II

(Icke-lagstiftningsakter)

BESLUT

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2017/1283

av den 30 augusti 2016

om det statliga stöd SA.38373 – (2014/C) (f.d. 2014/NN) (f.d. 2014/CP) som Irland har genomfört till förmån för Apple

[delgivet med nr C(2016) 5605]

(Endast den engelska texten är giltig)

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DETTA BESLUT

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 108.2 första stycket,

med beaktande av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, särskilt artikel 62.1 a,

efter att i enlighet med nämnda artiklar ([1]) ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig och med beaktande av deras synpunkter, och

av följande skäl:

1. FÖRFARANDE

(1) Genom en skrivelse av den 12 juni 2013 uppmanade kommissionen Irland att lämna information om Irlands praxis för förhandsbesked i skattefrågor ([2]). Kommissionen begärde särskilt information om alla förhandsbesked som meddelats till förmån för Apple-koncernens företag Apple Operations International (nedan kallat *AOI*), Apple Sales International (nedan kallat *ASI*) och Apple Operations Europe (nedan kallat *AOE*). Kommissionen begärde också en förteckning med exempel på (minst fem) hemmahörande företag eller utländska företags fasta driftställen som gynnats av förhandsbesked i skattefrågor för liknande verksamheter i Irland.

(2) Genom en skrivelse av den 9 juli 2013 lämnade Irland de begärda upplysningarna till kommissionen. I sin skrivelse uppgav Irland att den irländska skatteförvaltningen hade meddelat förhandsbesked till icke hemmahörande företag i fråga om fördelningen av vinster till deras irländska filialer i nio fall. Det rör sig om följande företag: Företag [A] (*), företag [B], företag [C1], företag [D], företag [E], företag [F], företag [G1], företag [G2] och företag [G3].

(3) Genom en skrivelse av den 26 augusti 2013 begärde kommissionen att få de förhandsbesked som den irländska skatteförvaltningen meddelat dessa nio företag. Kommissionen begärde också att få alla förhandsbesked som meddelats av den irländska skatteförvaltningen under åren 2010, 2011 och 2012. Den 25 september 2013 lämnade Irland alla förhandsbesked som meddelats till de nio företagen samt de förhandsbesked som meddelats under åren 2010, 2011 och 2012. Bland 2012 års förhandsbesked ingick ett litet antal förhandsbesked om prissättning, inklusive bilaterala sådana.

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

([2]) Irland hänvisar till ”förhandsbesked i skatteärenden” i stället för ”förhandsbesked i skattefrågor” i sina inlagor. För att detta beslut ska vara konsekvent med beslutet att inleda förfarandet använder kommissionen här begreppet ”förhandsbesked i skattefrågor”. Väsentligen betyder de två begreppen samma sak.

(*) Delar av texten har redigerats för att inte röja konfidentiella uppgifter. Dessa delar har markerats med hakparenteser.

(4) Genom en skrivelse av den 21 oktober 2013 uppmanade kommissionen Irland att lämna de förhandsbesked som den irländska skatteförvaltningen meddelat 1991 och 2007 till förmån för ASI och AOE samt alla väsentliga uppgifter som låg till grund dessa företags ansökan om att den irländska skatteförvaltningen skulle utfärda dessa förhandsbesked, särskilt styrkande rapporter från företagens skatterådgivare. Kommissionen begärde också information om alla företag i Apple-koncernen som är skattemässigt hemmahörande i Irland, inbegripet alla förhandsbesked som är i kraft, samt deklarationerna för dessa företag i Apple-koncernen för åren 2010, 2011 och 2012. Den 21 november 2013 lämnade de irländska myndigheterna de begärda upplysningarna, inbegripet de förhandsbesked från 1991 och 2007 som meddelats till förmån för ASI och AOE, samt deklarationerna för de nio företag som anges i skäl 2.

(5) Genom en skrivelse av den 24 januari 2014 begärde kommissionen en förklaring av de förhandsbesked som Irland lämnat den 25 september 2013. Kommissionen uppmanade även Irland att lämna alla meddelade förhandsbesked om vinstfördelning sedan 2004, alla förhandsbesked som meddelats före detta år och som fortfarande är i kraft samt alla väsentliga uppgifter som låg till grund för dessa förhandsbesked.

(6) Den 6 mars 2014 lämnade Irland in ytterligare förhandsbesked om vinstfördelning avseende företag vars ansökningar hade handlagts av den irländska skatteförvaltningens ”avdelning för stora företag”. Irland lämnade dessa förhandsbesked, en kopia av den korrespondens som de irländska myndigheterna mottagit från företaget eller dess skatterådgivare med skälen till ansökan om förhandsbesked, och en kopia av den irländska skatteförvaltningens svar. Upplysningarna rörde följande tio företag: Företag [H], företag [I], företag [C2], företag [J], företag [K], företag [D], företag [L], företag [M], företag [N] och företag [O] ([3]). Irland påpekade dessutom att upplysningarna om företag [K] hade lämnats i ett tidigare svar.

(7) Genom en skrivelse av den 7 mars 2014 informerade kommissionen Irland om att den undersökte huruvida de förhandsbesked i skattefrågor som den irländska skatteförvaltningen meddelat till förmån för ASI och AOE under åren 1991 och 2007 utgör nytt stöd, och uppmanade de irländska myndigheterna att lämna synpunkter på förenligheten av sådant stöd. Kommissionen påpekade att den genom en skrivelse av den 21 oktober 2013 redan hade begärt alla väsentliga uppgifter som låg till grund för dessa förhandsbesked, och uppmanade Irland att lämna eventuella kompletterande upplysningar om de skattearrangemang som godkänts genom dessa förhandsbesked samt Apple-koncernens företags deklarationer i Irland. Den 25 mars 2014 lämnade Irland in ASI:s och AOE:s deklarationer för åren 2004–2010.

(8) Genom skrivelser av den 1 och 28 maj 2014 uttryckte de irländska myndigheterna farhågor om att diskussionerna mellan kommissionen och Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (nedan kallad *OECD*) kunde ha lett till att konfidentiell information om skattebetalare hade lämnats ut. Kommissionen besvarade dessa farhågor genom en skrivelse av den 6 juni 2014, där den förklarade att diskussionerna mellan kommissionen och OECD var allmänt hållna och att ingen konfidentiell information om skattebetalare hade lämnats ut till OECD.

(9) Den 11 juni 2014 antog kommissionen, i enlighet med artikel 108.2 i fördraget, sitt beslut om att inleda ett formellt granskningsförfarande angående den irländska skatteförvaltningens förhandsbesked i skattefrågor från 1991 och 2007 till förmån för ASI och AOE på grund av att dessa förhandsbesked kunde utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget (nedan kallat *beslutet att inleda förfarandet*).

(10) Genom skrivelse av den 5 september 2014 inkom Irland med synpunkter på beslutet att inleda förfarandet.

(11) Beslutet att inleda förfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 17 oktober 2014 ([4]). Kommissionen uppmanade berörda parter att inkomma med synpunkter på granskningen. Genom en skrivelse av den 17 november 2014 mottog kommissionen synpunkter från Apple. En ad hoc-rapport om vinstfördelning som utarbetats av företagets skatterådgivare [Apples skatterådgivare] (nedan kallad *ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare*) bifogades dessa synpunkter. Synpunkter inkom också från Ibec ([5]) och Oxfam och flera branschorganisationer ([6]) lämnade in en gemensam skrivelse.

(12) Den 9 januari 2015 hölls ett möte mellan kommissionens avdelningar och företrädare för Apple, då Apple förklarade sin nya bolagsstruktur i Irland för kommissionen. Genom ett e-postmeddelande av den 19 januari 2015 lämnade Apple en sammanfattning av de viktigaste delarna av Apples […] omstrukturering i Irland till kommissionen som en uppföljning av mötet den 9 januari 2015.

([3]) Eftersom några förhandsbesked riktas till företag i samma koncern tillhör de nio företag som anges i skäl 2 och de tio företag som anges i skäl 6, 14 olika multinationella koncerner.
([4]) EUT C 369, 17.10.2014, s. 22.
([5]) Bransch- och arbetsgivarorganisationer för organisationer baserade i Irland.
([6]) Följande branschorganisationer undertecknade den gemensamma skrivelsen: 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 och TechNet.

(13) Den 30 januari 2015 och den 11 mars 2015 lämnade Irland sina kommentarer om de synpunkter från tredje parter som kommissionen mottagit till svar på beslutet att inleda förfarandet.

(14) Genom en skrivelse av den 4 februari 2015 uppmanade kommissionen Irland att inkomma med synpunkter på Apples nya bolagsstruktur i Irland och lämna all skriftlig korrespondens mellan den irländska skatteförvaltningen och Apple om den nya bolagsstrukturen. Irland besvarade uppmaningen genom en skrivelse av den 25 februari 2015 och lämnade den begärda skriftliga korrespondensen och anteckningar från ett konferenssamtal den 11 december 2014 mellan den irländska skatteförvaltningen och Apple. Irland bad dessutom kommissionen att klargöra vissa aspekter av sin granskning av förhandsbeskeden i skattefrågor från 1991 och 2007 som, enligt Irlands mening, föreföll grundas på en missuppfattning från kommissionen sida av den tillämpliga nationella lagstiftningen.

(15) Genom en skrivelse av den 5 mars 2015 begärde kommissionen information från Irland om de ränteinkomster som rapporterats i ASI:s och AOE:s finansiella räkenskaper och om fördelningen av dessa inkomster inom ASI och AOE. Kommissionen begärde dessutom information om förvaltningen av de licenser för immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE för upphandling, tillverkning, försäljning och distribution av Apple-produkter utanför Nord- och Sydamerika, och om anställda i Apple-koncernen var delaktiga i förvaltningen av dessa licenser. Irland svarade genom en skrivelse av den 15 april 2015 och lämnade alla begärda upplysningar, inklusive en bilaga som lämnats av Apple. I en andra skrivelse som skickades samma dag samtyckte Irland till ett möte med kommissionen.

(16) Den 17 april 2015 skickade kommissionen en skrivelse till Irland med svar på Irlands begäran av den 25 februari 2015 om att kommissionen skulle klargöra vissa aspekter av sin granskning av förhandsbeskeden från 1991 och 2007 (nedan kallad *skrivelsen av den 17 april 2015*). Kommissionen uppmanade Irland att vidarebefordra en kopia av skrivelsen till Apple.

(17) Den 22 april 2015 hölls ett möte mellan kommissionens avdelningar och Apple. De irländska myndigheterna var närvarande vid mötet, som inriktades på vinstfördelningen inom ASI och AOE.

(18) Genom ett e-postmeddelande av den 23 april 2015 uppmanade kommissionen Apple att lämna synpunkter på skrivelsen av den 17 april 2015. Kommissionen uppmanade dessutom Apple att lämna in protokoll från ASI:s styrelsemöten under samma period som protokoll från AOE:s styrelsemöten hade lämnats tidigare.

(19) Genom skrivelser av den 4 maj 2015 besvarade Irland och Apple skrivelsen av den 17 april 2015. Den 7 maj 2015 vidarebefordrades Apples skrivelse till Irland för synpunkter.

(20) Den 7 maj 2015 hölls ett möte mellan kommissionens avdelningar och de irländska myndigheterna.

(21) Den 20 maj 2015 lämnade Irland synpunkter på Apples kommentarer om skrivelsen av den 17 april 2015.

(22) Den 27 maj 2015 lämnade Apple in alla protokoll och beslut från både ASI:s och AOE:s styrelsemöten under den begärda perioden till svar på kommissionen e-postmeddelande av den 23 april 2015.

(23) Genom ett e-postmeddelande av den 9 juli 2015 skickade kommissionen utkastet till protokoll från mötet den 7 maj 2015 till Irland och uppmanade de irländska myndigheterna att samtycka till eller föreslå ändringar av protokollet.

(24) Den 17 juli 2015 besvarade Irland kommissionens e-postmeddelande av den 9 juli 2015, och påpekade i synnerhet att man inte ansåg att utkastet utgjorde ett exakt eller heltäckande protokoll av mötet den 7 maj 2015. Irland lämnade sina synpunkter på mötet och upprepade de argument som framfördes i skrivelsen av den 4 maj 2015. Irland bifogade dessutom ett yttrande som utarbetats av John D. Cooke (nedan kallat *Cooke-yttrandet*). Genom en skrivelse av den 28 juli 2015 besvarade kommissionen Irlands skrivelse av den 17 juli 2015.

(25) Genom en skrivelse av den 14 augusti 2015 lämnade Irland sina synpunkter på protokollet från mötet den 7 maj 2015.

(26) Genom en skrivelse av den 7 september 2015 lämnade Apple sina synpunkter på protokollet från mötet den 7 maj 2015. Apple lämnade även in ett yttrande som utarbetats av professor [Apples rådgivare] (nedan kallat *Apple-rådgivarens yttrande*).

(27) Genom en skrivelse av den 11 november 2015 uppmanade kommissionen Irland att lämna ytterligare klargöranden av ASI:s, AOE:s och Apple Distribution Internationals (nedan kallat *ADI*) verksamheter, för att bättre förstå vilka funktioner de utför och vilka risker som bärs av ASI:s och AOE:s huvudkontor och respektive irländska filialer.

(28) Efter flera skriftväxlingar mellan Irland och kommissionen den 25 november 2015, den 27 november 2015 och den 2 december 2015 om omfattningen av begäran om information och svarsfristerna, lämnade Irland en del av den begärda informationen genom en skrivelse av den 8 december 2015. I den skrivelsen förklarade Irland även att den saknade informationen skulle lämnas senare och att Apple arbetade med att sammanställa de begärda upplysningarna. Irland förklarade även att man var orolig över hur granskningen hade fortskridit.

(29) Den 21 januari 2016 hölls ett möte mellan Tim Cook, verkställande direktör för Apple Inc. (nedan kallad *Apples vd*), och Margrethe Vestager, kommissionsledamot med ansvar för konkurrensfrågor, där även Irland var företrätt. Genom en skrivelse av den 25 januari 2016 lämnade Apples vd ytterligare klargöranden av de punkter som Apple tagit upp under mötet den 21 januari 2016. Kommissionsledamoten med ansvar för konkurrensfrågor besvarade den skrivelsen genom en skrivelse av den 29 februari 2016.

(30) Genom en skrivelse av den 29 januari 2016 lämnade Irland ytterligare upplysningar till svar på kommissionens begäran av den 11 november 2015.

(31) Genom en skrivelse av den 17 februari 2016 upprepade Irland sina farhågor om hur granskningen hade fortskridit, och förklarade att man ansåg att kommissionen hade brutit mot reglerna för rättvisa förfaranden och rätten till försvar.

(32) Genom en skrivelse av den 18 februari 2016 lämnade Apple ytterligare klargöranden av de punkter som tagits upp under mötet den 21 januari 2016. Apple lämnade även in en uppdatering av den ad hoc-rapport som lämnats av [Apples skatterådgivare] den 17 november 2014 som en del av sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet (nedan kallad *den andra ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare*). I den skrivelsen förklarade Apple att man hade uppfattat det som att kommissionen i sitt beslut att inleda förfarandet ifrågasatte vinstfördelningen till de irländska filialerna till ASI och AOE.

(33) Genom en skrivelse av den 18 februari 2016 lämnade Irland in en icke efterfrågad ad hoc-rapport som utarbetats av Pricewaterhouse Cooper (nedan kallad *PwC:s ad hoc-rapport*), som enligt Irland styrkte dess åsikt att vinstfördelningen till de irländska filialerna till ASI och AOE, som godkänts enligt den irländska skatteförvaltningens förhandsbesked i skattefrågor från 1991 och 2007, gjordes på affärsmässiga grunder (armslängds avstånd).

(34) Genom en skrivelse av den 8 mars 2016 begärde kommissionen […] vissa ytterligare […] upplysningar […]. Kommissionen besvarade också de farhågor om granskningens omfattning som Irland uttryckte den 17 februari 2016, genom att förklara att syftet med granskningen var att undersöka huruvida vinstfördelningen till ASI:s och AOE:s irländska filialer, som godkänts enligt förhandsbeskeden från 1991 och 2007, gav upphov till statligt stöd.

(35) Den 14 mars 2016 skickade Apple […] en ytterligare skrivelse […], där man uttryckte farhågor om huruvida förfarandet var rättvist. Kommissionen besvarade den skrivelsen genom en skrivelse av den 20 april 2016 och skickade en kopia av sin skrivelse till de irländska myndigheterna. Apple besvarade kommissionens skrivelse av den 20 april 2016 genom en skrivelse av den 6 maj 2016. Kommissionen besvarade skrivelsen av den 6 maj 2016 den 22 juli 2016 och skickade en kopia av sin skrivelse till de irländska myndigheterna. Till svar på kommissionens skrivelse av den 22 juli 2016 skickade Apple en skrivelse till kommissionen den 24 augusti 2016, där Apple gav uttryck för sina farhågor om huruvida förfarandet var rättvist.

(36) Den 23 mars 2016 skickade Irland två skrivelser till kommissionen. Genom den första skrivelsen lämnade Irland en del av den information som kommissionen begärt i sin skrivelse av den 8 mars 2016, och uppgav att man skulle lämna resten av upplysningarna den 22 april 2016. Genom den andra skrivelsen gav Irland än en gång uttryck för sina farhågor om huruvida förfarandet var rättvist.

(37) Genom en skrivelse av den 22 april 2016 lämnade Irland in en skrivelse från Apple av den 22 april 2016, genom vilken Irland lämnade information till svar på kommissionens begäran om information av den 11 november 2015 och […] av den 8 mars 2016.

(38) Den 24 maj 2016 lämnade Irland ytterligare upplysningar för att komplettera sin inlaga av den 22 april 2016. Dessa upplysningar bestod av protokoll från ASI:s och AOE:s styrelsemöten, som inte hade lämnats tidigare.

2. FAKTISKA OMSTÄNDIGHETER OCH RÄTTSLIG BAKGRUND

(39) Detta beslut avser två förhandsbesked i skattefrågor som meddelats av den irländska skatteförvaltningen den 29 januari 1991 och den 23 maj 2007 till förmån för ASI och AOE (nedan kallade *de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor*). I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godkänns ASI:s och AOE:s metoder för att fördela vinst till sina respektive irländska filialer. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gör det möjligt för ASI och AOE att fastställa sin årliga bolagsskatt i Irland genom att tillämpa de vinstfördelningsmetoder som godkänns av den irländska skatteförvaltningen i dessa förhandsbesked. Förhandsbeskedet från 1991 gällde till 2007, då det ersattes av förhandsbeskedet från 2007. Förhandsbeskedet från 2007 gällde till dess att Apples nya bolagsstruktur i Irland infördes. Enligt den information som lämnats av Apple är det sista räkenskapsår som 2007 års förhandsbesked gäller för 2014, som slutar den 27 september 2014.

2.1 *MOTTAGARE AV DE OMTVISTADE FÖRHANDSBESKEDEN I SKATTEFRÅGOR*

2.1.1 APPLE-KONCERNEN

(40) Apple-koncernen består av Apple Inc. samt alla företag som kontrolleras av Apple Inc. (nedan tillsammans kallade *Apple*). Apple har sitt huvudkontor i Amerikas förenta stater (nedan kallade *Förenta staterna*).

(41) Apple utformar, tillverkar och marknadsför anordningar för mobil kommunikation och medier, persondatorer och bärbara digitala musikspelare. Företaget säljer en rad olika relaterade programvaror, tjänster, kringutrustning, nätverkslösningar samt digitalt innehåll och applikationer från tredje parter. Apple säljer sina produkter i hela världen, genom sina detaljistbutiker, webbutiker och sin direkta försäljningspersonal samt genom cellulära nätverksbolag, grossister, detaljister och återförsäljare. Genom sin webbutik och sina detaljistbutiker säljer Apple dessutom en rad olika tredjepartsprodukter som är kompatibla med Appleprodukterna, bland annat applikationsprogramvara och olika tillbehör och kringutrustning.

(42) Apple säljer till konsumenter, företag och stater i hela världen. Apple styr främst sin verksamhet geografiskt. De geografiska rapporteringssegmenten är Nord- och Sydamerika, Europa ([7]), Japan, Kina och övriga Asien–Stillahavsområdet.

(43) Under 2015 uppgick Apples världsomspännande nettoomsättning till 233,7 miljarder US-dollar och företaget hade ett resultat på 53,4 miljarder US-dollar ([8]). Per den 26 september 2015 innehade Apple 186,9 miljarder US-dollar i kontanter, likvida tillgångar samt kortfristiga placeringar genom utländska dotterbolag ([9]). Detta belopp motsvarar i stort utländska vinster som inte beskattades ([10]).

(44) Apples globala verksamhet är strukturerad kring nyckelfunktionsområden som förvaltas och styrs centralt i Förenta staterna av chefer som är baserade i Cupertino i Förenta staterna. Apple-koncernens nyckelfunktionsområden är forskning och utveckling (nedan kallad *FoU*), marknadsföring, drift, försäljning och allmänt och administration.

2.1.2 APPLES STRUKTUR I IRLAND

(45) Apple-koncernen omfattar företag som är bildade i Irland. Bland de företag i Apple-koncernen som är bildade i Irland kan en åtskillnad göras mellan företag som är bildade och även är skattemässigt hemmahörande i Irland, såsom ADI, Apple Operations och Apple Sales Ireland, och företag som är bildade men ej skattemässigt hemmahörande i Irland, såsom AOI, ASI och AOE.

([7]) Europasegmentet omfattar europeiska länder samt Mellanöstern, Indien och Afrika (nedan gemensamt kallade *EMEIA-regionen*).

([8]) Räkenskaps- och beskattningsåret avslutas den 26 september 2015. Apples beskattningsår är en 52- eller 53-veckorsperiod som slutar den sista lördagen i september.

([9]) Apple Inc.:s offentliga finansiella räkenskaper innehåller inga uppgifter om vilka dotterbolag som innehar dessa kontanter, likvida tillgångar och kortfristiga placeringar.

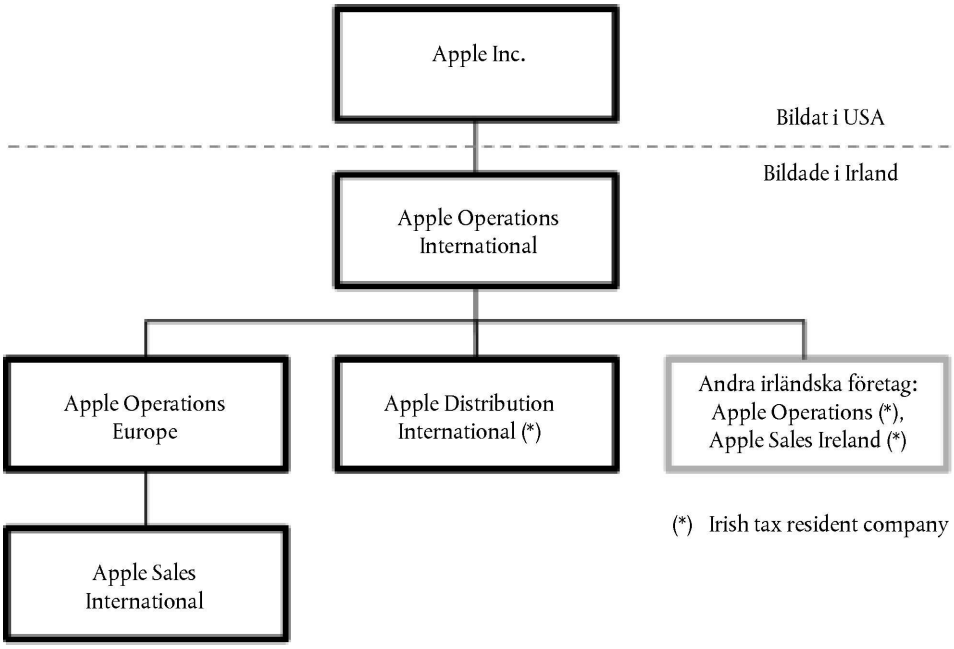
([10]) Se not 5 till Apples årsredovisning 2015 (K-10, den amerikanska värdepappersinspektionens offentliga register), enligt vilken ”i stort alla [Apples] outdelade internationella vinster som är avsedda att på obegränsad tid återinvesteras i verksamhet utanför Förenta staterna genererades av dotterbolag etablerade i Irland”. Apple avsatte en reserv i sina räkenskaper för eventuell framtida beskattning av en del av dessa vinster.

(46) När det gäller de företag i Apple-koncernen som är bildade och skattemässigt hemmahörande i Irland med anställda i Irland har ADI anlitats av ASI för att säkerställa distributionen av Appleprodukter utanför Nord- och Sydamerika, köper Apple Operationsverktygsutrustning som ska användas av tillverkare och delar från leverantörer för försäljning till tillverkare, medan Apple Sales Ireland stöder Apples försäljningsprogram lokalt i Irland.

(47) Av de företag i Apple-koncernen som är bildade men ej skattemässigt hemmahörande i Irland är ASI ett helägt dotterbolag till AOE, som i sin tur är ett helägt dotterbolag till AOI, som i sin tur är ett helägt dotterbolag till Apple Inc., som är bildat i Förenta staterna ([11]). AOE och ASI bedriver verksamhet i Irland genom filialer. Denna bolagsstruktur visas i figur 1:

Figur 1

Apples bolagsstruktur i Irland



2.1.3 ASI OCH AOE SAKNAR SKATTEMÄSSIG HEMVIST

(48) Ett företag som är bildat enligt irländsk lag eller förvaltas och kontrolleras centralt i Irland, eller båda, anses normalt vara skattemässigt hemmahörande i Irland och därför skyldigt att betala företagsskatt på sin världsomspännande vinst. Detta innebär att företag som är bildade i Irland i princip är skattepliktiga i Irland, även om de förvaltas och kontrolleras utanför landet.

(49) Innan den ändrades genom 2013 års budgetlag och 2014 års budgetlag föreskrev dock avsnitt 23A i den konsoliderade skattelagen från 1997 (nedan kallad *TCA 97*) två undantag från den regeln, genom vilka företag som är bildade i Irland kunde anses vara ej hemmahörande i landet. Enligt avsnitt 23A i TCA 97 anses ett företag inte vara skattemässigt hemmahörande om det i) anses vara skattemässigt hemmahörande i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal (det s.k. avtalsundantaget), eller ii) om företaget är börsnoterat på en erkänd börs eller i sista hand kontrolleras av en person som har hemvist i en medlemsstat eller i ett land som omfattas av ett

([11]) År 2006 bildade Apple Baldwin Holdings Unlimited (nedan kallat *Baldwin*), ett företag med hemvist på Brittiska Jungfruöarna. Baldwin Holdings Unlimited innehar en aktie som nominell aktieägare i AOI, ASI, AOE och ADI. Enligt Apple bildades Baldwin för att inneha en enda aktie i de irländska dotterbolagen eftersom irländsk lag kräver att ett bolag med obegränsat ansvar för ägarna har minst två aktieägare. Enligt Apple bildades Baldwin på Brittiska Jungfruöarna eftersom ett bolag med obegränsat ansvar för ägarna med en aktieägare som är ett bolag med obegränsat ansvar för ägarna som omfattas av lagstiftningen i ett land utanför EU inte är skyldigt att offentliggöra sin årsredovisning.

dubbelbeskattningsavtal (det s.k. undantaget för relevanta företag), och dessa relevanta företag eller deras dotterbolag bedriver näringsverksamhet i Irland (det s.k. näringssundantaget) ([12]). Det andra av dessa undantag innebar att relevanta företag som är bildade och bedriver näringsverksamhet i Irland och förvaltas och kontrolleras centralt utanför Irland inte ansågs vara skattemässigt hemmahörande i Irland. Det fanns dock inget krav på att företagen måste vara skattemässigt hemmahörande i en annan skattejurisdiktion.

(50) Både ASI och AOE är bildade i Irland. Under den tid då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft ansågs ASI och AOE vara ”relevanta företag” enligt avsnitt 23A i TCA 97, eftersom de båda i sista hand kontrollerades av ett företag som har hemvist i ett land som omfattas av ett beskattningsavtal, nämligen Apple Inc., som är skattemässigt hemmahörande i Förenta staterna ([13]). Eftersom ASI och AOE bedriver näringsverksamhet i Irland genom sina respektive filialer och förvaltas och kontrolleras utanför Irland, ansågs företagen dessutom vara icke hemmahörande i Irland enligt näringsundantaget i avsnitt 23A i TCA 97.

(51) ASI och AOE hade ingen skattepliktig verksamhet i någon annan skattejurisdiktion förutom Irland under den tid då de omtvistade förhandsbeskeden var i kraft ([14]). Båda företagen bedrev sin verksamhet genom en enda filial var i Irland, och ännu viktigare, företagen hade ingen skattepliktig verksamhet i Förenta staterna ([15]), det land där den irländska skatteförvaltningen enligt avsnitt 23A i TCA 97 ansåg att de förvaltades och kontrollerades ([16]). Vad gäller ASI:s och AOE:s huvudkontor har de ingen fysisk förekomst och inga anställda, och är inte belägna i någon jurisdiktion.

(52) Sammanfattningsvis är ASI och AOE bildade i Irland, men var inte skattemässigt hemmahörande i Irland under den tid då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft. Dessa företag var inte heller skattemässigt hemmahörande i någon annan skattejurisdiktion under den perioden, eftersom deras verksamheter i andra jurisdiktioner, särskilt deras huvudkontors verksamheter, som saknade fysisk förekomst och anställda, inte gav upphov till skattepliktig verksamhet i Förenta staterna eller i någon annan jurisdiktion enligt de tillämpliga skattebestämmelserna. Under den tid då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft kan ASI och AOE därför bäst beskrivas som ”statslösa” när det gäller skattemässig hemvist.

2.1.4 ASI:s OCH AOE:s IRLÄNDSKA FILIALERS FUNKTIONER ENLIGT IRLAND OCH APPLE

(53) Irland och Apple lämnade in beskrivningar av de funktioner som fullgörs av de irländska filialerna till ASI och AOE ([17]), vilka användes som ett underlag för att presentera och styrka Apples uppskattningar av dessa företags beskattningsbara vinst vid beräkning av den irländska bolagsskatten. Dessa beskrivningar presenteras i detalj i skälen 54–57.

([12]) Följande anges i det tidigare avsnitt 23A, underavsnitt 2 i TCA 97: ”Om inte annat sägs i underavsnitten 3 och 4 ska ett företag som är bildat i staten anses vara hemmahörande i staten vid tillämpning av skatte- och kapitalvinstlagstiftningen.” Följande anges i underavsnitt 3: ”Underavsnitt 2 ska inte gälla ett företag som är bildat i staten om det är ett relevant företag, och a) bedriver näringsverksamhet i staten, eller b) är närstående till ett företag som bedriver näringsverksamhet i staten.” Avsnitt 23A reviderades genom budgetlagen från 2013. Enligt den nya versionen är det inte längre möjligt för företag som är bildade i Irland att inte ha en skattemässig hemvist, eftersom företag som är bildade i Irland betraktas som skattemässigt hemmahörande i landet om de inte anses vara skattemässigt hemmahörande i en annan skattejurisdiktion. Den nya versionen av avsnitt 23A gäller sedan den 1 januari 2015. Genom 2014 års budgetlag infördes en ytterligare ändring av avsnitt 23A, genom vilken alla företag som är bildade i Irland anses vara skattemässigt hemmahörande i landet, utom om företaget är skattemässigt hemmahörande i en annan jurisdiktion enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Även denna regel gäller sedan den 1 januari 2015. För företag som bildades före den 1 januari 2015 gäller dock en övergångsperiod fram till den 31 december 2020.

([13]) Enligt Apple, vilket har godkänts av den irländska skatteförvaltningen, förvaltas och kontrolleras båda företagen centralt utanför Irland.

([14]) Med undantag för AOE:s Singaporefilial, se skäl 111.

([15]) Under utfrågningarna i den amerikanska senaten uppgav Apple att ASI varken är skattemässigt hemmahörande i Irland eller Förenta staterna, se framläggningarna vid ständiga undersökningsutskottets utfrågning om utlandsbaserad vinstförflyttning och den amerikanska skattelagstiftningen – Del 2 (Apple Inc.), 21 maj 2013, s. 24.

([16]) I punkt 12 i sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet uppgav Irland att ”alla strategiska affärsbeslut i fråga om AOE och ASI fattades utanför Irland och […] de två företagen förvaltades och kontrollerades funktionellt i Förenta staterna”. Se även Cooke-yttrandet, där följande anges: ”Enligt min åsikt, baserad på den faktamässiga beskrivning som jag fått av deras verksamhet i Irland, är det obestridligen så att ASI och AOE fortsätter att förvaltas och kontrolleras centralt i Förenta staterna av cheferna för moderkoncernen, som ensamma fattar alla strategiska beslut om hur de irländska verksamheterna ska bedrivas: till exempel vilka kontrakt som de ska ingå, med vem och på vilka villkor.”

([17]) Enligt Apple ”avgörs en filials vinster från irländska källor med hänvisning till de aktiviteter som utförs av filialen i fråga”. Skrivelse från Apple av den 4 maj 2015, s. 5.

(54) Vad gäller ASI är dess irländska filial främst ansvarig för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av Appleprodukter till närstående parter ([18]) och tredjepartskunder i EMEIA- och APAC-regionerna ([19]). ASI:s irländska filial fullgör bland annat följande nyckelfunktioner: Upphandling av färdiga Applevaror från tredjepartstillverkare och närstående tillverkare ([20]), distributionsverksamheter i samband med försäljning av produkter till närstående parter i EMEIA- och APAC-regionerna ([21]), säljstöd och distributionsverksamheter i samband med försäljning av produkter till tredjepartskunder i EMEIA-regionen ([22]), försäljnings- och distributionsgruppernas verksamheter ([23]), webbförsäljning ([24]), logistik ([25]) samt drift av Apples kundserviceverksamhet AppleCare, som bland annat har ansvar för garantier samt genomförande av reparationsprogram och reparationsnätverk, inklusive telefonbaserade stödtjänster.

(55) ASI:s irländska filial verkställer också de inköpsorder som läggs av APAC:s lokala landsdistributionsenheter. Många aktiviteter i samband med distributionen till denna region utförs av närstående parter (t.ex. logistikstöd) enligt serviceavtal med ASI:s irländska filial. ASI:s irländska filial ansvarar dessutom för att övervaka den dagliga hanteringen av distributionsrisker, särskilt lager-, garanti- och kreditgränsrisker. Sedan den 1 januari 2012 har ASI:s irländska filial även ansvarat för produktlokaliseringsfunktioner, som tidigare fullgjordes av AOE:s irländska filial.

(56) Vad gäller AOE ansvarar dess irländska filial för tillverkning och montering av ett specialiserat sortiment av datorprodukter vid sina anläggningar i Irland, inklusive Apples stationära dator iMac, den bärbara datorn MacBook och andra datortillbehör, som samtliga tillverkas för EMEIA-regionen ([26]). AOE:s irländska filial levererar alla sina färdiga produkter till närstående parter. AOE:s huvudsakliga verksamheter omfattar fortlöpande genomförande av de processer som krävs för produkttillverkning, processutformning och nya produktarrangemang. AOE:s irländska filial fullgör bland annat följande nyckelfunktioner: Produktionsplanering och schemaläggning ([27]), processteknik ([28]), produktion och drift ([29]), kvalitetssäkring och kvalitetskontroll ([30]) och ombyggnader ([31]).

([18]) I bokföringssyfte definieras närstående parter som enheter som i sista hand kontrolleras av samma person eller enhet, eller över vilka samma enhet eller person utövar ett betydande inflytande, se IAS 24.

([19]) EMEIA står för Europa, Mellanöstern, Indien och Afrika. APAC står för Asien–Stillahavsområdet.

([20]) ASI:s irländska filial köper Appleprodukter från på förhand bestämda tillverkare […]. ASI:s irländska filial uppskattar prognosen för förväntad efterfrågan genom att samla in och analysera regionala uppgifter och inbegripa dem i prognosen för den globala försäljningsefterfrågan, som hanteras av den amerikanska delen av företaget.

([21]) Dessa närstående parter kan vara lokala landsdistributionsenheter eller lokala detaljistbutiker. ASI:s irländska filial verkställer de inköpsorder som läggs av dessa närstående parter och organiserar distributionsverksamheten för att exportera eller leverera produkterna till dessa enheter.

([22]) Tredjeparternas fyra huvudsakliga vägar till marknaden är kommersiella bolag, detaljister samt utbildnings- och telefonföretag (tillsammans kallade kanalkunder). ASI:s irländska filial ingår avtal med andra närstående tredjepartsenheter om säljstöd, marknadsföring och andra stödtjänster för kanalkunderna på de lokala EMEIA-marknaderna. Med hjälp från och via de stödtjänster som tillhandahålls av Apple-enheter på den lokala marknaden ingår ASI avtal med kanalpartner och godkänner och verkställer inköpsorder efter att ha utvärderat faktorer som lagertillgång, försäljningsefterfrågan i alla länder samt kreditrisk baserat på Apples världsomspännande riktlinjer.

([23]) I verksamheterna, både i samband med den närstående parten och tredjepartsförsäljningen, ingår att se till att skyldigheterna gentemot kunderna fullgörs för att maximera effektiviteten inom ASI:s irländska filials distributionsverksamheter, produktfördelning och orderhantering, försäljning samt förvaltning av viktiga tredjepartskonton för att diskutera beställningskrav.

([24]) Försäljnings- och distributionsgrupperna fokuserar även på direktförsäljning via och av webbutikerna. En av försäljnings- och distributionsgruppernas uppgifter i fråga om webbutikerna är att underlätta försäljnings- och beställningsprocessen för konsumenter, små och medelstora företag samt utbildningskunder.

([25]) Detta omfattar transport av produkter främst från tredjepartstillverkare i Kina till destinationsmarknaderna i EMEIA-regionen. Logistikfunktionens verksamheter består bland annat av att hantera utgående frakt av Appleprodukter till kanalkunder, webbutikskunder och närstående parter. Vissa av logistikaktiviteterna utförs av närstående parter enligt serviceavtal med ASI:s irländska filial.

([26]) Enligt ad hoc-rapporten från [Apples skatterådgivare] utgör de produkter som tillverkas av AOE:s irländska filial endast en liten procentandel av Apples totala försäljningsvolym i EMEIA-regionen.

([27]) Denna funktion säkerställer tillverkningsverksamheten och processflödena för att se till att resurserna används på ett regelbundet och effektivt sätt och att produktionen håller den förväntade nivån.

([28]) Processteknik avser drift, kontroll och optimering av tillverkningsprocesserna. Gruppen utformar nya processer och förbättrar befintliga processers effektivitet för nuvarande och framtida produkter.

([29]) Verksamheten omfattar alla processer som krävs för att omvandla de olika delarna till färdiga varor enligt de standarder som fastställts av Apple Inc. i Förenta staterna.

([30]) Kvalitetssäkrings- och kvalitetskontrollfunktionen omfattar alla verksamheter genom vilka AOE:s irländska filial kontrollerar kvaliteten på alla faktorer som är relevanta för produktionen.

([31]) Detta rör produkter som har återlämnats till Apple av olika skäl. AOE:s irländska filial säkerställer att innan en ombyggd Appleproduk vidaresäljs ska den genomgå en ombyggnadsprocess för att se till att den uppfyller Apples kvalitetsstandarder.

(57) Förutom sina huvudsakliga tillverkningsverksamheter tillhandahåller AOE:s irländska filial även gemensamma tjänster till andra företag i Applekoncernen i EMEIA-regionen. Tjänsterna avser ekonomiska tjänster (bokföring, löneadministration och leverantörsreskontra), informationssystem och tekniska och mänskliga resurser. AOE:s irländska filial utvecklar Applespecifik process- och tillverkningsexpertis ([32]) och använder den expertisen för att stödja Apples tredjepartstillverkare och distributionscentrum när så behövs. AOE:s irländska filial ansvarar också för övervakningen av den dagliga hanteringen av tillverknings- och lagerrisker. Fram till den 1 januari 2012 var teknikgruppen i AOE:s irländska filial även ansvarig för att lokalisera Appleprodukter för lokala marknader och för genomförandet av tekniktestprogram för Apples produkter och programvara (t.ex. nya programvaruversioner) ([33]). Sedan januari 2012 har denna funktion fullgjorts av ASI:s irländska filial.

2.1.5 ASI:s VERKSAMHET I EMEIA-REGIONEN

(58) ASI säljer varor i EMEIA-regionen. ASI deklarerade inte ett fast etableringsställe ([34]) i de av EMEIA:s skattejurisdiktioner där dessa varor säljs. Försäljningen sker mellan kunderna i de olika medlemsstaternas skattejurisdiktioner och ASI (och ADI) via tredjepartsåterförsäljare samt Apples detaljist- och webbutiker. ASI ingår försäljningsavtal genom att inhämta godkända underteckningar, och ASI:s irländska filial genomför försäljning och löser leveransproblem och andra frågor med kunderna ([35]). ASI:s försäljning slutförs vid underteckning av ett godkänt ombud ([36]). Som belysande exempel härrörde [80–85] % av ASI:s och ADI:s totala intäkter från tredjepartsförsäljning 2014 enligt Apples interna rapportering ([37]) från försäljning inom unionen, medan försäljningen i hela Europaregionen utgjorde [90–95] % av de totala intäkterna från tredjepartsförsäljning och försäljningen i Mellanöstern stod för [5–10] % av de totala intäkterna från tredjepartsförsäljning.

2.2 *DE OMTVISTADE FÖRHANDSBESKEDEN I SKATTEFRÅGOR*

2.2.1 DE OMTVISTADE FÖRHANDSBESKEDEN I SKATTEFRÅGOR I DEN MÅN DE AVSER ASI

(59) År 1991 föreslogs en metod för att fastställa nettovinsten för den irländska filialen till Apple Computer Accessories Ltd (som senare blev ASI) av Apple och godkändes av den irländska skatteförvaltningen i ett avgörande i skattefrågor. Enligt det avgörandet skulle den nettovinst som fördelas till ASI:s irländska filial beräknas som 12,5 % av filialens totala driftkostnader ([38]), exklusive material för återförsäljning.

(60) År 2007 godkändes en ändrad metod för fastställandet av nettovinsten för ASI:s irländska filial av den irländska skatteförvaltningen i ett nytt avgörande. Enligt det avgörandet skulle den nettovinst som fördelas till ASI:s irländska filial beräknas som motsvarande [10–15] % av filialens driftkostnader, exklusive kostnader som avgifter från Apples närstående företag och materialkostnader.

2.2.2 DE OMTVISTADE FÖRHANDSBESKEDEN I SKATTEFRÅGOR I DEN MÅN DE AVSER AOE

(61) År 1991 föreslogs en metod för att fastställa nettovinsten för den irländska filialen till Apple Computer Ltd (som senare blev AOE) av Apple och godkändes av den irländska skatteförvaltningen i ett avgörande i skattefrågor. Enligt det avgörandet skulle nettovinsten för AOE:s irländska filial beräknas som 65 % av filialens rörelsekostnader upp till ett årligt belopp av [60–70] miljoner US-dollar och 20 % av dess rörelsekostnader över [60–70] miljoner US-dollar. Metoden fick tillämpas med förbehållet att om den totala vinsten för AOE:s irländska filial var lägre än

([32]) […].
([33]) En av lokaliseringsgruppens huvudsakliga uppgifter var att anpassa produkter och tjänster till olika språk, regionala skillnader och tekniska krav på lokala marknader.
([34]) Fast etableringsställe avser skattepliktig verksamhet i en jurisdiktion.
([35]) Skrivelse från Irland av den 15 april 2015, tillägg, s. 19.
([36]) PwC:s ad hoc-rapport, tillägg 1, Apple Sales Internationals (ASI) filial, s. 11.
([37]) Skrivelse från Apple av den 22 april 2016, s. 12 samt tabell 10.
([38]) I avgörandet från 1991 hänvisas till ”driftskostnader” i fråga om ASI och till ”rörelsekostnader” i fråga om AOE, även om båda begreppen avser samma utgiftskategori.

resultatet av formeln skulle den lägre siffran användas för att fastställa filialens nettovinst. De rörelsekostnader som användes i metoden var alla rörelsekostnader som AOE:s irländska filial ådragit sig, inklusive avskrivningar, men exklusive material för återförsäljning och kostnadsandelsutgifter för immateriella tillgångar som tagits ut från Apples närstående företag. Skattemässiga avskrivningar kan yrkas, men de får inte överskrida avskrivningarna i räkenskaperna med mer än [1–10] miljoner US-dollar ([39]).

(62) År 2007 godkändes en ändrad metod för fastställandet av nettovinsten för AOE:s irländska filial av den irländska skatteförvaltningen i ett nytt avgörande. Enligt den metod som godkändes genom det avgörandet motsvarade den irländska filialens skattebas i) [10–15] % av filialens driftkostnader, exklusive kostnader såsom avgifter från Apples närstående företag och materialkostnader, ii) avkastning på immateriella tillgångar på [1–5] % av filialens omsättning i fråga om den irländska filialens ackumulerade processteknik för tillverkning, och iii) ett avdrag för skattemässiga avskrivningar för anläggningar och byggnader som ”beräknas och godkänns på normalt sätt”.

2.2.3 DOKUMENT SOM DEN IRLÄNDSKA SKATTEFÖRVALTNINGEN HADE TILLGÅNG TILL NÄR DEN MEDDELADE DE OMTVISTADE FÖRHANDSBESKEDEN I SKATTEFRÅGOR

(63) De dokument som Irland lämnat in och som utgör alla väsentliga uppgifter som låg till grund för 1991 års avgörande omfattar tre skrivelser (av den 12 oktober 1990, den 5 december 1990 och den 16 januari 1991) och två faxmeddelanden (av den 2 januari 1991 och den 24 januari 1991) från [Apples skatterådgivare] i egenskap av Apples skatterådgivare (nedan kallad *Apples skatterådgivare*), en not från en intervju av den 30 november 1990 och en not från ett möte av den 3 januari 1991, som skrivits av den irländska skatteförvaltningen, och en skrivelse från den irländska skatteförvaltningen av den 29 januari 1991, som bekräftar att skrivelserna från Apples skatterådgivare korrekt avspeglar den metod för fastställandet av den vinst som ska fördelas till ASI:s och AOE:s irländska filialer som överenskoms vid mötet den 3 januari 1991. Metoden beskrivs i skälen 59 och 61.

(64) Nedanstående är ett utdrag från noten från intervjun av den 30 november 1990:

> ”Som bakgrundsinformation nämnde[Apples skatterådgivare] att Apple nu var den största arbetsgivaren i Cork-området med 1 000 direkta anställda och 500 personer som arbetar som underleverantörer. Företaget ser för närvarande över sin världsomspännande verksamhet och vill fastställa en vinstmarginal för sina irländska verksamheter. [Apples skatterådgivare] presenterade den irländska filialens räkenskaper för den redovisningsperiod som slutade den 29 september 1989 och som visade en nettovinst på 270 miljoner US-dollar på en omsättning på 751 miljoner US-dollar. Det hävdades att inget börsnoterat irländskt företag hade en liknande vinstprocent. Enligt [Apples skatterådgivares] åsikt kommer vinsten från de tre källorna teknik, marknadsföring och tillverkning. Endast tillverkningsdelen avser den irländska filialen.
>
> [Den irländska skatteförvaltningen] påpekade att nivån på uttagna avgifter skulle vara kritisk i det föreslagna systemet. [Apples skatterådgivare] förklarade att företaget var berett att godta en vinst på 30–40 miljoner US-dollar, förutsatt att Apple Computer Ltd kommer att göra en sådan vinst. (Det råder cykliska variationer i datorindustrin.) Under förutsättning att Apple gör en vinst på 100 miljoner punt kommer det att godtas att 30–40 miljoner US-dollar (eller vilken siffra som förhandlas) tillskrivs tillverkningsverksamheten. Om företaget drabbades av en nedgång och vinsten var lägre än 30–40 miljoner US-dollar skulle all vinst dock tillskrivas [sic] tillverkningsverksamheten. Förslaget går i stort sett ut på att all vinst upp till ett tak på 30–40 miljoner US-dollar kommer att hänföras till tillverkningsverksamheten.
>
> [Den irländska skatteförvaltningen] frågade [Apples skatterådgivare] om det fanns något underlag för siffran 30–40 miljoner US-dollar, och han bekände att det inte fanns något vetenskapligt underlag för siffran. Siffran var dock så stor att han hoppades att den skulle ses som ett förslag med ärligt uppsåt. Eftersom det inte var möjligt att bedöma siffran enskilt åtog sig [Apples skatterådgivare] att ta fram uppgifter om de faktiska kostnader som kan hänföras till den irländska filialen.”

([39]) Se faxmeddelande av den 24 januari 1991 från [Apples skatterådgivare] om skattemässig avskrivning.

(65) Nedanstående är ett utdrag från noten från mötet av den 3 januari 1991:

> ”Enligt [Apples skatterådgivares] åsikt stod det klart att företaget bedrev internprissättning. Filialens räkenskaper för den redovisningsperiod som slutade den 30 september 1989 visade en nettovinst på 269 000 000 US-dollar på en omsättning på 751 000 000 US-dollar. Inget företag noterat på den irländska börsen kom ens nära att nå ett liknande resultat.
>
> Den irländska skatteförvaltningen var inte beredd att bekräfta att företaget bedrev internprissättning, men var villig att diskutera en vinstsiffra för den irländska filialen baserat på en procentandel av de faktiska kostnader som kunde hänföras till den irländska filialen.
>
> Förslaget före mötet var att den vinst som kunde hänföras till den irländska filialen skulle vara självkostnader plus [30–40] miljoner US-dollar och att de skattemässiga avskrivningarna inte skulle överskrida [10–20] miljoner US-dollar, vilket skulle innebära att irländsk skatt kunde tas ut på [20–30] miljoner US-dollar. Baserat på räkenskaperna för den redovisningsperiod som slutade den 30 september 1990 motsvarade en vinst på [30–40] miljoner US-dollar 46 % av de kostnader som kunde hänföras till den irländska filialen. Det påpekades att denna siffra stort överskred siffran [10–15] %, som normalt kan hänföras till ett kostnadsställe, även om man naturligtvis medgav att en siffra på [10–15] % var meningslös inom datorindustrin. Det påpekades att en bruttovinst på 100 % kan uppnås inom vissa industrier, särskilt läkemedelsindustrin. Man insåg dock att läkemedels- och datorindustrin inte är direkt jämförbara. Efter ytterligare diskussioner enades man om att godta en bruttovinst på 65 % av de kostnader som kunde hänföras till den irländska filialen, på villkor att frågan om skattemässiga avskrivningar kunde lösas på ett tillfredsställande sätt. Dessutom enades man om att godta en bruttovinst på 20 % av kostnaderna över [60–70] miljoner US-dollar för att inte förhindra en utökning av de irländska verksamheterna.
>
> (…) Efter ytterligare diskussioner enades man om att beräkningarna av skattemässiga avskrivningar skulle skrivas om i punt ([40]) och att normalt slitage ([41]) skulle skrivas av för alla år. Dessutom enades man om att företagets anspråk skulle begränsas till ett belopp av [1–10] miljoner US-dollar utöver det belopp som tas ut för avskrivningar i räkenskaperna. Baserat på det kostnadsschema som lämnats in för den period som slutade den 30 september 1990 skulle detta säkerställa att den beskattningsbara vinsten i Irland skulle uppgå till [30–40] miljoner US-dollar.
>
> (…) Därefter diskuterades formatet för de räkenskaper som skulle lämnas in. Ett förslag om att lämna in ett kostnadsschema godtogs inte. Man enades om att en fullständig resultaträkning skulle utarbetas, och att en royalty/avgift från huvudkontoret skulle tas ut för de teknik- och marknadsföringstjänster som tillhandahölls av koncernen. Dessutom skulle företaget lämna sina fullständiga granskade räkenskaper.
>
> (…) När det gällde en annan fråga ville [Apples skatterådgivare] att man skulle enas om en bruttovinst för ett nytt företag, vars verksamhet skulle ägnas åt att köpa in råvaror i staten. En bruttovinst på 10 % föreslogs och efter ytterligare diskussioner enades man om att godta en bruttovinst på 12,5 %.”

(66) Skrivelsen från Apples skatterådgivare av den 16 januari 1991 innehåller ett exempel på räkenskapsformat för den irländska filialen till Apple Computer Ltd och ett schema för skattemässiga avskrivningar för Apple Computer Ltd för åren 1985–1990. Faxmeddelandet av den 24 januari 1991 från Apples skatterådgivare bekräftar Apples samtycke till följande ordalydelse om skattemässiga avskrivningar, som ersätter den ordalydelse som Apples skatterådgivare tidigare angett i skrivelsen av den 16 januari 1991: ”De begärda skattemässiga avskrivningarna får inte överskrida avskrivningarna i räkenskaperna med mer än [1–10] miljoner US-dollar”.

(67) De dokument som Irland lämnat in och som utgör alla väsentliga uppgifter som låg till grund för 2007 års avgörande omfattar en skrivelse av den 16 maj 2007 från Apples skatterådgivare och en skrivelse av den 23 maj 2007 från den irländska skatteförvaltningen där den bekräftar att den godkänner metoden för fastställande av de vinster som ska fördelas till ASI:s och AOE:s irländska filialer, enligt förklaringen i skrivelsen från Apples skatterådgivare. Metoden beskrivs i skälen 60 och 62. Inget av de två inlämnade dokumenten innehåller någon förklaring av siffrorna ”[10–15] % [av driftkostnader i Irland/[1–5] % [av AOE:s årsomsättning som härrör från produkter som tillverkats i Irland]/[10–15] % [av ASI:s driftkostnader]” som godkänns genom avgörandet, och det anges inte heller hur man kommit fram till dessa siffror. Skrivelsen från Apples skatterådgivare innehåller ett

([40]) Fotnot tillagd: ”Punt” avser den irländska valutan vid tidpunkten för avgörandet, dvs. irländska pund.
([41]) Fotnot tillagd: Slitage avser avskrivning av materiella tillgångar.

antal förklaringar av hur den överenskomna metoden ska tillämpas. För att undvika tvivel anges uttryckligen att ASI:s driftkostnader och AOE:s ”driftkostnader i Irland” är exklusive alla avgifter från Apples närstående företag världen runt, ”kostnader över strecket”, såsom materialkostnader, tullar, fraktkostnader osv., engångskostnader för omstruktureringar samt kapitalkostnader.

(68) De dokument som lämnats för att styrka de omtvistade förhandsbeskeden innehåller varken en samtida vinstfördelningsstudie eller en interprissättningsrapport.

2.3 *BESKRIVNING AV DEN RELEVANTA NATIONELLA RÄTTSLIGA RAMEN*

(69) Enligt avsnitt 21.1 i TCA 97 tas bolagsskatt i Irland ut på företagens vinst. Enligt avsnitt 76.3 i TCA 97 beräknas och bedöms inkomst för bolagsskatt enligt samma planer och klasser som gäller för inkomstskatt, enligt bestämmelserna om dessa planer och klasser. Enligt Irlands lagstiftning om direktbeskattning tas inkomstskatt ut enligt en rad planer – C, D, E och F – och inom plan D enligt klasserna I till V. I avsnitt 12 i TCA 97 föreskrivs att ”inkomstskatt ska, om inte annat sägs i inkomstskattelagstiftningen, tas ut på alla egendomar, vinster eller inkomster som beskrivs i planerna [C–F] […] och enligt de bestämmelser i inkomstskattelagstiftningen som är tillämpliga på dessa planer” ([42]). I avsnitt 18 i TCA 97 fastställs omfattningen av uttag enligt plan D och i underavsnitt 2.2 anges de olika klasserna och deras omfattning. Enligt dessa bestämmelser tas bolagsskatt i Irland ut på företagens vinster (inkomst och beskattningsbar vinst) hur de än uppkommer, med specifika undantag ([43]).

(70) När skattebasen fastställs för beräkningen av bolagsskatten används företagets redovisade resultat som utgångspunkt ([44]). Företagets redovisade resultat justeras sedan för skatteändamål genom allmänna lagstadgade tillägg och avdrag ([45]), t.ex. avdrag för skattemässiga avskrivningar ([46]). Redovisningsperioden är normalt den tolvmånadersperiod som företaget baserar sina räkenskaper på ([47]).

(71) Irland tillämpar olika skattesatser för rörelseintäkter, andra intäkter än rörelseintäkter och kapitalvinst. I avsnitt 21 i TCA 97 fastställs den allmänna bolagsskatten till 12,5 % ([48]). Denna skattesats gäller för rörelseintäkter ([49]) för företag som beskattas enligt klass I i plan D. Andra intäkter än rörelseintäkter beskattas till 25 % ([50]). Den irländska skatteförvaltningen har tagit fram en vägledning om klassificeringen av näringsverksamhet: *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading* ([51]). Enligt vägledningen förutsätter näringsverksamhet att det berörda företaget bedriver affärsverksamheter som det får sin inkomst från.

([42]) De inkomster som omfattas av plan C rör vinst från offentliga utdelningsintäkter som betalas ut i Irland (avsnitt 17 i TCA 97). Inkomsterna i plan D är uppdelade i fem klasser: a) rörelseresultat, b) vinst från utövande av yrke, iii) obeskattad ränta och inkomst i utlandet, iv) annan inkomst och vinst som inte beskattas enligt andra bestämmelser, v) hyresinkomst från mark i Irland (avsnitt 18 i TCA 97). Plan E rör inkomst från offentligt ämbete, anställning, livränta och pension (avsnitt 19 i TCA 97), och plan F rör utdelning från irländska företag (avsnitt 20 i TCA 97).

([43]) Avsnitt 21.1. Exempel på specifika undantag är vinst för ej hemmahörande företag som inte kan fördelas till en filial, se avsnitt 25 i TCA 97, samt de flesta utdelningar som mottas från andra företag som är hemmahörande i Irland, se avsnitt 129 i TCA 97.

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

([45]) Enligt avsnitt 81.2 i TCA 97 är utgifter normalt avdragsgilla om de inte har karaktär av kapital och endast uppstår helt i samband med rörelsen.

([46]) Avsnitten 307 och 308 i TCA 97.

([47]) Avsnitt 27.1 och 27.2 i TCA 97.

([48]) Avsnitt 18.1 och 18.2 a i TCA 97 tillsammans med avsnitt 21.1 i TCA 97.

([49]) I avsnitt 3.1 anges att ”näringsverksamhet” omfattar ”all handel, tillverkning, spekulation eller andel i verksamhet med karaktär av näring”.

([50]) Enligt avsnitt 21A i TCA 97 gäller en skattesats på 25 % för beskattningsbar inkomst inom plan D, klasserna III, IV och V. Dessa klasser omfattar bland annat passiv inkomst såsom ränta, licensavgifter och hyresinkomst.

([51]) Irländska skatteförvaltningen, *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, se http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html

Verksamheterna varierar beroende på vilken slags näringsverksamhet det gäller och kräver personer med tillräcklig kompetens och befogenhet för att utföra dem ([52]). Kapitalvinst beskattas till 33 %, med skattebefrielse för vinster från avyttringar av vissa aktieinnehav på 5 % eller mer i företag som är hemmahörande i unionen eller i länder som omfattas av ett beskattningsavtal.

(72) Enligt avsnitt 26 i TCA 97 ska företag som är hemmahörande i Irland betala bolagsskatt på sin världsomspännande vinst och kapitalvinst, med undantag för de flesta utdelningar som mottas från andra företag som är hemmahörande i Irland ([53]).

(73) I avsnitt 25 i TCA 97 fastställs omfattningen av uttag av bolagsskatt för företag som inte är hemmahörande i Irland. Följande anges i avsnitt 25 i TCA 97 (i den mån det är relevant):

”1) Ett företag som inte är hemmahörande i staten ska inte betala bolagsskatt om det inte bedriver näringsverksamhet i staten genom en filial eller agentur. Om företaget gör detta ska det, med eventuella undantag enligt bolagsskattelagarna, emellertid betala bolagsskatt på alla beskattningsbara vinster, var de än uppstår.

2) När det gäller bolagsskatt ska den beskattningsbara vinsten för ett företag som inte är hemmahörande i staten men bedriver näringsverksamhet i staten genom en filial eller en agentur vara

a) rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från filialen eller agenturen samt inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen eller agenturen. Denna punkt omfattar inte utdelningar som mottas från företag som är hemmahörande i staten […].”

(74) Enligt den bestämmelsen tas bolagsskatt inte ut av icke hemmahörande företag om de inte bedriver näringsverksamhet i Irland genom en filial eller en agentur. Om icke hemmahörande företag bedriver sådan näringsverksamhet ska de alltså betala bolagsskatt för ([54])

— alla rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från filialen eller agenturen,

— inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen eller agenturen, och

— beskattningsbar vinst som kan hänföras till filialen eller agenturen.

(75) Avsnitt 25 i TCA 97 föregicks av avsnitt 8.1 och 8.2 i 1967 års bolagsskattelag, där följande anges:

”8. 1) Ett företag som inte är hemmahörande i staten ska inte betala bolagsskatt om det inte bedriver näringsverksamhet i staten genom en filial eller agentur. Om företaget gör detta ska det, med eventuella undantag enligt denna lag, emellertid betala bolagsskatt på alla beskattningsbara vinster, var de än uppstår.

2) När det gäller bolagsskatt ska den beskattningsbara vinsten för ett företag som inte är hemmahörande i staten men bedriver näringsverksamhet där genom en filial eller en agentur vara

a) rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från filialen eller agenturen (denna punkt omfattar inte utdelningar som mottas från företag som är hemmahörande i staten). […].”

([52]) *Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading*, s. 3.
([53]) Se avsnitt 129 i TCA 97.
([54]) *Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1997 – Finance Act*, utgåva 2014 – del 2, s. 24.

(76) Företag som inte är hemmahörande i Irland och inte bedriver näringsverksamhet genom en filial eller agentur i Irland är endast skyldiga att betala inkomstskatt för inkomst med ursprung i Irland och kapitalvinstskatt på vinst från avyttring av vissa irländska tillgångar (främst irländsk mark) ([55]), med eventuella undantag enligt beskattningsavtal.

(77) För att förhindra att företag betalar skatt två gånger för samma inkomst (inkomstskatt och bolagsskatt) anges i avsnitt 21.2 i TCA 97 att inkomstskatt inte ska tas ut på ett företags inkomst om företaget är hemmahörande i Irland, eller när det gäller företag som inte är hemmahörande i Irland, om inkomsten omfattas av bolagsskatt.

(78) Del 35A infördes i TCA 97 genom avsnitt 42 i 2010 års budgetlag. Enligt Irland innebar detta tillägg att man i sin skattelagstiftning för första gången formellt erkände tillämpningen av ”armlängdsprincipen” enligt artikel 9 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet (nedan kallat *OECD:s modellavtal för skatter*), och vilken vidareutvecklas i OECD:s riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skatteförvaltningar (nedan kallade *OECD:s riktlinjer för internprissättning*). Del 35A gäller arrangemang som ingås av närstående personer (företag). Baserat på definitionen av en ”person” i Irlands nationella skattelagstiftning omfattas arrangemang som ingås mellan ett huvudkontor och dess filial dock inte av del 35A.

2.4 *RIKTLINJER FÖR INTERNPRISSÄTTNING OCH VINSTFÖRDELNING TILL FASTA DRIFTSTÄLLEN*

2.4.1 OECD-RAMEN OCH OECD:s ARMLÄNGDSPRINCIP

(79) OECD har utarbetat flera icke-bindande vägledningsdokument om internationell beskattning. Eftersom OECD-ramen inte är bindande uppmuntras skattemyndigheterna i OECD:s medlemsstater, som Irland tillhör ([56]), endast att följa dem. Dock fungerar OECD-ramen som referenspunkt och har ett starkt inflytande på skattepraxis i OECD:s medlemsstater (och även i länder som inte är medlemmar). I ett flertal av OECD:s medlemsstater har de vägledningsdokument som ingår i ramen dessutom vunnit laga kraft eller fungerar som riktmärke vid tolkningen av den nationella skatterätten. Kommissionen nämner OECD-ramen i detta beslut eftersom den utgör resultatet av expertdiskussioner inom ramen för OECD och tillhandahåller närmare förfaranden för att ta itu med gemensamma utmaningar inom internationell beskattning.

(80) Såsom förklaras i skäl 15 i beslutet att inleda förfarandet kan multinationella företag fördela vinst inom en företagskoncern genom intern prissättning mellan separata företag i samma företagskoncern. Med internprissättning avses de fakturerade priserna för affärshändelser mellan olika företag i samma företagskoncern. Internprissättning kan dock även tillämpas inom ett enda företag, om företaget har ett fast driftställe i en separat jurisdiktion. Detta kräver att företaget fördelar vinsten mellan sitt fasta driftställe och andra delar av företaget.

(81) OECD:s modellavtal för skatter, som utgör grunden för många bilaterala beskattningsavtal mellan OECD-länder och ett ökande antal länder som inte är medlemmar i OECD, innehåller bestämmelser om både internprissättning mellan närstående företag i en koncern och vinstfördelning inom ett enda företag.

(82) Följande sägs om ”närstående företag” i artikel 9.1 i OECD:s modellavtal för skatter: När det mellan de två närstående företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor

([55]) Företag som inte är hemmahörande i Irland och inte bedriver näringsverksamhet i staten genom en filial eller agentur ska betala inkomstskatt för inkomster som har ursprung i staten. Om ett företag som inte är hemmahörande i Irland har en filial eller en agentur i staten ska inkomstskatt, inte bolagsskatt, tas ut på inkomst som inte kan hänföras till filialen eller agenturen. Skatt på kapitalvinst tas likaså ut på ej hemmahörande företags beskattningsbara vinst om företaget inte har en filial eller agentur i staten, eller om företaget har en filial eller agentur i staten men vinsterna inte kan hänföras till filialen eller agenturen.

([56]) Irland har varit medlem i OECD sedan den 17 augusti 1961.

som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed. Denna bestämmelse anses vara normgivande för tillämpningen av OECD:s armlängdsprincip inom internationell beskattning när det gäller internprissättning mellan närstående företag i en koncern.

(83) Enligt den principen bör skattemyndigheterna endast godta internpriser mellan företag i samma koncern som motsvarar de som hade fastställts mellan oberoende företag som förhandlar under jämförbara normala marknadsmässiga villkor. Syftet är att förhindra multinationella företag att manipulera sina internpriser på ett sådant sätt att så lite vinst som möjligt fördelas till jurisdiktioner där vinstskatten är högre, och att så mycket vinst som möjligt fördelas till jurisdiktioner där vinstskatten är lägre ([57]). OECD ger vägledning om tillämpningen av armlängdsprincipen i sina riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skatteförvaltningar, varav den senaste versionen publicerades 2010 (nedan kallade *OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010*) ([58]).

(84) Artikel 7.2 i OECD:s modellavtal för skatter om ”företagsvinster” handlar om fördelning av vinster inom ett enskilt företag. I artikeln anges följande: ”[…] hänförs […] i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället de vinster som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, särskilt i sina mellanhavanden med andra delar av företaget, om det varit ett fristående och oberoende företag som bedriver verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med hänsyn till de funktioner som fullgörs, de tillgångar som används och de risker som företaget bär genom det fasta driftstället och genom andra delar av företaget.” Vägledning om artikel 7 lämnas i OECD:s rapport om vinstfördelning till fasta driftställen (*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*), varav den senaste versionen publicerades 2010 (nedan kallad *OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010*) ([59]).

(85) I OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010 beskrivs svårigheterna med att fördela vinst inom ett enskilt företag jämfört med vinstfördelning mellan två rättsligt separata företag. Det är rättsligt bindande avtal eller andra fastställbara rättsliga arrangemang som avgör vilket företag som äger tillgångarna och vilket företag som bär risken i förhållandet mellan två rättsligt separata företag. Så är även fallet när två separata företag hör till samma företagskoncern, om avtal och rättsliga arrangemang återspeglar verkligheten. Det faktum att ett fast driftställe inte utgör en rättslig enhet som är separat från det företag som det tillhör innebär däremot att det bland de olika delarna av samma företag inte finns en enskild del av företaget som i rättsligt hänseende kan sägas ”äga” tillgångarna, ta på sig riskerna, inneha kapital eller ingå avtal med separata företag ([60]). För att hantera den skillnaden fastställs i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010 en gemensam metod för fördelning av vinst till ej hemmahörande företags fasta driftställen. Denna metod kallas ”OECD:s godkända metod”. Enligt denna metod fördelas de vinster som ett fast driftställe skulle ha tjänat enligt armlängdsprincipen till det driftstället om ett ”åtskilt och separat” företag skulle ha fullgjort samma eller liknande funktioner under samma eller liknande förhållanden, med hänsyn till de funktioner som det icke hemmahörande företaget fullgör, de tillgångar det använder och de risker som det bär genom det fasta driftstället och genom andra delar av det företaget, enligt artikel 7.2 i OECD:s modellavtal för skatter.

2.4.2 VINSTFÖRDELNING TILL FILIALER BASERAD PÅ ”BETYDELSEFULLA FUNKTIONER SOM UTFÖRS AV PERSONER” ENLIGT OECD:s GODKÄNDA TVÅSTEGSMETOD

(86) I OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010 beskrivs hur armlängdsprincipen ska tillämpas i fråga om vinstfördelning till fasta driftställen vid användning av OECD:s godkända metod enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning. Enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning beror vinstfördelningen mellan närstående

([57]) Skattemyndigheterna och lagstiftarna är medvetna om problemet och skattelagstiftningen gör det i allmänhet möjligt för skattemyndigheterna att korrigera självdeklarationer från integrerade bolag som inte tillämpar internpriser korrekt genom ersättningspriser som motsvarar en tillförlitlig uppskattning av de priser som godkänts av oberoende företag som förhandlar enligt jämförbara normala marknadsmässiga villkor.

([58]) Se OECD:s riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skatteförvaltningar, OECD, 22 juli 2010. En tidigare version av riktlinjerna godkändes av OECD-rådet den 13 juli 1995 (nedan kallade *OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995*).

([59]) Se rapporten om vinstfördelning till fasta driftställen från 2010, antagen av OECD-rådet den 22 juli 2010.

([60]) Punkt 14, avsnitt B-3 i, s. 14 i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010.

företag på vilka funktioner de fullgör, vilka risker de tar på sig och vilka tillgångar varje företag använder ([61]). Vad gäller inkomstfördelning mellan ett företag och dess fasta driftställe kompletterar OECD:s godkända metod den funktionella analysen i artikel 9.1 i OECD:s modellavtal, genom att i ett första steg hantera det faktum att tillgångar, risker, kapital samt rättigheter och skyldigheter till följd av transaktioner mellan olika delar av samma företag ur rättslig synvinkel tillhör eller tillkommer företaget som helhet, och inte en viss del av företaget, och att det inte förekommer transaktioner mellan rättsligt åtskilda företag som tillhör samma företagskoncern ([62]).

(87) OECD:s godkända metod består således av en tvåstegsanalys enligt vilken inkomst fördelas till fasta driftställen.

(88) Det första steget i analysen är att hypotetiskt betrakta det fasta driftstället som ett åtskilt och separat företag som ”bedriver samma eller liknande verksamheter under samma eller liknande förhållanden, med beaktande av vilka funktioner företaget fullgör, vilka tillgångar det använder och vilka risker det tar på sig genom det fasta driftstället och genom andra delar av företaget” ([63]). Det är i detta sammanhang som begreppet ”betydelsefulla funktioner som utförs av personer” kommer in i bilden. Enligt det första steget i OECD:s godkända metod fördelas det ekonomiska ägarskapet av tillgångar till det fasta driftstället som är relevanta för de betydelsefulla funktioner som utförs av personer vid det fasta driftstället, och även risker i samband med dessa betydelsefulla funktioner som utförs av personer vid det fasta driftstället som är relevanta för antagandet och/eller hanteringen (efter överföringen) av de risker som personer vid det fasta driftstället tar på sig ([64]).

(89) I det andra steget i OECD:s godkända metod tillämpas OECD:s riktlinjer för internprissättning analogt på det fasta driftställets mellanhavanden med andra delar av företaget för att säkerställa att det fasta driftställets fullgörande av samtliga funktioner i samband med dessa mellanhavanden ersätts enligt armlängdsprincipen ([65]).

2.4.3 ÖVERVÄGANDEN I SAMBAND MED TILLÄMPNINGEN AV OECD:s GODKÄNDA METOD PÅ IMMATERIELLA TILLGÅNGAR

(90) Avsnitt D-2 iii c i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010 handlar om fördelning av immateriella tillgångar till fasta driftställen. Vad gäller internt utvecklade immateriella handelstillgångar anges i punkt 86 i rapporten att beroende på företagens affärsorganisationsmodell ”kan det aktiva beslutsfattandet och den aktiva förvaltningen ofta överlåtas inom företaget. Här uppstår ett problem, dvs. om det är sannolikt att situationen är densamma när det gäller utvecklingen av immateriella tillgångar, eller om det är mer sannolikt att de betydelsefulla funktioner som utförs av personer som är relevanta för att fastställa det ekonomiska ägarskapet för immateriella tillgångar fullgörs på en hög strategisk nivå av högsta ledningen eller genom en kombination av centraliserat och delegerat beslutsfattande”. Följande förklaras i punkt 87: ”Det finns inga konkreta bevis för att beslutsprocessen för utveckling av immateriella tillgångar generellt är så centraliserad, särskilt med tanke på att den viktigaste aspekten för att fastställa de betydelsefulla funktioner som utförs av personer som är relevanta för att fastställa det ekonomiska ägarskapet är aktivt beslutsfattande och aktiv förvaltning, inte att bara säga ja eller nej till ett förslag. Detta talar för att ekonomiskt ägarskap, precis som finansiella tillgångar, ofta kan fastställas enligt funktioner som fullgörs under den högsta ledningens strategiska nivå. Det är på denna nivå som den aktiva förvaltningen av program för utveckling av immateriella tillgångar sker, där förmågan att aktivt styra de inneboende riskerna med sådana program ligger.”

([61]) Följande anges i punkt 1.42 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: ”Vid transaktioner mellan två oberoende företag avspeglar ersättningen vanligen de funktioner som varje företag fullgör (med beaktande av tillgångar och risker). En funktionell analys är nödvändig för att fastställa om kontrollerade och okontrollerade transaktioner eller enheter är jämförbara. Syftet med den funktionella analysen är att identifiera och jämföra ekonomiskt betydande verksamheter och ansvar, tillgångar och risker hos parterna i transaktionen.” Se punkt 1.20 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995: ”Vid mellanhavanden mellan två oberoende företag avspeglar ersättningen vanligen de funktioner som varje företag fullgör (med beaktande av tillgångar och risker). För att fastställa om kontrollerade och okontrollerade transaktioner eller enheter är jämförbara är det därför nödvändigt att jämföra de funktioner som fullgörs av parterna. Denna jämförelse grundas på en funktionell analys, som syftar till att identifiera och jämföra ekonomiskt betydande verksamheter och det ansvar som de oberoende och närstående företagen påtar sig eller kommer att påta sig” (kursivering tillagd).

([62]) Punkt 15, avsnitt B-3 i, s. 14 i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010.

([63]) Punkt 13, avsnitt B-3 i, s. 14 i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010.

([64]) Punkt 15, avsnitt B-3 i, s. 14 i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010.

([65]) Punkt 17, avsnitt B-3 i, s. 14 i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010.

(91) Vad gäller förvärvade immateriella handelstillgångar förklaras följande i punkt 94 i avsnitt D-2 iii c 3 A ii: ”Precis som med internt utvecklade immateriella tillgångar är den avgörande frågan vid fastställandet av ägarskap av förvärvade immateriella tillgångar var inom företaget som de betydelsefulla funktioner som utförs av personer som är relaterade till aktivt beslutsfattande om tagande och hantering av risker sker”. ([66])

2.4.4 OECD:s RIKTLINJER FÖR INTERNPRISSÄTTNING

(92) I OECD:s riktlinjer för internprissättning beskrivs följande fem metoder för att fastställa ett närmevärde för marknadsmässiga priser och fördelningen av vinster mellan företag i samma koncern: i) marknadsprismetoden (*comparable uncontrolled price method*), ii) kostnadsplusmetoden (*cost plus method*), iii) återförsäljningsprismetoden (RPM, *resale price method*), iv) nettomarginalmetoden (TNMM, *transactional net margin method*), och v) PSM-metoden (PSM, *profit split method*). I riktlinjerna görs det åtskillnad mellan de traditionella transaktionsbaserade metoderna (de tre första metoderna) och de vinstbaserade transaktionsmetoderna (de två sista metoderna). Riktlinjerna gynnar uttryckligen de traditionella transaktionsbaserade metoderna, såsom marknadsprismetoden, i förhållande till vinstbaserade metoder som nettomarginalmetoden för att fastställa om internpriset överensstämmer med armlängdsprincipen ([67]). I riktlinjerna förklaras vidare att det står de multinationella företagen fritt att tillämpa metoder för internprissättning som inte beskrivs i dessa riktlinjer under förutsättning att dessa metoder uppfyller armlängdsprincipen.

(93) I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godkänns en vinstfördelning för ASI och AOE som grundas på ensidiga vinstfördelningsmetoder som tillämpas på liknande sätt som den nettomarginalmetod som beskrivs i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Nettomarginalmetoden är en av de ”indirekta metoderna” för att fastställa ett närmevärde för marknadsmässiga priser och fördelningen av vinster mellan företag i samma koncern. Nettomarginalmetoden kan ställas mot marknadsprismetoden, som är en ”direkt metod” varigenom det pris som tas ut för överföring av tillgångar eller tjänster i en kontrollerad transaktion (dvs. en transaktion mellan två företag som är närstående till varandra) jämförs med det pris som tas ut för överföring av tillgångar eller tjänster i en jämförbar okontrollerad transaktion (dvs. en transaktion mellan företag som är oberoende gentemot varandra), som genomförs under jämförbara omständigheter. Nettomarginalmetoden överensstämmer med det som skulle vara en marknadsmässig vinst för en hel verksamhet, inte för identifierade transaktioner. Syftet med denna metod är inte att fastställa priset på sålda varor, utan att uppskatta den vinst som oberoende företag kan förväntas göra på sin verksamhet, exempelvis varuförsäljning. Detta görs genom att använda en grund (en ”vinstindikator”), såsom kostnader, omsättning eller fasta investeringar, och tillämpa en vinstprocent som avspeglar den vinstprocent som observeras i jämförbara okontrollerade transaktioner som görs på samma grund.

(94) Användningen av nettomarginalmetoden som en ensidig internprissättningsmetod, dvs. att undersöka lönsamheten för endast en part i en kontrollerad transaktion, motiveras ofta genom hänvisning till punkt 3.18 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010, enligt vilken den ”testade parten”, dvs. den part i transaktionen som den finansiella indikatorn (kostnadspåslag, bruttomarginal eller nettovinstindikator) testas på, i princip bör vara det företag som har den minst komplexa funktionen ([68]). Särskilt i fall där en av parterna i en

([66]) I fråga om immateriella marknadsföringstillgångar förklaras följande i punkt 97 i avsnitt D-2 iii c 3 A iii i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010: ”De grundläggande principerna för immateriella marknadsföringstillgångar är desamma som för immateriella handelstillgångar.”

([67]) Följande anges i punkt 2.3 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: Om en traditionell transaktionsbaserad metod och en transaktionsbaserad vinstmetod med beaktande av de kriterier som beskrivs i punkt 2.2 kan tillämpas med samma tillförlitlighetsgrad är den traditionella transaktionsbaserade metoden att föredra framför den transaktionsbaserade vinstmetoden. Följande anges i punkt 3.49 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995: ”Traditionella transaktionsmetoder är att föredra framför transaktionsbaserade vinstmetoder för att fastställa huruvida ett internpris överensstämmer med armlängdsprincipen, dvs. om det finns ett särskilt villkor som påverkar vinsten mellan närstående företag. Hittills visar den praktiska erfarenheten att det i det flesta fall är möjligt att tillämpa traditionella transaktionsmetoder.”

([68]) Följande rekommendation anges i punkt 3.18 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: Vid tillämpning av kostnadsplusmetoden, återförsäljningsprismetoden eller nettomarginalmetoden enligt beskrivningen i kapitel II är det nödvändigt att välja den part i transaktionen för vilka en finansiell indikator (kostnadspåslag, bruttomarginal eller nettovinstindikator) ska testas. Valet av den part som ska testas måste vara förenligt med den funktionella analysen av transaktionen. Den part som testas är i regel den part på vilken en internprissättningsmetod kan tillämpas på det mest tillförlitliga sättet och för vilken de mest tillförlitliga jämförelsetalen kan hittas, dvs. oftast den part som har den minst komplexa funktionen. I punkt 3.43 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995 ges en jämförbar beskrivning.

kontrollerad transaktion innehar immateriella tillgångar som den licensierar till sin motpart för att fullgöra funktioner som tillverkning eller distribution, hävdar skatterådgivare ofta att det är svårt att fastställa en avkastning på den immateriella tillgången för att utse motparten till den part som har en mindre komplex funktion, fastställa avkastningen för de funktioner som fullgörs av den motparten och fördela den återstående vinsten efter avdrag för avkastningen, dvs. ”överskottsvinsten” för den part som innehar den immateriella tillgången som en royalty för användningen av den.

2.5 *YTTERLIGARE INFORMATION SOM LÄMNATS IN AV IRLAND TILL SVAR PÅ BESLUTET ATT INLEDA FÖRFARANDET OCH UNDER DEN FORMELLA UNDERSÖKNINGEN*

(95) I beslutet att inleda förfarandet begär kommissionen att Irland ska lämna all information som kan vara till hjälp för att bedöma de omtvistade förhandsbeskeden ([69]). Kommissionen begärde särskilt att Irland skulle lämna in ASI:s och AOE:s finansiella räkenskaper för perioden 2004–2013, antalet anställda hos ASI och AOE räknat i heltidstjänster (nedan kallade *heltidsekvivalenter* under samma period (vid utgången av varje rapporteringsperiod), heltidsekvivalenter för ASI:s och AOE:s irländska filialer samt information om de kostnadsdelningsavtal som ASI och AOE är part i. Kommissionen begärde också att Irland skulle urskilja den passiva inkomst som ASI tjänat i resultaträkningarna och ange om denna passiva inkomst kommer från Irland.

2.5.1 ASI:s OCH AOE:s FINANSIELLA INFORMATION

(96) Båda företagen klassificerar sin inkomst som inkomst från försäljning av produkter i räkenskaperna, vilket framgår av utdragen i figur 2 och 3. I räkenskaperna anges att omsättningen motsvarar nettoförsäljningen till kunderna. I både ASI:s och AOE:s räkenskaper (t.ex. för åren 2006 och 2007) anges att ”nettoförsäljningen består främst av intäkter från försäljning av produkter (maskinvara, programvara och kringutrustning) samt förlängningar av garanti- och supportavtal”. Vad gäller ASI registrerar företaget, förutom omsättning och jämförelsevis små räntebelopp, inga andra betydande inkomsttyper. ASI förefaller inte registrera inkomst från royaltyer. AOE rapporterar, förutom omsättning och jämförelsevis små räntebelopp, stora belopp i utdelningar som betalats av ASI till AOE för vissa redovisningsperioder.

Figur 2

Utdrag från ASI:s räkenskaper 2007

Apple Sales International

Uttalande om redovisningsprinciper *(fortsättning)*
för det år som slutade den 29 september 2007

Intäktsredovisning

Nettoförsäljningen består främst av intäkter från försäljning av produkter (maskinvara, programvara och kringutrustning) samt förlängningar av garanti- och supportavtal. Företaget redovisar intäkter enligt tillämpliga redovisningsstandarder.

([69]) Se den normativa delen av beslutet att inleda förfarandet (avsnitt 4).

Figur 3

Utdrag från AOE:s räkenskaper 2006

Apple Operations Europe

Uttalande om redovisningsprinciper *(fortsättning)*
för det år som slutade den 30 september 2006

Intäktsredovisning

Nettoförsäljningen består främst av intäkter från försäljning av produkter (maskinvara, programvara och kringutrustning) samt förlängningar av garanti- och supportavtal. Företaget redovisar intäkter enligt tillämpliga redovisningsstandarder.

(97) Utvald finansiell information som lämnats av Irland anges i tabell 1 för ASI och tabell 2 för AOE.

Tabell 1

ASI:s finansiella information (miljoner US-dollar)

År	ASI:s omsättning	Vinst före skatt	varav ränta och kapitalavkastning netto ränteutgifter	Deklarerad skatt i lagstadgade räkenskaper
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]

Tabell 2

AOE:s finansiella information (miljoner US-dollar)

Åri	AOE:s omsättning	Vinst före skatt	varav ränta och kapitalavkastning netto ränteutgifter	Deklarerad skatt i lagstadgade räkenskaper
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Åri	AOE:s omsättning	Vinst före skatt	varav ränta och kapitalavkastning netto ränteutgifter	Deklarerad skatt i lagstadgade räkenskaper
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]

(*) Upplysning: omfattar för år 2006 en utdelning på 1 250 miljoner US-dollar som betalats av ASI till AOE och från AOE till AOI, under 2010, 2011, 2012, 2013 och 2014 uppgick inkomsten från koncernföretag till 6 575 miljoner US-dollar, 6 253 miljoner US-dollar, [14 500–15 000] miljoner US-dollar, [5 000–5 500] miljoner US-dollar respektive [1 500 – 2 000] US-dollar.

(1) Omsättningssiffrorna för 2008 reviderades från en omsättning på 116 696 US-dollar och kostnad för sålda varor (USD 19 587) till en omsättning på 411 802 US-dollar och kostnad för sålda varor (USD 314 693).

(98) Den finansiella information som presenteras i tabellerna 1 och 2 baseras på ASI:s och AOE:s lagstadgade räkenskaper som lämnats in i Irland. ASI och AOE lämnar in fullständiga räkenskaper i Irland eftersom de är bildade där. Kommissionen bad Irland ([70]) att klargöra om det finns separata räkenskaper för ASI:s och AOE:s huvudkontor och deras respektive irländska filialer, och om så var fallet, att lämna in dessa separata räkenskaper. Irland uppgav att ASI:s och AOE:s finansiella räkenskaper uppfyller lagstadgade redovisningskrav enligt irländsk lag och att ASI och AOE enligt irländsk lag inte är skyldiga att utarbeta separata räkenskaper för sina irländska filialer.

(99) Den skatt som ASI deklarerade i sina lagstadgade räkenskaper bestod huvudsakligen av skatt som företaget betalar till Irland för sina irländska filialers vinst, som fastställs enligt de vinstfördelningsmetoder som godkänts i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ([71]), eftersom ASI inte ansåg sig ha skattepliktig verksamhet i någon annan skattejurisdiktion. Efter granskningar utförda av skatteförvaltningarna i […] och Italien, ansågs ASI dock vara skattepliktigt i dessa två jurisdiktioner. För åren 2013 och 2014 ansågs ASI omfattas av källskatt i […] eftersom […] skatteförvaltningen klassificerade en avgift som betalats av ett […] Appleföretag till ASI som en royalty, och att den betalningen blev föremål för källskatt ([72]). För åren 2009–2012 blev ASI bolagsskattepliktigt i Italien efter en granskning av den italienska skatteförvaltningen, där den fastställde att ASI hade skattepliktig verksamhet i Italien under den perioden ([73]). Vad gäller den skatt som AOE deklarerade i sina lagstadgade räkenskaper hade företaget en filial i Singapore och var bolagsskattepliktigt i Singapore för åren 2009, 2010 och 2011 ([74]).

([70]) Se kommissionens skrivelse av den 11 november 2015, skäl 27.

([71]) Den skatt som ASI var skyldig att betala till den irländska skatteförvaltningen fastställdes i euro och uppgick till omkring 4,8 miljoner euro 2009, 4,8 miljoner euro 2010, 7,3 miljoner euro 2011, [1–10] miljoner euro 2012, [0,7–0,8] miljoner euro 2013 och [0,9–1] miljoner euro 2014, se skrivelse från Apple av den 22 april 2016, s. 8–9.

([72]) Uppgående till omkring […] och […] för 2013 respektive 2014, se skrivelse från Apple av den 22 april 2016, s. 10.

([73]) ASI:s bolagsskatt i Italien uppgick till omkring [20–30] miljoner euro 2009, [40–50] miljoner euro 2010, [50–60] miljoner euro 2011 och [30–40] miljoner euro 2012, se skrivelse från Apple av den 22 april 2016, s. 10. Dessa belopp har dock inte förts in i ASI:s räkenskaper, som presenteras i tabell 1, eftersom räkenskaperna utfärdades före den italienska skatteförvaltningens granskning. Irland informerade inte kommissionen om att ASI:s räkenskaper hade reviderats.

([74]) AOE:s bolagsskatt i Singapore uppgick till SGD 42 136, SGD 1 810 och SGD 535 för åren 2009, 2010 respektive 2011, se skrivelse från Apple av den 22 april 2016, s. 10.

(100) Irland redovisade även den del i de ränteinkomster som rapporterats i ASI:s och AOE:s lagstadgade räkenskaper som rör egendomen för de två företagens respektive irländska filialer ([75]). Irland lämnade in en uppdelning av ASI:s ränteinkomster i ”betald ränta i ASI:s räkenskaper” och ”ränta från egendom”. Under 2012 uppgick den betalda räntan i ASI:s finansiella räkenskaper exempelvis till [500–600] miljoner US-dollar, och ränteinkomsten från filialens egendom var 1–10] miljoner US-dollar. I sin skrivelse av den 15 april 2015 uppgav Irland att den ränta som kan hänföras till ASI:s och AOE:s respektive irländska filialer tjänas in på separata och identifierbara bankkonton eller fonder. Den dagliga förvaltningen av dessa bankkonton kontrolleras av finans- och kassapersonal som är baserad i Cork i Irland ([76]).

(101) I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor fastställs den beskattningsbara vinsten för ASI:s irländska filial på grundval av rörelsekostnader. Det finns dock inga separata räkenskaper för filialens rörelsekostnader eftersom Apple aldrig har lämnat separata räkenskaper till de irländska myndigheterna. Uppgifter om ASI:s totala rörelsekostnader för åren 2011 och 2012 enligt ASI:s lagstadgade räkenskaper redovisas i figur 4 som belysande exempel.

Figur 4

ASI:s rörelsekostnader enligt årsredovisningen för 2012

Rörelsekostnader	2012 Tusen US-dollar	2011 Tusen US-dollar
Marknadsförings-, försäljnings- och distributionskostnader	[400 000–500 000]	604 888
Administrativa kostnader	[100 000–200 000]	139 870
Forskning och utveckling	[1 500 000–2 000 000]	1 538 036

(102) I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor fastställs den beskattningsbara vinsten för AOE:s irländska filial på grundval av rörelsekostnader och omsättning. AOE:s fullständiga resultaträkning för åren 2011 och 2012 redovisas i figur 5 som belysande exempel.

Figur 5

AOE:s resultaträkning enligt årsredovisningen för 2012

Resultaträkningi

För det räkenskapsår som upphörde den 29 december 2012

	Anmärkning	**2012** **Tusen US-dollar**	2011 Tusen US-dollar
Omsättning – fortlöpande verksamheter	*1*	**[400 000–500 000]**	518 505
Kostnad för sålda varor		**[(300 000–400 000)]**	(426 594)
Bruttoresultat		**[90 000–100 000]**	91 911
Rörelsekostnader	*2*	**[(10 000–20 000)]**	(42 654)
Rörelseresultat – fortlöpande verksamheter		**[70 000–80 000]**	49 257

([75]) Denna del uppgår till [20–30] 000 US-dollar för AOE under perioden 2003–2013, se skrivelse från Irland av den 15 april 2015, s. 4. För ASI uppgår delen ränteinkomster från den irländska filialens egendom till [70–80] miljoner US-dollar under perioden 2003–2013, se skrivelse från Irland av den 15 april 2015, s. 2 och Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet av den 5 september 2014, mapp 3. Respektive belopp för 2014 har inte fastställts ännu enligt vad Irland uppger i sin skrivelse av den 15 april 2015.

([76]) Skrivelse från Irland av den 15 april 2015, s. 3.

		2012	2011
	Anmärkning	**Tusen US-dollar**	Tusen US-dollar
Inkomst från koncernföretag		**[14 500 000–15 000 000]**	6 252 591
Annan intjänad ränta och liknande inkomster	*3*	**[1 000–10 000]**	122
Räntekostnader och liknande kostnader	*4*	**[(30–40)]**	(2 505)
Avskrivningar på finansiella tillgångar	*11*	**[(50–60)]**	—
Vinst på den normala verksamheten före skatt	*5–8*	**[14 500 000–15 000 000]**	6 299 465
Skatt på resultatet av den normala verksamheten	*9*	**[(1 000–10 000)]**	(2 966)
Vinst för räkenskapsåret		**[14 500 000–15 000 000]**	6 296 499

(103) Vad gäller företagens bolagsskatteplikt i Irland hänvisar ASI:s och AOE:s finansiella räkenskaper till en ”lägre bolagsskattesats än normalskattesatsen i Irland” för perioden fram till 2007. Ett utdrag från ASI:s granskade räkenskaper enligt årsredovisningen för 2007 återges i figur 6.

Figur 6

Utdrag från ASI:s årsredovisning för perioden 2007

Skatt på resultatet av den normala verksamheten

Den nuvarande skatten är lägre än normalskattesatsen i Irland. Avvikelserna förklaras på följande sätt:

	2007	2006
	Tusen US-dollar	Tusen US-dollar
Vinst på den normala verksamheten före skatt	**1 843 933**	1 179 637
Nuvarande skattesats på 12,5 % (2006:12,5 %)	**230 492**	147 455
Följder av:		
Ränteinkomst beskattad till en högre sats (25 %)	**2 485**	1 610
Justering av skatt för föregående perioder	—	(131)
Inkomst beskattad till lägre satser	**(224 049)**	(142 450)
Total nuvarande skatt	**8 928**	6 484

(104) Under perioderna efter 2007 redovisas företagens skatt i räkenskaperna enligt en skattesats på [1–5] %. Den skattesats som anges i dessa räkenskaper är ”den genomsnittliga skattesatsen för samtliga jurisdiktioner där [AOE] är verksamt”. Ett utdrag från ASI:s granskade räkenskaper enligt årsredovisningen för 2012 återges i figur 7.

Figur 7

Utdrag från ASI:s årsredovisning för perioden 2012

Skatt på resultatet av den normala verksamheten

Företaget är inte skattemässigt hemmahörande i någon jurisdiktion. Det bedriver verksamhet i flera länder. Den genomsnittliga skattesatsen för alla jurisdiktioner där det bedriver verksamhet är cirka [1–5] %.

	2012	2011
	Tusen US-dollar	Tusen US-dollar
Vinst på den normala verksamheten före skatt	**[35 000 000–35 500 000]**	[22 000 000–22 500 000]
Skatt [1–5] %.	**[1 000 000–1 500 000]**	[800 000–900 000]
Följder av:		
Ränteinkomst beskattad till en högre sats (25 %)	**[600–700]**	620
Inkomst beskattad till (lägre)/högre satser	**[1 000 000–1 500 000]**	(876 117)
Total nuvarande skatt	**[1 000–10 000]**	9 862

(105) Den skatt som ASI skulle betala i Irland enligt dess deklaration för perioden 25 september 2011–24 september 2012 uppgick till [1–10] miljoner euro för rörelseintäkter (motsvarande rörelseintäkter på [30–40] miljoner euro). Dessutom tillkom skatt på ränteinkomster på [0,6–0,7] miljoner euro, vilket gav en skatt på [1–10] miljoner euro ([77]). För samma period uppgick AOE:s skatt i Irland till [1–10] miljoner euro för rörelseintäkter (motsvarande rörelseintäkter på [10–20] miljoner euro). Ett källskatteavdrag för rörelseintäkter tillkom, vilket gav en skatt på [1–10] miljoner euro.

(106) Irland uppgav att de medel som anses överskrida ASI:s och AOE:s behov i fråga om rörelsekapital överförs till ASI:s och AOE:s bankkonton och till investeringsfonder utanför Irland som drivs, förvaltas och kontrolleras i Förenta staterna.

(107) Vad gäller de bankkonton som ASI använde för att driva in försäljningsintäkter från kunder i EMEIA-regionen uppgav Irland att kassaflödet varierar beroende på om kunden är en kanalpartner, en Apple Online Store-användare eller om försäljningen sker i en av Apples detaljistbutiker. Om kunden är en kanalpartner ([78]) får Apple in kontanter antingen genom överföring eller autogiro till ett av ASI:s bankkonton i kundens lokala jurisdiktion eller till ett gemensamt ASI-bankkonto i Förenta staterna eller Europa, där medel från försäljning i flera länder sätts in. Enligt en översikt som Irland lämnat in angående de platser där ASI:s bankkonton är belägna var, i mars 2009, inget bankkonto där försäljningsintäkter från EMEIA-regionen sätts in beläget i Förenta staterna, och från och med mars 2012 drivs endast försäljningsintäkter från Island, Ryssland, Turkiet och delar av Mellanöstern och Afrika in via bankkonton i Förenta staterna. Alla andra försäljningsintäkter sätts in på bankkonton i Europa. Irland uppgav även att Apples kassagrupp för EMEIA-regionen, bestående av tre personer som är baserade i Irland, regelbundet sammanför kontanter från de lokala bankkontona i EMEIA-regionen till ”koncentrationskonton” i ASI:s namn. Enligt Irland finns dessa konton i Förenade kungariket, Förenta staterna och Schweiz.

(108) När det gäller investeringsfonder är det enligt information från Apple företaget Braeburn Capital Inc. (nedan kallat *Braeburn*) som tillhandahåller kontanthanterings- och investeringstjänster till ASI och AOE enligt ett avtal om investeringsförvaltningstjänster som ingåtts med dessa företag. Braeburn är beläget i Förenta staterna. Tjänsterna

([77]) Små skillnader kan observeras mellan den skatt som anges i de räkenskaper som presenteras i Tabell 1 och tabell 2 och den som anges i deklarationerna. Detta kan beror på valutakursfluktuationer eller varierande tidsperioder i rapporteringen.

([78]) Apple definierar kanalpartner som tredjepartsdistributörer och återförsäljare som köper Apples produkter för vidareförsäljning.

omfattar investeringsförvaltning och kontanthantering […]. Vid ASI:s och AOE:s styrelsemöten den 24 juli 2006 beslutades att Braeburn skulle fortsätta att hjälpa ASI och AOE med hanteringen av deras kontantreserver ([79]). Enligt Irland härrör alla inkomster från dessa investeringar från icke irländska källor, och avkastningen på investeringarna är därför inte skattepliktig i Irland.

2.5.2 INFORMATION OM ASI:s OCH AOE:s ANSTÄLLDA

(109) I sitt svar på beslutet att inleda förfarandet uppgav Irland att till den 31 december 2011 var alla Appleanställda formellt anställda av AOE, och att AOE:s irländska filial hade en enda lönelista i Irland. Enligt Irland är sådana arrangemang inte ovanliga för koncerner i Irland. Det fanns en återbetalningsmekanism, varigenom kostnaderna för AOE:s anställda som arbetade för verksamheter som drevs av ASI:s irländska filial fördelades till den filialen en gång i månaden. Från den 1 januari 2012 omorganiserades anställningsarrangemangen, så att de anställda var direkt anställda av den irländska filial vars verksamheter de arbetade med.

(110) Irland lämnade in de siffror man fått om heltidsekvivalenter ([80]) från Apple till kommissionen. För perioden före den 1 januari 2012 delades heltidsekvivalenterna för AOE:s irländska filial upp mellan ASI:s och AOE:s irländska filialer enligt var kostnaderna uppstod.

Tabell 3

Heltidsekvivalenter för ASI:s och AOE:s irländska filialer

Period	ASI:s irländska filial	AOE:s irländska 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) Förutom personalen vid de irländska filialerna informerade Apple Irland om att AOE även hade heltidsekvivalenter i Singapore, där företaget hade en filial som ursprungligen arbetade med tillverkningsverksamheter och därefter tillhandahåll koncerntjänster i samband med distributionsverksamheter ([81]). Dessa filialverksamheter upphörde 2009 och den filialens tillgångar såldes till ett närstående företag till Apple i Singapore. Sedan dess har Singaporefilialen varit en vilande filial till AOE. Det genomsnittliga antalet anställda vid AOE:s Singaporefilial var 185 år 2004, 189 år 2005, 257 år 2006, 300 år 2007 och 352 år 2008.

([79]) Se översikten av protokollen från de styrelsemöten som hölls under ledning av Tim Cook, som Apple lämnat till den amerikanska senatens ständiga undersökningsutskott inom ramen för utfrågningen av Apple, APL-PSI-000342/000343.

([80]) Heltidsekvivalenter är antalet timmar som en anställd arbetar heltid. De anger antalet anställda, inklusive deltidsanställda, i proportion till antalet arbetade timmar.

([81]) Enligt information som Apple lämnat till den amerikanska senatens ständiga undersökningsutskott var den huvudsakliga verksamheten för Singaporefilialen och dess företrädare fram till 2003 tillverkning av mikrodatorer, datordelar och kringutrustning. Singaporefilialen var part i kostnadsdelningsavtalet för att erhålla och behålla rätten att tillverka och distribuera Appleprodukter. Efter 2003 och fram till 2009 agerade Singaporefilialen som en tjänsteleverantör till Apples närstående företag i APAC-regionen. Tjänsterna omfattade finansiellt stöd, informationssystem och teknikstöd samt hantering av leverantörskedjor och logistik, se APL-PSI-000234.

(112) De irländska myndigheterna hävdade att Apple informerade dem om att det inte fanns några heltidsekvivalenter anställda av ASI och AOE förutom personalen vid deras respektive irländska filialer och AOE:s Singaporefilial. Enligt Apple förvaltades och kontrollerades ASI och AOE funktionellt från Förenta staterna. Alla viktiga affärsbeslut (även i frågor som immateriella tillgångar, produktutveckling, vilka produkter och delar som ska tillverkas samt försäljnings- och marknadsföringsstrategier) fattades i Förenta staterna och inte vid ASI:s och AOE:s irländska filialer.

2.5.3 ASI:s OCH AOE:s STYRELSERS VERKSAMHET

(113) Både Irland ([82]) och Apple ([83]) hävdar att de kritiska affärsverksamheter som fullgörs av eller för ASI och AOE utförs utanför Irland, till exempel via anställda i Apple Inc. eller ASI:s och AOE:s styrelser, som enligt Apple bland annat beslutade att genomföra de olika ändringarna av kostnadsdelningsavtalet ([84]) med Apple Inc. Apple uppgav vidare att ”ledningen och kontrollen av ASI och AOE från Förenta staterna framgår inte bara av styrelsemötena, utan på många olika sätt”, utan närmare förklaring. ([85])

(114) ASI:s styrelse består av tre direktörer och en sekreterare. Av dessa fyra personer finns tre styrelsemedlemmar i Förenta staterna och är anställda av Apple Inc. Den återstående styrelsemedlemmen finns i Irland och är anställd av ADI. AOE:s styrelse består av två direktörer och en sekreterare. Sekreteraren och en av direktörerna sitter även i ASI:s styrelse. Av dessa tre personer finns två styrelsemedlemmar i Förenta staterna och är anställda av Apple Inc. Den återstående styrelsemedlemmen finns i Irland och är anställd av ADI. Enligt ASI:s finansiella rapporter betalade ASI ([86]) ingen ersättning till någon av sina direktörer under perioden 2004–2014, för vilken räkenskaper har lämnats. AOE:s direktörer fick däremot ersättning under den perioden. Företaget betalade till exempel […] US-dollar 2012 och […] US-dollar 2011 i ersättning till sina direktörer.

(115) Kommissionen begärde att få samtliga protokoll från ASI:s och AOE:s styrelsemöten, vilka Apple lämnade. ASI:s första styrelsemöte hölls den 5 april 1990 i Dublin i Irland. AOE:s första styrelsemöte hölls den 15 september 1980 i Dublin i Irland. Som belysande exempel sammanfattas verksamheten i ASI:s styrelse mellan januari 2009 och september 2011 i tabell 4 (16 styrelsemöten, tre bolagsstämmor och nio skriftliga resolutioner). I tabell 5 sammanfattas verksamheten i AOE:s styrelse mellan december 2008 och september 2011 (13 styrelsemöten, fyra bolagsstämmor och tolv skriftliga resolutioner).

Tabell 4

Resolutioner från ASI:s direktörer och protokoll från styrelsemöten

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av ASI-protokoll
30.1.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen och Tim Cook)	Beslut om att ge vissa angivna personer tillstånd att öppna, administrera, avsluta och på annat sätt förvalta ASI:s bank-, investerings-, värdepapperskonton och andra konton.
11.2.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen och Tim Cook)	Beslut om att ge vissa angivna personer tillstånd att öppna, administrera, avsluta och på annat sätt förvalta ASI:s bank-, investerings-, värdepapperskonton och andra konton.

([82]) Skrivelse från Irland av den 4 maj 2015.
([83]) Skrivelse från Apple av den 4 maj 2015.
([84]) Skrivelse från Apple av den 4 maj 2015.
([85]) Skrivelse från Apple av den 4 maj 2015.
([86]) Noterna 6, 7 eller 8 till ASI:s årsredovisning för räkenskapsåren 2004–2013.

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av ASI-protokoll
18.3.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (Jae Allen och Cathy Kearney)	Beviljande av fullmakt
20.7.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen och Tim Cook)	Beslut om att godkänna direktörernas utkast till rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 samt ersättning till revisorerna, beslut om att hålla bolagsstämman den 3 augusti 2009 och beslut att utse [Apples skatterådgivare] som revisor i stället för […].
3.8.2009	Protokoll från bolagsstämman (Peter Oppenheimer som ordförande och bolagsrepresentant för både AOI och AOE och Gene Levoff som bolagsrepresentant för Baldwin Holdings Unlimited)	Beslut om att anta direktörernas rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2008, beslut om att utse [Apples skatterådgivare] till revisor, beslut om att ge direktörerna tillstånd att fastställa revisorernas ersättning och beslut om att nästa bolagsstämma kan hållas utanför Irland.
23.10.2009	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande och Jae Allen)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 3 482 850 781,21 US-dollar den 27 oktober 2009 och beslut om att betala en ytterligare interimsutdelning till AOE i form av upplupen ränta på huvudkontona per den 27 oktober 2009.
10.12.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney och Jae Allen)	Beviljande av en fullmakt till […], ett företag som är registrerat i Ukraina med 100 % utländska investeringar, för att agera som Apple Value Added Distributor på ASI:s vägnar.
10.12.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney och Jae Allen)	Skriftlig resolution och begäran från direktörerna om att Tim Cook ska avgå som direktör för ASI samt beslut om att Tim Cook ska lämna sin post som direktör för ASI.
31.1.2010	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney och Jae Allen)	Skriftlig resolution om att utse Elisabeth S. Rafael till ASI:s direktör.
3.3.2010	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen och Elisabeth Rafael)	Skriftlig resolution om att återutnämna Tim Cook som direktör för ASI.
31.3.2010	Skriftlig resolution från direktörerna (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen och Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 800 000 000 US-dollar den 8 april 2010.
12.5.2010	Styrelseprotokoll (Jae Allen som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 1 000 000 000 US-dollar den 20 maj 2010.

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av ASI-protokoll
16.6.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 600 000 000 US-dollar den 17 juni 2010.
22.6.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Elisabeth Rafael)	Godkänna beviljandet av fullmakter till Gary Wipfler, Cathy Kearney och Michael O'Sullivan för att agera på ASI:s vägnar. Fullmakten omfattar följande aspekter: i) Företagets korrespondens, ii) förbindelser med regeringen och andra offentliga myndigheter, iii) revisioner, iv) försäkring, v) köp-, hyrköps- och finansieringsavtal om tillgångar och tjänster, vi) hyres-, leverans- och depositionsavtal samt avtal om användning tillgångar, vii) överföring av personliga tillgångar, viii) mottagande av varuleveranser och utfärdande av relevanta kvitton, ix) företagsnämnd, och x) affärsavtal.
23.7.2010	Protokoll från bolagsstämman (Peter Oppenheimer som ordförande och bolagsrepresentant för både AOI och AOE och Gene Levoff som bolagsrepresentant för Baldwin Holdings Unlimited)	Beslut om att anta direktörernas rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2009, beslut om att utse [Apples skatterådgivare] till revisor, beslut om att ge direktörerna tillstånd att fastställa revisorernas ersättning, notering om att interimsutdelningar till ett belopp av totalt 5 884 972 906,56 US-dollar hade deklarerats och betalats till AOE sedan utgången av räkenskapsåret 2009, och beslut om att nästa bolagsstämma kan hållas utanför Irland.
23.7.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael som ordförande)	Beslut om att hålla den årliga bolagsstämman den 23 juli 2010.
20.9.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Jae Allen)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 690 000 000 US-dollar den 21 september 2010.
17.11.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 1 750 000 000 US-dollar den 18 november 2010.
21.12.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael som ordförande)	Beslut om att bevilja en tillfällig fullmakt till Gerard Lane för att driva ASI:s dagliga verksamhet under ASI-direktörernas planerade årliga semestrar.
4.3.2011	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 1 000 000 000 US-dollar den 7 mars 2011, notering om Jae Allen avgång som direktör och Mark Stevens utnämning till direktör från och med den 15 mars 2011 samt om att godkänna den nya bankresolutionen.

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av ASI-protokoll
21.3.2011	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 1 000 000 000 US-dollar den 24 mars 2011.
21.4.2011	Styrelseprotokoll (Mark Stevens, Elisabeth Rafael som ordförande)	Beslut om att ge vissa angivna personer tillstånd att öppna, administrera, avsluta och på annat sätt förvalta ASI:s bank-, investerings-, värdepapperskonton och andra konton.
11.5.2011	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE på 1 000 000 000 US-dollar den 12 maj 2011.
29.6.2011	Protokoll från bolagsstämman (Audrey Fernandez-Elliott som ordförande och bolagsrepresentant för både AOI och AOE och Gene Levoff som bolagsrepresentant för Baldwin Holdings Unlimited)	Beslut om att anta direktörernas rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2010, beslut om att återutnämna Elisabeth Rafael, Tim Cook and Mark Stevens som direktörer för ASI, beslut om att utse [Apples skatterådgivare] till revisor, beslut om att ge direktörerna tillstånd att fastställa revisorernas ersättning, med en notering om och godkännande av att interimsutdelningar till ett belopp av totalt 11 324 972 906,56 US-dollar hade deklarerats och betalats till AOI sedan utgången av räkenskapsåret 2009, och beslut om att nästa bolagsstämma kan hållas utanför Irland.
29.6.2011	Styrelseprotokoll (Mark Stevens, Elisabeth Rafael som ordförande)	Godkännande av direktörernas utkast till rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 samt ersättning till revisorerna, notering om att interimsutdelningar till ett belopp av totalt 11 324 972 906,56 US-dollar hade deklarerats och betalats till AOE sedan utgången av räkenskapsåret 2009, beslut om att hålla bolagsstämman den 29 juni 2011, notering om Peter Oppenheims avgång som direktör och sekreterare för ASI och om utnämningen av Gene Levoff till direktör och sekreterare för ASI i hans ställe.
27.7.2011	Styrelseprotokoll (Gene Levoff som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beviljande av fullmakt
7.9.2011	Styrelseprotokoll (Gene Levoff som ordförande, Elisabeth Rafael)	Styrelsen konstaterade att det skulle vara mer praktiskt och i kommersiellt intresse att föreslå ASI:s styrelsemedlemmar att utdelningarna betalas i form av fasta inkomstinvesteringar. Beslut om att rekommendera styrelsemedlemmarna att en interimsutdelning betalas till AOE i form av fasta inkomstinvesteringar till ett totalt beräknat värde av1 502 298 132 US-dollar den 8 september 2011.
7.9.2011	Styrelseprotokoll (Gene Levoff som ordförande, Elisabeth Rafael)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE i form av fasta inkomstinvesteringar till ett totalt beräknat värde av1 502 298 132 US-dollar den 8 september 2011.

Tabell 5

Resolutioner från AOE:s direktörer och protokoll från styrelsemöten

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av AOE:s protokoll
17.12.2008	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som ordförande)	Beslut om att verkställa ett avtal om anställningsbidrag.
14.1.2009	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som ordförande)	Beslut om att ge vissa angivna personer tillstånd att öppna, administrera, avsluta och på annat sätt förvalta AOE:s bank-, investerings-, värdepapperskonton och andra konton.
25.2.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler och Tim Cook)	Beslut om att verkställa stiftelseurkunden och reglerna för AOE:s pensionsplan.
20.7.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler och Tim Cook)	Beslut om att godkänna direktörernas utkast till rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 samt ersättning till revisorerna, beslut om att utse Peter Oppenheimer och Cathy Kearney att agera som AOE:s bolagsrepresentanter vid ASI:s bolagsstämma 2009, beslut om att hålla bolagsstämman den 3 augusti 2009 och beslut att utse [Apples skatterådgivare] som revisor i stället för […].
22.7.2009	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Gary Wipfler)	Beslut om att verkställa ett affärsöverföringsavtal för att överföra verksamheten vid AOE:s Singaporefilial till Apple South Asia Pte.Ltd
3.8.2009	Protokoll från bolagsstämman (Peter Oppenheimer som ordförande och bolagsrepresentant för AOI och Gene Levoff som bolagsrepresentant för Baldwin Holdings Unlimited)	Beslut om att anta direktörernas rapport och årsredovisningen för räkenskpasåret 2008, beslut om att utse [Apples skatterådgivare] till revisor, beslut om att ge direktörerna tillstånd att fastställa revisorernas ersättning och beslut om att nästa bolagsstämma kan hållas utanför Irland.
23.10.2009	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Gary Wipfler)	Notering om en utdelning på 3 482 850 781,21 US-dollar från ASI den 27 oktober 2009, beslut om att betala en utdelning på 4 607 274 666,29 US-dollar till AOI, beslut om att betala ytterligare en interimsutdelning till AOI i form av upplupen ränta per den 27 oktober 2009.
21.12.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Beslut om att verkställa ett kompletterande affärsöverföringsavtal för att överföra verksamheten vid AOE:s Singaporefilial till Apple South Asia Pte.Ltd och om att bevilja en fullmakt.

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av AOE:s protokoll
21.12.2009	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Skriftlig resolution och begäran från direktörerna om att Tim Cook ska avgå som direktör för AOE samt beslut om att Tim Cook ska lämna sin post som direktör för AOE.
31.3.2010	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Beslut om att motta en interimsutdelning från ASI på 800 000 000 US-dollar den 8 april 2010 och betala samma belopp till AOI.
23.4.2010	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Beslut om ansökan om ersättning av ägarbevis för vissa registrerade fastigheter i Singapore.
14.5.2010	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Beslut om att motta en interimsutdelning från ASI på 1 000 000 000 US-dollar den 20 maj 2010 och betala samma belopp till AOI.
14.6.2010	Protokoll från bolagsstämman (Peter Oppenheimer som ordförande och bolagsrepresentant för AOI och Gene Levoff som bolagsrepresentant för Baldwin Holdings Unlimited)	Beslut om att anta direktörernas rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2009, beslut om att utse [Apples skatterådgivare] till revisor, beslut om att ge direktörerna tillstånd att fastställa revisorns ersättning, notering om att interimsutdelningar till ett belopp av totalt 5 284 972 906,56 US-dollar hade betalats till AOI sedan utgången av räkenskapsåret 2009, och beslut om att nästa bolagsstämma kan hållas utanför Irland.
16.6.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Gary Wipfler)	Notering om en utdelning på 600 000 000 US-dollar från ASI den 17 juni 2010 och beslut om att betala samma belopp till AOI.
23.7.2010	Protokoll från bolagsstämman (Peter Oppenheimer som ordförande och bolagsrepresentant för AOI och Gene Levoff som bolagsrepresentant för Baldwin Holdings Unlimited)	Beslut om att anta direktörernas rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2009, beslut om att utse [Apples skatterådgivare] till revisor, beslut om att ge direktörerna tillstånd att fastställa revisorns ersättning, notering om att interimsutdelningar till ett belopp av totalt 5 884 972 906,56 US-dollar hade deklarerats och betalats till AOI sedan utgången av räkenskapsåret 2009, och beslut om att nästa bolagsstämma kan hållas utanför Irland.
23.7.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som ordförande)	Beslut om att hålla den årliga bolagsstämman den 23 juli 2010.
20.9.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som ordförande)	Notering om en utdelning på 690 000 000 US-dollar från ASI den 21 september 2010 och beslut om att betala en utdelning på 900 000 000 US-dollar till AOI.

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av AOE:s protokoll
15.11.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som ordförande)	Beslut om att godkänna verkställandet ett leasingavtal avseende ytterligare lagerutrymme för att underlätta en produktionsökning.
17.11.2010	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som ordförande)	Notering om en utdelning på 1 750 000 000 US-dollar från ASI den 18 november 2010 och beslut om att betala samma belopp till AOI.
3.12.2010	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Godkänna beviljandet av fullmakter till Cathy Kearney och Michael O'Sullivan för att agera på AOE:s vägnar. Fullmakterna omfattar följande aspekter: i) Företagets korrespondens, ii) förbindelser med regeringen och andra offentliga myndigheter, iii) revisioner, iv) försäkring, v) köp-, hyrköps- och finansieringsavtal om tillgångar och tjänster, vi) hyres-, leverans- och depositionsavtal samt avtal om användning tillgångar, vii) överföring av personliga tillgångar, viii) mottagande av varuleveranser och utfärdande av relevanta kvitton, ix) företagsnämnd, och x) affärsavtal.
4.3.2011	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Gary Wipfler)	Notering om en utdelning på 1 000 000 000 US-dollar från ASI den 7 mars 2011 och beslut om att betala samma belopp till AOI.
21.3.2011	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer som ordförande, Gary Wipfler)	Notering om en utdelning på 1 000 000 000 US-dollar från ASI den 24 mars 2011 och beslut om att betala samma belopp till AOI.
26.4.2011	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Beslut om att ge vissa angivna personer tillstånd att öppna, administrera, avsluta och på annat sätt förvalta AOE:s bank-, investerings-, värdepapperskonton och andra konton.
11.5.2011	Styrelseprotokoll (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler som ordförande)	Notering om en utdelning på 1 000 000 000 US-dollar från ASI den 12 maj 2011 och beslut om att betala samma belopp till AOI.
23.6.2011	Skriftlig resolution från direktörerna (eter Oppenheimer, Cathy Kearney och Gary Wipfler)	Beslut om att godkänna direktörernas utkast till rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 samt ersättning till revisorerna, beslut om att utnämna Audrey Fernandez-Elliott och Cathy Kearney för att agera som AOE:s bolagsrepresentanter vid ASI:s bolagsstämma 2011 samt en notering om att interimsutdelningar till ett belopp av totalt 12 659 796 428,08 US-dollar hade deklarerats och betalats till AOI sedan utgången av räkenskapsåret 2009, beslut om att hålla bolagsstämman den 27 juni 2011, notering om Peter Oppenheims avgång som direktör och sekreterare för AOE från och med den 1 juli 2011 och om utnämningen av Gene Levoff till direktör och sekreterare för ASI i hans ställe.

Datum	Typ av dokument	Sammanfattning av AOE:s protokoll
27.6.2011	Protokoll från bolagsstämman (Audrey Fernandez-Elliott som ordförande och bolagsrepresentant för AOI och Gene Levoff som bolagsrepresentant för Baldwin Holdings Unlimited)	Beslut om att anta direktörernas rapport och årsredovisningen för räkenskapsåret 2010, beslut om att utse [Apples skatterådgivare] till revisor, beslut om att ge direktörerna tillstånd att fastställa revisorns ersättning, notering om och godkännande av att interimsutdelningar till ett belopp av totalt 12 659 796 428,08 US-dollar hade deklarerats och betalats till AOI sedan utgången av räkenskapsåret 2009, och beslut om att nästa bolagsstämma kan hållas utanför Irland.
7.9.2011	Styrelseprotokoll (Gene Levoff som ordförande och Gary Wipfler)	Styrelsen konstaterade att det skulle vara mer praktiskt och i kommersiellt intresse att föreslå AOE:s styrelsemedlemmar att utdelningarna betalas i form av fasta inkomstinvesteringar. Beslut om att rekommendera styrelsemedlemmarna att en interimsutdelning betalas till AOI i form av fasta inkomstinvesteringar till ett totalt beräknat värde av1 502 298 132 US-dollar den 8 september 2011. Beslut om att betala en ytterligare interimsutdelning till AOI i form av upplupen ränta.
7.9.2011	Skriftlig resolution från styrelsemedlemmarna (AOI och Baldwin Holding Unlimited)	Beslut om att betala en interimsutdelning till AOE i form av fasta inkomstinvesteringar till ett totalt beräknat värde av1 502 382 564 US-dollar den 8 september 2011.
7.9.2011	Utnämning av bolagsrepresentant för en skriftlig resolution	Utnämning av AOI, som medlem i AOE, av Gene Levoff som AOI:s representant för att verkställa en skriftlig resolution på AOI:s vägnar om att deklarera den rekommenderade interimsutdelningen och om direkt betalning av denna in specie. Som den andra medlemmen i AOE utnämnde Baldwin Holding Unlimited Gary Wipfler för detta.

2.5.4 KOSTNADSDELNINGSAVTAL MELLAN APPLE INC., ASI OCH AOE

(116) Den 8 december 2015 lämnade Irland in kopior av kostnadsdelningsavtalet och alla avtal om (delvis) överföring av immateriella tillgångar som ingåtts mellan Apple Inc., AOI, ASI och AOE (och deras företrädare) sedan Apple etablerade sig i Irland ([87]).

(117) Enligt den information som lämnats ingick Apple Inc. kostnadsdelningsavtalet med AOE (som vid den tidpunkten hette Apple Computer Limited) i december 1980. Sedan dess har kostnadsdelningsavtalet ändrats 16 gånger, senast 2013. År 1999 blev även ASI (som då hette Apple Computer International) part i kostnadsdelningsavtalet. Samtidigt som kostnadsdelningsavtalet ingicks i december 1980 ingick Apple Inc. ett ”avtal om överföring av immateriella tillgångar” med AOI. AOI ingick i sin tur ett ”avtal om (delvis) överföring av immateriella tillgångar” med AOE, enligt vilket AOE beviljades en exklusiv, avgiftsfri licens att använda handelsnamn, varumärken, företagshemligheter och patent, först i Västeuropa och senare i EMEIA-regionen, och att bevilja underlicens av dessa rättigheter och licenser ([88]). AOE:s företrädare gjorde ingen buy-in-betalning för den ursprungliga överföringen av Apples dåvarande immateriella tillgångar.

([87]) Den 5 september 2014 lämnade Irland in kostnadsdelningsavtalet mellan Apple Inc, ASI och AOE, som trädde i kraft den 30 september 2007.

([88]) Avsnitt B.5 i avtalet om delvis överföring av immateriella tillgångar av den 1 december 1980.

(118) Enligt kostnadsdelningsavtalet enades Apple Inc. å ena sidan och ASI och AOE å andra sidan om att kombinera sina FoU-ansträngningar och dela på kostnader och rättigheter för ”utvecklingsprogrammet”. Utvecklingsprogrammet omfattar i) utveckling av nya immateriella tillgångar, ii) skapande av förbättringar, uppdateringar, anpassningar, översättningar, lokaliseringar eller andra ändringar av befintliga immateriella tillgångar, iii) utveckling och förbättring av produkttillverkningsprocesser, och iv) utveckling, förvärv och skydd av immateriella marknadsföringstillgångar.

(119) I kostnadsdelningsavtalet definieras immateriella tillgångar som ”alla tekniker, procedurer, processer, formgivningar och formgivningsrättigheter, uppfinningar, upptäckter, know-how, patent (inklusive patentansökningar osv.), upphovsrättigheter (och andra upphovsmannarättigheter), företagshemligheter, datorprogram (i källkods- och objektkodform), flödesscheman, formler, förbättringar, uppdateringar, översättningar, anpassningar, information, specifikationer, processteknik, tillverkningskrav, kvalitetskontrollstandarder, immateriella marknadsföringstillgångar och andra liknande immateriella tillgångar enligt Treas. Reg. §1.482–4(b) som utvecklats enligt utvecklingsprogrammet”. ([89]) Immateriella marknadsföringstillgångar definieras som ”alla varumärken, servicemärken, handelsnamn, företagshemligheter, presentationsformer, domännamn, affärsmärken, formgivningar, marknadsföringsstrategier, registreringar, pågående registreringar och upphovsrätt till logotyper eller bildsymboler, goodwill och immateriellt värde i samband med märken samt andra liknande immateriella marknadsföringstillgångar som ingår i det kommersiella utnyttjandet av produkterna.” ([90])

(120) Enligt kostnadsdelningsavtalet delar avtalsparterna på rätten att använda Apples immateriella tillgångar för att tillverka och sälja Appleprodukter. Apple Inc. har rätt att tillverka och sälja Appleprodukter i alla länder i Nord- och Sydamerika. ASI och AOE har rätt att tillverka och sälja Appleprodukter på marknader utanför Nord- och Sydamerika. Apple Inc. har hela äganderätten till alla immateriella tillgångar. ASI och AOE har det verkliga ägandet i sitt territorium av de immateriella tillgångar som utvecklas till följd av FoU som genomförs enligt kostnadsdelningsavtalet ([91]). Sättet att bevilja ASI och AOE det verkliga ägandet av de immateriella tillgångarna har förändrats med de olika ändringarna av kostnadsdelningsavtalet. Fram till 1988 beviljade Apple Inc. AOE en exklusiv licens enligt kostnadsdelningsavtalet att använda Apples immateriella tillgångar inom sitt territorium. Enligt de kostnadsdelningsavtal som ingåtts och ändrats sedan 1988 beviljas rätten till ändringar av dessa immateriella tillgångar samt nyutvecklade immateriella tillgångar på en ”icke-exklusiv” eller ”samexklusiv” basis ([92]). Sedan 2007 beviljar Apple ASI och AOE en exklusiv licens för Apples immateriella tillgångar, medan ASI och AOE beviljar samma licens till Apple i form av en icke-exklusiv rätt ([93]).

(121) Enligt kostnadsdelningsavtalet delar parterna på FoU-kostnaderna för Apples produkter. Apple Inc., ASI och AOE betalar var sin del av de samlade kostnaderna, baserat på procentandelen av produktförsäljningen i varje parts respektive territorium. År 2012 uppgick till exempel Apples världsomspännande FoU-kostnader till [3–3,5] miljarder US-dollar. Det året skedde omkring 45 % av Apples försäljning i Nord- och Sydamerika. Apple Inc. betalade därför 45 % av FoU-kostnaderna enligt kostnadsdelningsavtalet, medan ASI och AOE betalade återstående 55 % av kostnaderna enligt avtalet. Kostnadsuppdelningen under åren 2008–2014 redovisas i tabell 6.

Tabell 6

Apples utvecklingskostnader som täcks av kostnadsdelningsavtalet och ASI:s och AOE:s finansiering av dessa kostnader

(US-dollar)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Apples totala utvecklingskostnader som täcks av kostnadsdelningsavtalet	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]) Avsnitt 1.7 i kostnadsdelningsavtalet av den 30 september 2007.
([90]) Avsnitt 1.12 i kostnadsdelningsavtalet av den 30 september 2007.
([91]) Se skäl F i kostnadsdelningsavtalet av den 26 september 1999 och skäl G i kostnadsdelningsavtalet av den 30 september 2007.
([92]) Avsnitt IV A i kostnadsdelningsavtalen av den 26 september 1992 och 1999.
([93]) Avsnitten 5.2 och 5.3 i kostnadsdelningsavtalen av den 30 september 2007, den 5 januari 2009 och den 29 september 2013.

(US-dollar)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Del finansierad av 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]
Del finansierad av AOE	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[30 000 000–40 000 000]
Procentandel av Apples utvecklingskostnader som finansieras av ASI och AOE (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55–60]	[55–60]

(122) I kostnadsdelningsavtalen från 2009 och 2013 anges de funktioner och risker som fördelas mellan parterna enligt avtalet ([94]). Funktioner och risker som fördelas till Apple Inc. enligt kostnadsavdelningsavtalet (i avtalet kallat ”Apple”) och till både ASI och AOE (gemensamt kallade ”internationell deltagare” i avtalet) sammanfattas i avtalet och redovisas i figur 8 respektive 9.

Figur 8

Funktioner som fullgörs av Apple och den internationella deltagaren (ASI och AOE) enligt kostnadsdelningsavtalet

FUNKTIONER	APPLE	INTERNATIONELL DELTAGARE
Forskning och utveckling av de immateriella tillgångar som parterna delar på kostnaderna för	X	X
Kvalitetskontroll av de immateriella tillgångar som parterna delar på kostnaderna för	X	X
Prognoser, finansiell planering och analys avseende utveckling av immateriella tillgångar	X	
Drift av FoU-anläggningar	X	X
Ingående av avtal med närstående parter eller tredje parter avseende aktiviteter i samband med utveckling av immateriella tillgångar	X	X
Kontraktsadministration avseende aktiviteter i samband med utveckling av immateriella tillgångar	X	X
Val, anställning och övervakning av anställda, leverantörer och underleverantörer som utför aktiviteter i samband med utvecklingen av immateriella tillgångar	X	X
Registrering och försvar av immateriella tillgångar	X	
Marknadsutveckling	X	X

([94]) Avdelning B i kostnadsdelningsavtalet från 2009 och framläggning B i kostnadsdelningsavtalet från 2013.

Figur 9

Risker som Apple och den internationella deltagaren (ASI och AOE) tar på sig enligt kostnadsdelningsavtalet

RISKER	APPLE	INTERNATIONELL DELTAGARE
Produktutvecklingsrisk	X	X
Risk avseende kvalitetskontroll och produktkvalitet	X	X
Marknadsutvecklingsrisk	X	X
Marknadsrisk	X	X
Politisk risk	X	X
Valutarisk	X	X
Risk avseende produktansvar	X	X
Risker i samband med tillgångar (fasta/immateriella tillgångar)	X	X
Risker i samband med ändringar av regelverk	X	X
Skydd av immateriella rättigheter samt risker för överträdelser	X	X
Risker i samband med märkesutveckling och märkeserkännande	X	X

(123) Kommissionen uppmanade Irland att klargöra vad som avses med de verksamheter och särskilda funktioner och risker som redovisas i figurerna 8 och 9 och lämna konkreta exempel på aktiviteter som utförs av ASI och AOE enligt dessa funktioner. Kommissionen bad även Irland att i protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten identifiera eventuella verksamheter som var relaterade till de aktiviteter som anges i figurerna 8 och 9, och som Irland eller Apple ansåg att ASI:s och AOE:s styrelser utförde.

(124) Till svar på dessa förfrågningar uppgav Irland och Apple att tabellerna i kostnadsdelningsavtalen från 2009 och 2013, som återges i figurerna 8 och 9, inte är avsedda att visa vilka aktiviteter som faktiskt utförs av parterna i kostnadsdelningsavtalet, utan endast utgör en sammanfattning av de verksamheter som varje part har tillåtelse att bedriva enligt avtalet. Apple förklarade dessutom att tabellerna i kostnadsdelningsavtalen från 2009 och 2013, som återges i figurerna 8 och 9, lades till avtalet för att uppfylla kraven i tillfälliga föreskrifter från det amerikanska finansministeriet som trädde i kraft den 5 januari 2009, om att kostnadsdelningsavtal mellan närstående parter måste avspegla parternas funktioner och risker ([95]).

(125) Apple uppgav dessutom att de FoU-verksamheter som förtecknas i den tabell som återges i figur 8 – dvs. de immateriella tillgångar som parterna delar på kostnaderna för, kvalitetskontroll av dessa tillgångar, förvaltning av FoU-anläggningar, avtal med närstående parter eller tredjeparter om utveckling av dessa immateriella tillgångar samt urval, anställning och övervakning av anställda, leverantörer och underleverantörer för att utveckla immateriella tillgångar – nästan uteslutande utfördes av anställda vid Apple Inc. i Förenta staterna. De anställda vid de irländska filialerna deltog endast i dessa verksamheter i den utsträckning de rörde rutinlokalisering och produkttestning.

([95]) Skrivelse från Apple av den 22 april 2016, s. 15–16.

(126) Irland och Apple uppgav dessutom att ASI och AOE inte fyllde någon funktion i förvaltningen av Apples immateriella tillgångar och att de endast har en begränsad roll, inom strikta kriterier som fastställs av cheferna för Apple Inc. i Förenta staterna, i förhandlingar om affärsavtal. De uppgav också att inga anställda, varken hos ASI eller AOE, deltar i skapande, förvärv, förvaltning och/eller skydd av Apples immateriella tillgångar. Alla vinstgivande funktioner leds av cheferna för Apple Inc. i Förenta staterna och drivs främst i Förenta staterna. Inga immateriella tillgångar som skapats eller förvärvats av Apple ägs heller lagligen av, eller är registrerade hos, ASI eller AOE. ASI och AOE har endast ingått följande affärsavtal på egen hand: i) Upphandlingskontrakt med komponentleverantörer, ii) tillverkningsavtal med tillverkare av originaldelar om köp av färdiga varor, och ii) terminskontrakt.

(127) Vad gäller ASI:s och AOE:s deltagande i förvaltningen av Apples immateriella tillgångar finns det första omnämnandet av någon form av immateriella tillgångar i de protokoll från de båda företagens styrelsemöten som har lämnats till kommissionen för perioden efter det att ASI och AOE bildades (1980–2015) i protokollen från ASI:s styrelsemöte den 13 augusti 2013 och AOE:s styrelsemöte den 16 augusti 2013, då båda företagens styrelser beviljade fullmakter till anställda vid Apple Inc. med avseende på skydd av immateriella tillgångar ([96]).

(128) Under samma period finns det första omnämnandet av kostnadsdelningsavtalet i protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten i protokollen från mötena i augusti 2014, då Apples nya bolagsstruktur i Irland […] diskuterades och överenskoms. AOE:s styrelse höll ett styrelsemöte den […] augusti 2014, som enligt uppgift ”hölls per telefon”, under vilket […] diskuterades […]. ASI:s styrelse höll ett styrelsemöte den […] augusti 2014 i […]. Enligt protokollet från det styrelsemötet informerades ASI:s direktörer även om att diskussioner hade förts mellan Apple Inc., ASI och AOE i samband med kostnadsdelningsavtalet. Styrelsen enades om att ingå kostnadsdelningsavtalet från 2013 vid det mötet ([97]).

(129) Nästa styrelsemöte i ASI hölls efter utgången av ASI:s räkenskapsår 2014, den […] december 2014, i […] ([98]). Vid det mötet beslutades att […] jurisdiktion för skatterättsligt hemmahörande skulle vara […] i stället för […], vilket tidigare hade föreslagits.

2.5.5 INFORMATION OM APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

(130) ADI bildades i Irland 2009. ADI hade sedan 2012 tagit på sig visst ansvar för Apples distributionsverksamheter i EMEIA-regionen. ADI har sedan 2014 haft ansvar för försäljning, distribution och Apple Online Store-verksamheter i EMEIA-regionen och Kina. ADI mottar beställningar från kunder, arbetar med prognoser för efterfrågan och försäljning och tillhandahåller kontraktsförvaltning för kanalkunder. ADI leder logistikverksamheter i samband med leverans av produkter till kunder.

(131) ADI ansvarar för att tillhandahålla kundserviceverksamhet inom och utanför garantitiden. Dessa tjänster tillhandahålls via ADI:s supportgrupp AppleCare. ADI tillhandahåller även kundservice genom teletjänstcentraler som drivs av tredjeparter och nätverk av Apple-godkända tjänsteleverantörer.

(132) Trots att ADI deklarerade vinst ([99]) deklarerade företaget ingen bolagsskatt för åren 2009, 2010 och 2011. Detta beror på att ADI ursprungligen hade beräknat sin bolagsskatt genom att tillämpa de vinstfördelningsmetoder som godkändes i förhandsbeskedet från 2007. Avgörandet inbegrep nämligen en ”omstruktureringsbestämmelse” ([100]), varigenom vinstfördelningsmetoden även gällde ett nytt dotterbolag vid en eventuell omstrukturering av Apples bolagsstruktur i Irland. Den irländska skatteförvaltningen intog dock ståndpunkten att de vinstfördelningsmetoder som godkänts i det förhandsbeskedet inte gällde vid fastställandet av beskattningsbar vinst för ett företag som är

([96]) Apple uppgav att enligt avsnitt 5.4 i kostnadsdelningsavtalet från 2007 och liknande bestämmelser i andra kostnadsdelningsavtal behöll Apple Inc. hela rätten och ansvaret för att kontrollera alla åtgärder till skydd för Apples immateriella tillgångar. Alla åtgärder i fråga om skydd av immateriella tillgångar inleds, styrs och verkställs därför från Förenta staterna (se Apples skrivelse av den 22 april 2016, s. 7). Med tanke på detta står det inte klart varför både ASI:s och AOE:s styrelser har beviljat fullmakter för skydd av immateriella tillgångar, eftersom de två företagen inte borde ha några rättigheter i detta avseende enligt kostnadsdelningsavtalet över huvud taget.

([97]) AOE:s styrelse enades om att ingå kostnadsdelningsavtalet från 2013 vid mötet den […] augusti 2014, per telefon.

([98]) ASI:s och AOE:s räkenskapsår löper till utgången av september varje år.

([99]) Beloppen uppgick till [100–200] miljoner US-dollar 2011, [10–20] miljoner US-dollar 2010 och [1 000–10 000] US-dollar 2009, se ADI:s lagstadgade räkenskaper för respektive perioder.

([100]) Inlaga från Irland av den 29 januari 2016, s. 8–9.

hemmahörande i landet. År 2014 godtog ADI den irländska skatteförvaltningens ståndpunkt och en överenskommelse nåddes […] för alla redovisningsperioder fram till och med 2012. Detta ledde till en överenskommelse om […] euro, innefattande skatt på […], räntor och vite. […].

2.5.6 SERVICE- OCH DISTRIBUTIONSAVTAL SOM INGÅTTS AV ASI

(133) År 2008 ingick ASI ett avtal om marknadsföringstjänster med Apple Inc. Enligt detta avtal fördelar Apple Inc. en del av de marknadsföringskostnader som Apple Inc. ådrar sig till ASI för tjänster som Apple Inc. fullgör på ASI:s vägnar ([101]). Irland förklarade att den delen av marknadsföringskostnaderna fördelas till ASI:s huvudkontor ([102]). Avtalet ingicks emellertid mellan Apple Inc. och ASI, utan hänvisning till ASI:s huvudkontor. I avtalet anges tvärtom ASI:s postadress i Cork i Irland som motpartens adress. Enligt Irland har ASI:s irländska filial dessutom lokala marknadsföringskostnader direkt genom avtal med utomstående marknadsföringsföretag.

(134) År 2010 ingicks ett distributionsavtal mellan ASI och ADI. Enligt det avtalet utsåg ASI ADI till icke-exklusiv global distributör för försäljning av Apples produkter, och ADI beviljades en icke-exklusiv licens för vissa upphovsrättigheter för att främja försäljningen av Appleprodukter. Enligt distributionsavtalet gavs ADI rätt att köpa Appleprodukter från ASI eller direkt från tredjepartsleverantörer. ASI och ADI enades om att de sammanlagda utgifterna för produkter och tjänster som levererades enligt distributionsavtalet skulle uppgå till ett belopp så att ADI skulle få en nettovinst före skatt som motsvarade omkring [1–5] % av […].

(135) För att ADI skulle kunna sköta distributionen åt ASI i EMEIA-regionen enades man i ett samförståndsavtal av den 23 april 2012 om att ADI skulle förvärva ASI:s tillgångar och skulder i samband med distributionen i EMEIA-regionen från och med den 1 april 2012. På tillgångssidan avsåg den största post i balansräkningen som överfördes från ASI till ADI den 1 april 2012 kundfordringar. På skuldsidan avsåg den största post i balansräkningen som överfördes från ASI till ADI […] upplupna garantier […] ([103]).

2.5.7 APPLES NYA BOLAGSSTRUKTUR I IRLAND FRÅN OCH MED 2015

(136) Vid ett möte den 9 januari 2015 ([104]) presenterade Apple sin nya bolagsstruktur för kommissionen. Den nya bolagsstrukturen infördes till följd av en ändring i avsnitt 23A i TCA 97 från och med den 1 januari 2015 ([105]). Enligt de nya reglerna kunde företag som bildats i Irland inte längre förklara sig skattemässigt hemmahörande utanför landet om de inte var skattemässigt hemmahörande någon annanstans, vilket var fallet med ASI och AOE. […]. Apple har förklarat att till följd av den nya bolagsstrukturen kommer förhandsbeskedet från 2007 inte längre att användas för att fastställa ASI:s och AOE:s skattebas i Irland. […]. Enligt den information som lämnats av Apple är det sista räkenskapsår som 2007 års förhandsbesked gäller för räkenskapsår 2014, som slutar den 27 september 2014 enligt ASI:s och AOE:s lagstadgade räkenskaper.

(137) Enligt den nya bolagsstrukturen […].

(138) Enligt den information som Apple lämnade till kommissionen den 19 januari 2015 ([106]) […].

([101]) Irland uppger att fördelningen sker till marknadsmässiga villkor enligt tillämpliga amerikanska föreskrifter och regler om internprissättning, se inlaga från Irland av den 29 januari 2016, s. 3. Enligt marknadsföringstjänstavtalet motsvarar den avgift som ASI ska betala till Apple Inc. enligt avtalet i princip [100–150] % av ”skäliga kostnader som uppstått” och i vissa fall till [50–100] % av sådana kostnader, se marknadsföringstjänstavtalet, s. 3.
([102]) Inlaga från Irland av den 29 januari 2016, s. 3.
([103]) Upplupen garanti […] Support är en annan stor post i balansräkningen […].
([104]) Se skäl 12.
([105]) Se avsnitt 39 i budgetlag (nr 2) 2013 av den 18 december 2013, ändring av avsnitt 23A i huvudlagen (företags hemvist).
([106]) Se skäl 12.

(139) I en skrivelse av den 25 februari 2015 ([107]) lämnade Irland ytterligare klargöranden av Apples nya struktur. Enligt anteckningar från en telefonkonferens den […] december 2014 mellan den irländska skatteförvaltningen och Apple uppmanade skatteförvaltningen Apple att […]. Enligt dessa anteckningar anges vidare att […].

(140) Genom en skrivelse av den 11 november 2015 ([108]) begärde kommissionen information om […] enligt Apples inlaga av den 19 januari 2015 ([109]) samt eventuella styrkande underlag såsom rapporter om internprissättning. I sin inlaga av den 29 januari 2016 […] Irland […]. I sin skrivelse av den 8 mars 2016 […] kommissionen […]. I en skrivelse av den 23 mars 2016 uppgav de irländska myndigheterna att Apple hade informerat dem om att […].

(141) Protokollet från […] styrelsemöte, som lämnades till kommissionen den 24 maj 2016, innehåller information om […].

(142) I protokollet från […] styrelsemöte som hölls i […] den […] augusti 2015 anges att […].

(143) I protokollet från […] styrelsemöte som hölls i Cupertino i Förenta staterna den […] april 2016 noteras att […].

(144) Bilaga 1 till protokollet från sammanträdet den […] april 2016 innehåller protokollet från styrelsemötet den […] augusti 2015, då ändringar infördes och vissa saker lyftes fram, t.ex. strykningen av […].

3. SKÄL TILL ATT INLEDA DET FORMELLA GRANSKNINGSFÖRFARANDET

(145) Kommissionen beslutade att inleda det formella granskningsförfarandet eftersom den drog den preliminära slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor utgör beviljande av statligt stöd från Irland till Apple, ASI och AOE i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget, och att det stödet är oförenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.2 och 107.3 i fördraget.

(146) Kommissionen hyste särskilt tvivel om huruvida de vinstfördelningsmetoder som godkändes i dessa förhandsbesked för att fastställa ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland avspeglade en ersättning till ASI:s och AOE:s irländska filialer som en försiktig oberoende marknadsaktör som agerade enligt normala marknadsvillkor skulle ha godtagit.

(147) Kommissionen konstaterade i synnerhet att skattebasen i avgörandet från 1991 snarare verkade ha förhandlats fram än styrkts med hänvisningar till jämförbara transaktioner, och att den irländska skatteförvaltningens avsikt inte verkar ha varit att fastställa en vinstfördelning på grundval av internprissättning.

(148) Kommissionen konstaterade dessutom att ingen vinstfördelningsundersökning eller internprissättningsrapport lämnades in till den irländska skatteförvaltningen vid de tidpunkter då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor begärdes, och att de metodval som godkändes av den irländska skatteförvaltningen inte verkar ha styrkts på något sätt. Kommissionen kritiserade också godkännandet av en ensidig vinstfördelningsmetod i båda förhandsbeskeden, där rörelsekostnaderna exklusive kostnader som tas ut av närstående företag utgjorde en vinstindikator. Detta tillvägagångssätt förklarades aldrig, trots att det ger väsentligt olika resultat i detta fall. Kommissionen hyste därför tvivel om huruvida den internprissättningsmetod som valts i avgörandet från 2007 var lämplig.

(149) Kommissionen konstaterade också flera inkonsekvenser i tillämpningen av den valda metoden vid fastställandet av vinstfördelningen till AOE och ASI, som inte förefaller överensstämma med armlängdsprincipen. I 1991 års avgörande rörde dessa inkonsekvenser påslag på de kostnader som kunde hänföras till AOE:s irländska filial, det

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

belopp för skattemässiga avskrivningar som överenskoms för AOE samt varaktigheten av 1991 års avgörande, som tillämpades av Apple i 15 år. Vad gäller 2007 års avgörande hyste kommissionen tvivel om påslaget [10–15] % till AOE-filialens rörelsekostnader, medan ett lägre påslag på 10–15] % till rörelsekostnaderna överenskoms för ASI ([110]). Dessutom räknades inte försäljningsutvecklingen in i vinstfördelningen till ASI:s irländska filial enligt 2007 års avgörande. Eftersom den vinst som registreras av ASI kommer från aktiv inkomst ansåg kommissionen att om ökad försäljning inte åtföljs av ökad driftskapacitet utanför Irland kunde detta tyda på en inkonsekvent fördelning av omsättningen mellan ASI och dess irländska filial.

(150) Sammanfattningsvis ansågs de vinstfördelningsmetoder som överenskommits för att fördela ASI:s och AOE:s vinst till deras respektive irländska filialer leda till en ersättning till dessa irländska filialer som en försiktig oberoende marknadsaktör som agerade enligt normala marknadsvillkor inte skulle ha godtagit, och således avviker dessa från armlängdsprincipen. Till följd av detta drog kommissionen den preliminära slutsatsen att dessa förhandsbesked ger en lägre skattebörda för dessa företag, vilket utgör en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Kommissionen ansåg att fördelen var selektiv, eftersom den endast beviljades ASI och AOE och försätter dessa företag i en mer gynnsam ställning jämfört med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Kommissionen ansåg dessutom att den gynnsamma ställning som dessa företag selektivt beviljades grundas på den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning, som gick längre än förvaltning av skatteintäkter på grundval av objektiva kriterier.

(151) Eftersom alla andra villkor i artikel 107.1 i fördraget är uppfyllda och kommissionen inte fann någon uppenbar förenlighetsgrund enligt artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget, drog kommissionen den preliminära slutsatsen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor utgör statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.

4. DE IRLÄNDSKA MYNDIGHETERNAS SYNPUNKTER PÅ BESLUTET ATT INLEDA FÖRFARANDET

(152) I sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet anför Irland flera argument som främst rör de tillämpliga nationella bestämmelserna för att fastställa förekomsten av en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget, avsaknad av selektiv behandling av ASI och AOE samt ett antal förfarandemässiga brister.

(153) Beträffande de nationella bestämmelser som gällde vid tidpunkten för de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor och vilka utgör grunden för att fastställa en eventuell fördel, hävdar Irland, tvärtemot kommissionens antagande och eftersom det inte finns något dubbelbeskattningsavtal, att avsnitt 25 i TCA 97 utgör den enda grunden för att beräkna skatteplikten för icke hemmahörande företag som bedriver näringsverksamhet via en filial i Irland. Enligt Irland finns det inget utrymme för att tillämpa allmänna principer som utformats av OECD om inte dessa principer är tydligt införlivade i irländsk rätt, vilket enligt Irland inte är fallet här. Avsnitt 25 i TCA 97 innehåller ingen hänvisning till OECD:s armlängdsprincip, som därför inte är avgörande för fördelningen av vinst till en irländsk filial.

(154) Även om OECD-ramen skulle vara tillämplig på detta ärende ingicks en överenskommelse på OECD-nivå om fördelning av vinster till filialer till icke hemmahörande företag enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter först 2010, dvs. efter det att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor meddelades. Denna överenskommelse gäller dessutom endast i samband med dubbelbeskattningsavtal, vilket inte är relevant i detta fall. Varken ASI eller AOE är skatterättsligt hemmahörande i Irland eller i något land som Irland har ingått ett dubbelbeskattningsavtal med.

(155) Den beslutspraxis som kommissionen åberopar för att motivera hänvisningen till armlängdsprincipen i Irlands fall är dessutom inte tillämplig eftersom den rör fall där medlemsstaterna har införlivat vissa OECD-principer i sin nationella lagstiftning i fråga om transaktioner mellan företag, men sedan har infört undantag för vissa skattebetalare. Dessa beslut är inte relevanta för Irland eftersom Irland inte har införlivat armlängdsprincipen i sin nationella lagstiftning. Armlängdsprincipen beaktades inte heller i något av dessa beslut i samband med vinstfördelning till ett företags filial.

([110]) Resultat och lönsamhet mäts ofta genom andelar som presenteras som ”marginaler” eller ”påslag”. Irland benämner den metod som överenskoms i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor som ett ”påslag” till rörelsekostnaderna, varigenom skattebasen blir lika stor som den överenskomna procentenheten. I sina synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet hänvisar Apple till en ”marginal” på rörelsekostnaderna i stället för ett ”påslag”. Båda begreppen används omväxlande i detta beslut om inget annat anges.

(156) Hänvisningen till kriteriet om en marknadsekonomisk aktör i beslutet att inleda förfarandet är dessutom inte övertygande, eftersom man blandar ihop två frågor som bör övervägas separat: statens roll som offentlig myndighet och dess marknadsbeteende. Om beslutet att inleda förfarandet tolkas som att principen om en marknadsekonomisk aktör tillämpas på privata aktörer skulle detta utgöra en nyhet, eftersom principen om en marknadsekonomisk aktör skulle utvidgas. Kommissionen skulle då faktiskt kräva att skattebetalaren själv agerar som en investerare i en marknadsekonomi, även om denna norm endast rör staters agerande.

(157) När det gäller selektivitetsfrågan hävdar Irland att även om den irländska skatteförvaltningen måste göra en bedömning vid fördelning av vinst till ett icke hemmahörande företags filial, innebär inte den bedömningen att vissa skattebetalare behandlas på ett skönsmässigt sätt, och därför selektivt gynnas framför andra. Den irländska skatteförvaltningen måste göra sina bedömningar på ett välavvägt, rättvist och konsekvent sätt. Enligt Irland överensstämde bedömningen i detta fall fullständigt med normal administrativ praxis. Det fanns inga avvikelser från den normala skattebasen vid beräkningen av ASI:s och AOE:s irländska filialers skatteplikt, och därför ingen selektiv behandling.

(158) Enligt Irland förekom ingen förmånlig behandling av Apple under processen som ledde fram till de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. Enligt den irländska skatteförvaltningens åsikt handlar det inte om en förhandlingsprocess som ska leda till att företaget i fråga betalar ett fast skattebelopp. Målet är snarare att säkerställa ett grunden för vinstfördelningen är lämplig.

(159) Vad gäller den vinstfördelning som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor anser Irland att den irländska skatteförvaltningens valda tillvägagångssätt fullständigt avspeglar filialens bidrag till företagets totala vinst och att avsnitt 25 i TCA 97 därför tillämpats korrekt. Syftet med vinstfördelningsmetoderna var att de skulle leda till en beskattningsbar vinst som i varje fall motsvarade den irländska filialens bidrag till företagets totala lönsamhet. Den irländska skatteförvaltningen fäste särskild vikt vid att de irländska filialerna inte hade några rättigheter till, eller intressen i, Apples licenser för immateriella tillgångar, som utgjorde en viktig källa till företagens inkomst. Skatteförvaltningen ansåg det varken vara lämpligt eller hållbart att hänföra ett värde som härrörde från Apples unika immateriella tillgångar till de irländska filialerna.

(160) Irland framför dessutom ett antal argument om förfarandet, och hävdar att kommissionen inte har utarbetat beslutet att inleda förfarandet på ett opartiskt sätt, bland annat genom att använda ett starkt och överdrivet bestämt språk som verkar föregripa slutsatsen i det slutgiltiga beslutet. Irland hävdar dessutom att kommissionen bryter mot Irlands rätt att bli hörd genom att diskutera frågor som rör ärendet med OECD utan att involvera Irland. Irland hänvisar dessutom till den tid som förflutit mellan den första påstådda stödåtgärden (1991) och kommissionens första granskningsåtgärder (2013), vilket enligt Irland gör det svårt för landet att försvara sig och även leder till att situationen för skattebetalarna blir oförutsägbar. Irland hävdar avslutningsvis att återkrav måste uteslutas, antingen på grund av att stödet utgör befintligt stöd, eller för att det skulle vara mycket svårt att beräkna stödbeloppet.

5. SYNPUNKTER FRÅN BERÖRDA PARTER PÅ BESLUTET ATT INLEDA FÖRFARANDET

5.1 *SYNPUNKTER FRÅN APPLE*

(161) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet överensstämmer i stor utsträckning med Irlands synpunkter, särskilt i fråga om den tillämpliga nationella lagstiftning enligt vilken förekomsten av en fördel bör bedömas.

(162) Apple hävdar att Apples immateriella tillgångar har och fortsätter att främst utvecklas vid huvudkontoret för Apple Inc. i Cupertino i Förenta staterna. Det är där det stora flertalet av Apples FoU-tekniker finns. De chefer som fattar alla strategiska och slutliga beslut om FoU-verksamhet och kommersialisering av idéer, från produktformgivning till produktlansering, är också baserade i Förenta staterna. Apple Inc. innehar ensamt äganderätten till alla Apples immateriella tillgångar.

(163) Inga beslut om utnyttjande av Apples immateriella tillgångar eller utveckling av Appleprodukter (t.ex. beslut om vilka immateriella tillgångar som ska kommersialiseras och hur produkter ska tillverkas) fattas i Irland. Inga anställda vid de irländska filialerna har ansvar för FoU eller för beslut i samband med rätten att använda och utnyttja Apples immateriella tillgångar. Alla sådana beslut fattas i Förenta staterna av Apple Inc. och/eller ASI:s och AOE:s styrelser, som styr och kontrollerar företagen från en plats utanför Irland.

(164) Apples marknadsföring är en central strategisk aspekt för företaget. Även marknadsföringsstrategin kontrolleras och styrs från Förenta staterna, där alla viktiga beslut fattas. Alla marknadsföringskampanjer utformas och utvecklas i Förenta staterna. De irländska filialerna deltar inte i utformningen och utvecklingen av marknadsföringskampanjer och ASI:s irländska filial ersätter Apple Inc. för de världsomspännande marknadsföringstjänster som företaget tillhandahåller.

(165) När det gäller bedömningen av förekomst av fördel valde kommissionen inte rätt kontrafaktiskt alternativ för att fastställa en sådan fördel, vilket endast måste vara de nationella skatteregler som styr behandlingen av icke skatterättsligt hemmahörande företag med filialer i Irland (dvs. avsnitt 25 i TCA 97), och inte OECD-principer som inte har någon rättslig verkan i Irland. Eftersom de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var förenliga med den irländska skatteförvaltningens administrativa praxis enligt avsnitt 25 i TCA 97 minskades inte ASI:s och AOE:s skattebörda genom dessa förhandsbesked, vilket i sin tur innebär att de inte gav någon fördel till dessa företag. Principen om en marknadsekonomisk aktör får inte medföra att armlängdsprincipen tillämpas för att påvisa en fördel. Denna princip kan nämligen inte tillämpas på staten eftersom den agerar som offentlig myndighet, och kan inte heller tillämpas på skattebetalaren.

(166) Dessutom föreligger ingen selektiv behandling i detta fall, eftersom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor endast bekräftar den vinst som ska fördelas till de irländska filialerna enligt avsnitt 25 i TCA 97 och relaterad administrativ praxis, på samma sätt som den irländska skatteförvaltningen skulle tillämpa avsnitt 25 i TCA 97 på alla andra skattebetalare i en liknande situation. Det föreligger inte heller någon selektiv behandling på grundval av en skönsmässig bedömning, eftersom den irländska skatteförvaltningens befogenhet att göra skönsmässiga bedömningar begränsas av objektiva kriterier relaterade till beskattningssystemet.

(167) Även om armlängdsprincipen var tillämplig på transaktionerna i detta ärende drar [Apples skatterådgivare] i sin ad hoc-rapport som lämnats in av Apple slutsatsen att vinstfördelningen till de irländska filialerna faller inom ramen för lämpliga utfall även enligt kraven i de nuvarande internprissättningsreglerna, vilket innebär att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor inte medförde någon fördel för ASI och AOE. Enligt den rapporten tog ASI och AOE på sig de viktigaste riskerna i samband med produkters framgångar och defekter på de internationella marknaderna. Distributörer och återförsäljare av Appleprodukter (närstående parter och tredjeparter) skyddades mot dessa risker genom avtalsvillkor, världsomfattande policyer och distributionsstrategier (t.ex. lagerkontroll). Policyer för att hantera och begränsa affärsrisker fastställdes av Apple Inc. i Förenta staterna. ASI och AOE hade finansiell kapacitet att ta på sig alla affärsrisker och fatta nödvändiga strategiska beslut för att begränsa företagets exponering för sådana affärsrisker. I rapporten anges ekonomiskt betydande verksamheter hos de irländska filialerna med avseende på deras funktioner och faktiska omständigheter, det fastställs att nettomarginalmetoden är den lämpligaste vinstfördelningsmetoden för att fastställa deras beskattningsbara vinst samt att den lämpligaste vinstindikatorn för ASI:s irländska filial är vinstindikatorn Berry Ratio ([111]), och för AOE:s irländska filial ett påslag till totala kostnader.

(168) [Apples skatterådgivare] anser att för en distributör som ASI som säljer varor till andra närstående distributörer är logistiken för att distribuera varorna den enda mervärdesfunktionen. Kostnaderna för varorna överförs bara till nästa köpare av produkten. Distributionskostnaderna bör vara företagets rörelsekostnader. I ett sådant fall bör företaget endast ersättas för den kostnaden. Om Berry Ratio tillämpas bör distributören ges en kostnadsplus-avkastning på distributionskostnaderna (mervärdeskostnader) för verksamheten. Därefter härleds lönsamhetsuppgifter från en uppsättning utvalda tredjepartsavtal med liknande funktioner som de irländska filialernas funktioner. Rapporten innehåller även en utvärdering av den faktiska vinstfördelningen enligt förhandsbeskeden i förhållande till uppgifter från tredjeparter. Vad gäller utvärderingen av resultaten av vinstfördelningen till de irländska filialerna enligt 1991 års avgörande innehåller rapporten en jämförbar uppsättning uppgifter om

([111]) Berry Ratio definieras som bruttovinsten i förhållande till de totala rörelsekostnaderna. Skatterådgivaren hänvisar till punkterna 2.100–2.102 i OECD:s riktlinjer för internprissättning. För en distributör som säljer varor till andra närstående distributörer är logistiken för att distribuera varorna den enda mervärdesfunktionen. Kostnaderna för varorna överförs bara till nästa köpare av produkten. Distributionskostnaderna bör vara företagets rörelsekostnader. I ett sådant fall bör företaget endast ersättas för den kostnaden. Om Berry Ratio tillämpas på detta sätt får distributören en kostnadsplus-avkastning på distributionskostnaderna (mervärdeskostnader) för verksamheten.

tredjeparters lönsamhet för åren 2004, 2005 och 2006 ([112]), som jämförs med de faktiska vinster som hänförts till de irländska filialerna för räkenskapsåren 2004–2007. Resultatet av den jämförande undersökningen i ad hoc-rapporten från [Apples skatterådgivare] med användning av Berry Ratio för ASI presenteras i figur 10 och användningen av pålägg till totala kostnader (*mark-up on total costs*, MTC) för AOE presenteras i figur 11 – Armlängdsmässigt MTC-intervall för oberoende tillverkare enligt.

Figur 10

Armlängdsmässigt Berry Ratio-intervall för oberoende försäljnings-/distributionsenheter enligt [Apples skatterådgivare]

Treårigt vägt genomsnitt	Berry Ratio – 2004 till 2006	Berry Ratio – 2009 till 2011
Övre kvartilen	1,21	1,40
Medianvärde	1,10	1,17
Undre kvartilen	1,01	1,06
Antal iakttagelser	11	25

Figur 11

Armlängdsmässigt MTC-intervall för oberoende tillverkare enligt [Apples skatterådgivare]

Treårigt vägt genomsnitt	MTC – 2004 till 2006	MTC – 2009 till 2011
Övre kvartilen	9,3 %	10,1 %
Medianvärde	6,5 %	7,5 %
Undre kvartilen	4,4 %	4,9 %
Antal iakttagelser	8	13

(169) På grundval av denna undersökning drar [Apples skatterådgivare] i sin ad hoc-rapport slutsatsen att de vinster som hänförts till ASI:s och AOE:s irländska filialer fullständigt överensstämde med OECD:s armlängdsprincip. I sin ad hoc-rapport presenterar [Apples skatterådgivare] ”den aktuella profilen” för de irländska filialerna. Begreppet ”påslagsprofil” definieras inte av [Apples skatterådgivare]. För AOE presenteras profilen för påslag på totala kostnader i rapporten för åren 2011 och 2012, enligt figur 12.

Figur 12

Faktiskt påslag på AOE:s totala kostnader enligt [Apples skatterådgivare] för räkenskapsåren 2011 och 2012

Beskattningsår	MTC (%)
Faktiskt påslag räkenskapsåret 2011	[5–10]
Faktiskt påslag räkenskapsåret 2012	[5–10]

([112]) Enligt rapporten fanns det ingen tillräckligt tillförlitlig databas för tidigare år som skulle möjliggöra den analys som krävs enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning.

(170) Den 17 november 2014 lämnade Apple in en ytterligare ad hoc-studie som utarbetats av [Apples andra rådgivare], som inriktas på två frågor som togs upp i beslutet att inleda förfarandet: i) påpekandet att försäljningsutvecklingen ([113]) inte hade beaktats i vinstfördelningen till ASI:s irländska filial, och ii) påpekandet att båda de två påslag (65 % och 20 %) som överenskommits för AOE inte kan vara armlängdsmässiga ([114]). I rapporten dras slutsatsen att vinstfördelningen till de två irländska filialerna enligt ett kostnadspåslag utan att beakta försäljningsutvecklingen var korrekt enligt förhandsbeskeden i skattefrågor.

(171) Enligt [Apples andra rådgivares] ad hoc-undersökning är det logiskt att kostnader används som beräkningsgrund eftersom de irländska filialerna är aktiva på en konkurrensutsatt marknad och de tredjepartsaktörer som Apple anlitar för att utföra liknande tjänster som de tjänster som utförs av de irländska filialerna vanligen också ersätts på kostnadsbasis. När det gäller det faktum att vinstfördelningen inte följer försäljningsutvecklingen hävdar [Apples andra rådgivare] att de aktiviteter som utförs av ASI:s irländska filial kännetecknas av stordriftsfördelar. Huruvida kunderna till ASI:s irländska filial köper stora eller små mängder produkter har ingen väsentlig inverkan på kostnaderna, eftersom kostnaderna för de verksamheter som genomförs av ASI:s irländska filial (t.ex. kundkontakter och organisation av logistik) till stor del är fasta i förhållande till de mängder produkter som kunderna köper.

(172) Det nedåtgående system som har utformats för AOE är dessutom motiverat ur ekonomisk och kommersiell synvinkel. Ur ett ekonomiskt perspektiv är syftet med påslag på rörelsekostnader att täcka ej återkommande fasta kostnader. Det inledande påslaget på 65 % ska alltså täcka de fasta kostnaderna för verksamheten i stort. Vid någon punkt är den marginal som uppkommer till följd av påslaget emellertid mer än tillräcklig för att fullständigt täcka de inledande fasta kostnader som uppstått. Inga fler betalningar för fasta kostnader bör därför göras över en viss kostnadsnivå, som enligt [Apples andra rådgivares] ad hoc-undersökning även skulle motivera ett steg nedåt från 65 till 0 %.

(173) Apple anser slutligen att kontroll av statligt stöd inte är ett lämpligt verktyg för att harmonisera nationella bolagsskattelagar, vilket Apple menar att kommissionen skulle göra genom att kräva att medlemsstaterna följer normer som armlängdsprincipen som är främmande för vissa medlemsstaters beskattningssystem och därför leder till att förhandsbesked i skattefrågor i dessa medlemsstater kan ge en slutsats om förekomst av statligt stöd.

5.2 *SYNPUNKTER FRÅN ANDRA BERÖRDA PARTER*

(174) De synpunkter som mottagits från andra berörda parter, dvs. Ibec och en gemensam skrivelse som undertecknats av flera branschorganisationer (nedan kallad *den gemensamma skrivelsen*) rör inte de tvivel som anförs i beslutet att inleda förfarandet, utan handlar i stället om hur det synsätt som intas i beslutet påverkar affärsklimatet. I synpunkterna anges särskilt att kommissionens initiativ skulle undergräva rättssäkerheten och innebära att beslutspraxis hanteras enligt reglerna för statligt stöd, trots att internationella forum som OECD eller andra politiska kanaler är mer lämpade för att hantera skadlig skattekonkurrens. Kommissionen bör inte sträva efter att harmonisera skattesystem där den inte har befogenheter enligt förfaranden för statligt stöd.

(175) I synpunkterna ifrågasätts också kommissionens synsätt på selektivitet i situationer där skatteförvaltningarna bör ha en viss marginal för skönsmässiga bedömningar, och man hävdar att internprissättning inte är en exakt vetenskap. Om kommissionen drar slutsatsen att förhandsbeskeden i skattefrågor utgör oförenligt statligt stöd bör återkrav uteslutas enligt principen om berättigade förväntningar och det faktum att metoden är ny.

(176) I sina synpunkter uttrycker Oxfam stöd för kommissionens granskning och uppmuntrar den att öka sin granskningskapacitet, även med tanke på att kommissionen kan vara bättre lämpad än nationella organ att strukturellt bedöma medlemsstaternas beslutspraxis. Oxfam uppmanar kommissionen att se till att lämpliga påföljder fastställs i fall där selektiva fördelar bekräftas och att skadliga beskattningsmetoder fasas ut snabbt. Oxfam påpekar också att skyddsperioden på sex år enligt de irländska bestämmelserna om skatterättsligt hemmahörande är alldeles för lång, eftersom detta kan leda till obalanser mellan hybridenheter.

([113]) Beslutet att inleda förfarandet, punkt 67.
([114]) Beslutet att inleda förfarandet, punkt 63.

6. IRLANDS SYNPUNKTER PÅ SYNPUNKTERNA FRÅN TREDJE PART

(177) I sina synpunkter på tredje parternas synpunkter på beslutet att inleda förfarandet upprepar Irland sitt argument att OECD:s armlängdsprincip inte ingår i irländsk rätt vad gäller vinstfördelning till filialer, och att kommissionen inte har kunnat påvisa en selektiv behandling av ASI och AOE eftersom den irländska skatteförvaltningens bedömning i detta ärende fullständigt överensstämde med normal administrativ praxis, vilket även bekräftas av Apples inlaga. Ad hoc-rapporten från [Apples skatterådgivare] och den andra ad hoc-undersökningen från [Apples rådgivare] visar dessutom att resultatet av tillämpningen av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var jämförbart med det resultat som tillämpningen av armlängdsprincipen skulle ha lett till.

(178) Irland kommenterar även argumenten om rättssäkerhet i den gemensamma skrivelsen. Irland instämmer i påståendet i den gemensamma skrivelsen om att en förnuftig och omsorgsfull skattebetalare inte kunde ha förutsett kommissionens *prima facie*-slutsats om oförenligt statligt stöd. Kommissionen jämför dessutom de irländska skattereglerna med en extern referensram, vilket strider mot dess väletablerade rättspraxis att det nationella skattesystemet är den enda giltiga referensen. Allt detta kränker rättssäkerhetsprincipen.

(179) Till svar på Oxfams synpunkter hävdar Irland att kommissionen bör genomföra sina granskningar av medlemsstaternas praxis för förhandsbesked i skattefrågor på ett rättvist och lika heltäckande sätt, oavsett medlemsstatens storlek. Till svar på Oxfams synpunkt på de irländska reglerna för skatterättsligt hemmahörande hävdar Irland dessutom att dessa regler inte utformades för att underlätta aggressiv skatteplanering från multinationella företags sida. Irland påpekar att den så kallade dubbla irländska skattestrukturen inte är, och aldrig har varit, en del av det irländska beskattningssystemet, utan att den i stället är ett internationellt skatteplaneringsarrangemang som har utformats och utvecklats av skatterådgivare och juridiska rådgivare.

7. ANNAT UTBYTE AV SYNPUNKTER EFTER BESLUTET ATT INLEDA FÖRFARANDET

7.1 *SKRIFTVÄXLING EFTER SKRIVELSEN AV DEN 17 APRIL 2015*

7.1.1 SKRIVELSEN AV DEN 17 APRIL 2015

(180) Till svar på Irlands begäran av den 25 februari 2015 om att kommissionen skulle beskriva sin bedömning till följd av granskningen av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor mer i detalj, vilken enligt Irland föreföll grundas på en missuppfattning från kommissionens sida av den tillämpliga nationella lagstiftningen, skickade kommissionens avdelningar skrivelsen av den 17 april 2015 och bad Irland att vidarebefordra en kopia till Apple.

(181) I skrivelsen klargjorde kommissionen att den när det gällde referenssystemet för en slutsats om selektivitet ansåg att de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland var det lämpliga referenssystemet, eftersom de omfattar både hemmahörande företag och filialer till icke hemmahörande företag, medan avsnitt 25 i TCA 97 endast reglerar beskattning av filialer. Därefter sammanfattade kommissionen sin uppfattning om ASI:s och AOE:s verksamheter på grundval av de synpunkter den mottog från Irland och Apple till svar på beslutet att inleda förfarandet enligt följande: ”Eftersom ASI och AOE inte bedriver verksamhet utanför de irländska filialerna utförs upphandling, tillverkning, försäljning och distribution av Appleprodukter utanför Nord- och Sydamerika av ASI:s och AOE:s irländska filialer. Eventuella licenser för immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE förefaller endast användas av och innehas för de irländska filialerna, eftersom de ensamma ansvarar för upphandling, tillverkning, försäljning och distribution av Appleprodukter utanför Nord- och Sydamerika. Detta förefaller även bekräftas av det faktum att ASI och AOE endast har anställda vid sina irländska filialer och därför inte har någon driftskapacitet utanför Irland.” Till svar på Apples påståenden i synpunkterna på beslutet att inleda förfarandet ([115]) förklarade kommissionen att de funktioner som fullgörs av anställda vid Apple Inc. inte omfattas av bedömningen av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor: ”Fiktiv ersättning för tjänster som tillhandahålls kostnadsfritt av koncernanställda till förmån för ASI eller AOE minskar inte de vinster som ska fördelas mellan ASI:s och AOE:s huvudkontor och respektive filialer.”

([115]) Se skälen 162–164.

(182) Kommissionen besvarade ett särskilt påpekande i Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet och förklarade att den höll med om att inga rättigheter i samband med immateriella tillgångar hade hänförts till ASI:s och AOE:s irländska filialer. Kommissionen förklarade att den i beslutet att inleda förfarandet endast beskriver kostnadsdelningsavtalets arrangemang för att fördela immateriella rättigheter enligt de irländska myndigheternas redogörelse, men att kommissionen inte stöder detta i sin bedömning. Kommissionen klargjorde också att den, tvärtemot vad Irland påstår, inte tillämpar OECD:s armlängdsprincip som rättskälla i beslutet att inleda förfarandet.

7.1.2 SYNPUNKTER FRÅN IRLAND TILL SVAR PÅ SKRIVELSEN AV DEN 17 APRIL 2015

(183) I en skrivelse av den 4 maj 2015 hävdar Irland att kommissionen genom sin skrivelse av den 17 april 2015 väsentligen ändrar sin bedömning av det påstådda stödet, särskilt vad gäller referensramen. Enligt Irland utgör denna ändrade bedömning en överträdelse av Irlands rätt till ett rättvist förfarande. Irland hävdade att kommissionen förefaller ha övergett armlängdsprincipen och att den därför bör utfärda ett nytt eller kompletterande beslut att inleda förfarandet, med en beskrivning av den nya analysen.

(184) I fråga om referensramen hävdar Irland att det inte står klart vilken referensram som föreslås av kommissionen. ASI och AOE är inte skatterättsligt hemmahörande i Irland och beskattas enligt de allmänna bolagsskattereglerna. Personer som har hemvist i Irland måste betala skatt för alla sina inkomster, var de än uppstår, men personer som inte har hemvist i Irland måste enligt avsnitt 25 i TCA 97 endast betala skatt för inkomster med ursprung i landet.

(185) Irland förklarade dessutom att all inkomst för ASI:s och AOE:s irländska filialer, förutom ränteinkomster, utgörs av rörelseintäkter. Filialerna har ingen inkomst från ”användning/utnyttjande av rättigheter till immateriella tillgångar” som kan åtskiljas från deras rörelseintäkter. Faktum är att ASI:s och AOE:s irländska filialer inte har något separat inkomstflöde från immateriella tillgångar, och det skulle inte heller vara korrekt att behandla någon del av filialernas inkomster som inkomster från immateriella tillgångar. Irland upprepade dessutom att Apples ytterst värdefulla immateriella tillgångar vad gäller teknik, formgivningar och marknadsföring skapas, utvecklas och förvaltas i Förenta staterna och därför inte på något sätt kan hänföras till ASI:s och AOE:s irländska filialer. Filialerna bedriver inte heller någon verksamhet som är förknippad med förvaltningen av de licenser som beviljas enligt kostnadsdelningsavtalet. ASI:s och AOE:s vinster till följd av kostnadsdelningsavtalet kan därför inte hänföras till de irländska filialerna.

(186) Irland uppgav att rörelseintäkterna utgör nettorörelseintäkter efter avdrag, inte bruttorörelseintäkter. Denna nettoinkomst måste ”uppstå […] genom eller från filialen”, vilket innebär att ”filialen orsakar inkomsterna och att dessa inkomster hänförs korrekt till filialen”. Avsnitt 25 i TCA 97 kan inte uppfattas som att ett flöde av bruttoinbetalningar via en filial innebär att hela företagets inkomst kan hänföras till den filialen. Irland upprepar att en sådan tolkning skulle leda till absurda resultat som inte har något att göra med den ekonomiska verkligheten. Enligt Irland är orsaken till att en stor del av ASI:s och AOE:s inkomster inte har beskattats obalanser mellan nationella beskattningssystem, vilket inte kan korrigeras enligt reglerna för statligt stöd.

(187) Irland hävdade avslutningsvis att armlängdsprincipen inte ingår i det irländska beskattningssystemet och att kommissionens ”klargörande” i skrivelsen om att den i beslutet att inleda förfarandet tillämpar OECD-reglerna som en ”icke-bindande” rekommendation är långtifrån kommissionens ståndpunkt i beslutet. Enligt Irland bygger beslutet att inleda förfarandet helt och hållet på OECD:s definition av armlängdsprincipen. Om kommissionen föreslår att det finns en annan typ av armlängdsprincip som inte är kopplad till OECD:s princip borde den ha inhämtat Irlands argument om denna punkt.

7.1.3 SYNPUNKTER FRÅN APPLE PÅ SKRIVELSEN AV DEN 17 APRIL 2015

(188) I en skrivelse av den 4 maj 2015 uppgav Apple att man ifrågasätter kommissionens synsätt, eftersom det verkar gå ut på att företag som är skattemässigt hemmahörande i Irland och ASI:s och AOE:s irländska filialer ska behandlas på samma sätt och betala skatt för sin världsomspännande inkomst. Enligt Apple är vinstgenererande verksamheter utanför Irland som bedrivs av ett företag som inte är hemmahörande i Irland inte relevanta för hur mycket skatt företaget ska betala i Irland.

(189) Apple hävdar dessutom att kommissionen felaktigt hänför all vinst till de irländska filialerna på grundval av det irrelevanta och falska antagandet att ASI och AOE inte bedriver ekonomisk verksamhet utanför sina irländska filialer. Apple hävdar att kritiska verksamheter som bedrivs av eller för ASI och AOE sker utanför Irland, och anger som exempel att ASI:s och AOE:s styrelser beslutade att ingå kostnadsavtalet med Apple Inc., men att förhandlingar om försäljnings-, upphandlings- och tillverkningsavtal sköts av chefer vid Apple Inc. på ASI:s och AOE:s vägnar. Apple hävdar att återstoden av vinsten, som inte beskattas i Irland, är beskattningsbar i Förenta staterna.

(190) Apple bestrider att ASI:s och AOE:s licenser för immateriella tillgångar endast används av och innehas för de irländska filialerna. Detta beror på att kommissionen felaktigt gör gällande att ASI och AOE inte bedriver någon ekonomisk verksamhet utanför de irländska filialerna. I sina roller som upphandlings- och distributionscentrum respektive rutin produktmonteringsanläggning hade de irländska filialerna endast begränsad åtkomst till de licensierade immateriella tillgångarna för montering och transport av produkter. Apple hävdar att även enligt den godkända OECD-metoden skulle ASI:s och AOE:s irländska filialer inte ha rätt att få vinst fördelad till sig på grund av sin begränsade åtkomst till licensierade immateriella tillgångar, precis som ett oberoende företag inte skulle få återkastning på liknande licensierade immateriella tillgångar. Apple drar slutsatsen att rättigheter till immateriella tillgångar som ger upphov till påslag, såsom rättigheter till formgivning och teknik avseende maskin- och programvara, inte är de rättigheter som de irländska filialerna förlitar sig till för att genomföra upphandlingar eller distributions- eller monteringsverksamhet, vilket i sin tur innebär att de inte kan hänföras till de irländska filialerna.

(191) Apple håller inte heller med om att det faktum att kommissionen nämner att ”inga rättigheter i samband med de immateriella tillgångarna hänförs till AOE:s/ASI:s irländska filialer” i den beskrivande delen av beslutet att inleda förfarandet inte innebär att kommissionen inte höll med om detta. Enligt Apple bestred inte kommissionen det faktumet i bedömningsdelen av beslutet att inleda förfarandet. Eftersom kommissionen inte bestrider detta är det fortfarande relevant och parterna kan hänvisa till sådana faktamässiga och rättsliga konstateranden i beslutet att inleda förfarandet. Apple ifrågasätter också att kommissionen endast använder OECD:s riktlinjer för internprissättning som ett referensdokument, eftersom kommissionen starkt förlitar sig på riktlinjerna i beslutet att inleda förfarandet.

7.2 *SKRIFTVÄXLING EFTER MÖTET MELLAN KOMMISSIONEN OCH IRLAND DEN 7 MAJ 2015*

7.2.1 MÖTET DEN 7 MAJ 2015

(192) På Irlands begäran hölls ett möte mellan kommissionens avdelningar och de irländska myndigheterna den 7 maj 2015. Följande frågor diskuterades under mötet: i) Tolkningen av avsnitt 25 i TCA 97 och territorialitetsprincipen. ii) Skattemässig behandling av hemmahörande och icke hemmahörande företag. iii) Fastställande av referensram. iv) Principen om en marknadsekonomisk aktör. v) Armlängdsprincipens roll i den irländska rätten och i unionsrätten. vi) Betydelsen av verksamheter i andra företag i Applekoncernen förutom ASI och AOE för vinstfördelningen inom ASI och AOE.

(193) Genom ett e-postmeddelande av den 9 juli 2015 skickade kommissionen utkastet till protokoll från mötet den 7 maj 2015 till Irland och uppmanade de irländska myndigheterna att samtycka till eller föreslå ändringar av protokollet.

7.2.2 SKRIVELSER FRÅN IRLAND AV DEN 17 JULI 2015 (MED EXPERTUTLÅTANDE) OCH AV DEN 14 AUGUSTI 2015

(194) I sin skrivelse av den 17 juli 2015 uttryckte Irland sin åsikt om flera av de frågor som diskuterades under mötet den 7 maj 2015.

(195) Enligt Irlands åsikt ska kommissionen under mötet ha bekräftat att ASI och AOE enligt de tillämpliga bestämmelserna om hemvist under hela den avgörande tiden var icke hemmahörande företag och att deras

skatteplikt därför ska bedömas enligt avsnitt 25 i TCA 97. Detta innebär att den irländska skatteförvaltningen enligt territorialitetsprincipen, vilket inte bestreds av kommissionen, inte kan beskatta ASI:s och AOE:s världsomspännande vinster, och att de irländska filialerna därför endast behöver betala skatt för vinster med ursprung i Irland. I samband med detta håller Irland inte med om att referensramen, vilket föreslogs under mötet den 7 maj 2015, är det ordinarie bolagsskattesystemet. TCA 97 har inget enskilt övergripande mål. Syftet med TCA 97 är att beskatta världsomspännande vinst för företag hemmahörande i Irland, medan syftet för icke hemmahörande företag är att endast beskatta vinster med ursprung i Irland. Referensramen kan därför endast vara avsnitt 25 i TCA 97 och Irland beskattade hela AOE:s och ASI:s vinst som landet kunde beskatta, dvs. hela den vinst för företagen som kunde hänföras till de irländska filialernas verksamheter. Med tanke på att de funktioner som fullgjordes av ASI:s och AOE:s irländska filialer främst utgjordes av rutinverksamhet i fråga om drift och logistik och att de viktiga strategiska och kommersiella besluten fattades av chefer i högsta ledningen i Förenta staterna, att utvecklingen och utnyttjandet av Apples immateriella tillgångar som en huvudsaklig drivkraft för företagets lönsamhet skedde utanför Irland och med tanke på beslutet att delta i kostnadsdelningsavtalet samt att riskerna till följd av avtalet kontrollerades och hanterades utanför Irland, kan den inkomst som resulterar från kostnadsdelningsavtalet och de ekonomiska rättigheter som skapas till följd av detta inte på något sätt hänföras till ASI:s och AOE:s irländska filialer.

(196) I detta sammanhang anser Irland att kommissionen varken har styrkt eller förklarat sin åsikt att klassificeringen av inkomsten som aktiv inkomst är viktig i detta fall, och att aktiv inkomst måste förvaltas aktivt någonstans. Hela inkomsten för ASI:s och AOE:s irländska filialer, förutom ränteinkomst, utgörs av rörelseintäkter och filialerna får ingen inkomst från användning och utnyttjande av rättigheter till Apples immateriella tillgångar som kan åtskiljas från filialernas rörelseintäkter. Enligt avsnitt 25 i TCA 97 är därför ränteinkomster den enda inkomst till filialerna som omfattas av ”inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen eller agenturen”. Kommissionen kan inte hävda att inkomsten från Apples immateriella tillgångar borde ha beskattats i Irland enligt avsnitt 25 i TCA 97. Irland kunde och bör endast beakta filialernas funktioner, och kunde därför endast fastställa att den FoU som gav upphov till de immateriella tillgångarna samt den aktiva förvaltningen av dessa inte skedde i Irland. Dessutom är det inte relevant var vinsterna registreras. ASI:s och AOE:s vinster förs upp i dessa företags räkenskaper, men dessa vinster har inte beskattats – förutom de irländska filialernas vinster och den kapitalavkastning som uppstått i Förenta staterna – eftersom företagen inte är hemmahörande i Förenta staterna. Att vinster inte har beskattats beror på en obalans i fråga om vilket skattesystem som har företräde, och är inte relevant i samband med statligt stöd.

(197) Enligt Irland ska kommissionen vid mötet den 7 maj 2015 även ha godtagit att armlängdsprincipen och den godkända metoden inte ingår i irländsk rätt i fråga om beskattning av filialer och att unionsrätten inte föreskriver att armlängdsprincipen ska ”läsas in” i avsnitt 25 i TCA 97. Irland hävdar att detta innebär att eftersom armlängdsprincipen inte tillämpades i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor förekom det inte heller någon avvikelse eller något undantag från kraven i det irländska bolagsskattesystemet i allmänhet eller enligt avsnitt 25 i TCA 97 i synnerhet. När det gäller kommissionens åsikt att armlängdsprincipen är tillämplig och relevant för kontroll av statligt stöd hävdar Irland att detta är ett helt nytt argument, som väsentligen avviker från kommissionens ståndpunkt i beslutet att inleda förfarandet, där kommissionen skulle påpeka att den irländska skatteförvaltningen inte tillämpade OECD:s armlängdsprincip. Enligt Irlands åsikt finns det inget underlag i unionsdomstolarnas rättspraxis eller kommissionens beslutspraxis för en retroaktiv tillämpning av armlängdsprincipen som ett verktyg för kontroll av statligt stöd, och den kan inte heller härledas från principen om en marknadsekonomisk aktör eller allmänt underbyggas genom en hänvisning till marknadsvillkoren. Att tillämpa armlängdsprincipen för kontroll av statligt stöd och förklara att den ingått i unionslagstiftningen sedan 1958 skulle innebära att historien skrivs om fullständigt och vara oförenligt med rättssäkerhetsprincipen. Eftersom armlängdsprincipen inte ingår i irländsk rätt kan det faktum att armlängdsprincipen inte tillämpades inte heller anses utgöra en fördel. Även om armlängdsprincipen skulle anses vara tillämplig i detta fall drar

[Apples skatterådgivare] i sin ad hoc-rapport ([116]) slutsatsen att den faktiska vinstfördelningen till de irländska filialerna fullständigt överensstämmer med armlängdsprincipen. Om kommissionen inte höll med om denna analys borde den ha informerat Irland om detta och gett Irland möjlighet att svara.

(198) I fråga om selektivitet hävdar Irland att kommissionen inte har gjort någon selektivitetsanalys. Kommissionen har aldrig hävdat att ASI och AOE behandlades gynnsamt jämfört med andra filialer. EU-domstolen har bekräftat att hemmahörande företag och icke hemmahörande företag i faktiskt och rättsligt hänseende inte befinner sig i samma situation ([117]). Att tvinga Irland att behandla hemmahörande och icke hemmahörande företag som om de vore jämförbara skulle strida mot internationell praxis, internationella beskattningsprinciper såsom territorialitetsprincipen, och dessutom mot irländsk rätt. Även om den annorlunda behandlingen skulle anses vara selektiv, skulle detta helt klart vara motiverat av karaktären hos och/eller de allmänna systematiken i TCA.

(199) I sin skrivelse av den 17 juli 2015 lämnade Irland även in Cooke-yttrandet för att styrka sitt påstående att ASI och AOE alltid beskattades enligt avsnitt 25 i TCA 97 och att deras skattebehandling således inte omfattade statligt stöd. I Cooke-yttrandet hävdas att den irländska skatteförvaltningen, tvärtemot kommissionens påstående om att den irländska skatteförvaltningen borde behandla ASI och AOE som om de vore skattemässigt hemmahörande i Irland och att de därför skulle betala bolagsskatt enligt avsnitt 21 i TCA 97, varken har handlingsfrihet eller bestämmanderätt för att avvika från det uttryckliga innehållet i avsnitt 25 i TCA 97. John D. Cooke hänvisar till domar både från Irlands High Court och Supreme Court i målet McGrath mot McDermott ([118]), där man hävdade att domstolen borde bortse från sofistikerade och förutbestämda transaktioner som inte hade något affärssyfte förutom skatteflykt. High Court skulle förklara att när den fastställer om skatteplikt föreligger ser den inte till transaktionens innehåll eller ekonomiska resultat. Domstolen beaktar de faktiska rättsliga effekterna och parternas juridiska rättigheter enligt rättsliga synsätt och begrepp.

(200) Med tanke på att ASI och AOE har sin centrala förvaltning och kontroll i Förenta staterna, hävdas i Cooke-yttrandet att den irländska skatteförvaltningen gjorde rätt i att behandla dotterbolagen som icke hemmahörande skattebetalare. Enligt avsnitt 25 i TCA 97 omfattas endast vinster som bevisligen härrör från näringsverksamhet genom eller från en filial eller agentur av skatteplikt, och kommissionen blandar ihop företag med filialer när den kräver att den irländska skatteförvaltningen borde beskatta företagets och inte filialens rörelseresultat. Den irländska skatteförvaltningen har inte heller handlingsfrihet att tillämpa armlängdsprincipen analogt, eftersom den principen inte ingick i den irländska skattelagstiftningen vid den aktuella tidpunkten. I Cooke-yttrandet fastslås att det inte finns någon grund i irländsk rätt för att beskatta hela AOE:s och ASI:s vinst i Irland. Den enda befogenhet som den irländska skatteförvaltningen hade under de relevanta åren var att ta ut skatt för den del av ASI:s och AOE:s vinster som motsvarade verksamheten vid företagens filialer i Irland.

(201) Enligt Cooke-yttrandet skulle det avslutningsvis vara ohållbart i den ekonomiska verkligheten att kräva att samtliga intäkter från verksamheterna i fråga skulle hänföras till de funktioner som fullgjordes av de två filialerna. Detta framgår av det faktum att kunder inte köar hela natten utanför Apples butiker runtom i världen för att kunna köpa den senaste iPhone eller iPad för att de säljs från Cork, utan på grund av det värde som genererats för dessa produkter genom omfattande investeringar och teknisk innovation, designanseende och allt annat som hör till Apples produktsortiment, vilket främst kan hänföras till vad som görs i Förenta staterna eller på andra håll.

7.2.3 SKRIVELSE FRÅN APPLE AV DEN 7 SEPTEMBER 2015 (MED EXPERTUTLÅTANDE)

(202) I en skrivelse av den 7 september 2015 kommenterade Apple de protokoll som kommissionen översände till Irland som en uppföljning av mötet den 7 maj 2015. Apple påpekade att kommissionen inte kunde visa att Apple gynnades av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor eller att ASI och AOE behandlades selektivt av den irländska skatteförvaltningen i förhållande till företag i en liknande situation.

([116]) Irland hänvisar till ad hoc-rapporten från [Apples rådgivare] i sin inlaga av den 18 februari 2016, där PwC:s ad hoc-rapport översändes till kommissionen. Enligt Irlands skrivelse av ”den 17 november 2014 vidarebefordrade Apple en analys från [Apples skatterådgivare […]. Såvitt Irland vet har kommissionen aldrig haft något problem med den analysen eller sagt att den inte instämmer i den.”

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

([118]) [1988] IR 258.

(203) Vad gäller korrekt tillämpning av avsnitt 25 i TCA 97, felaktigt val av referensram och att armlängdsprincipen inte är tillämplig, framför Apple samma argument som Irland i dess skrivelse av den 17 juli 2015. I fråga om syftet med det irländska bolagsskattesystemet och hemvist framför Apple också i stort sett samma argument som Irland. Eftersom ASI och AOE inte är skatterättsligt hemmahörande i Irland är deras situation i faktiskt och rättsligt hänseende inte heller jämförbar med situationen för företag som är hemmahörande i Irland enligt ordalydelsen i Irlands skattelagstiftning.

(204) Apple lämnade in yttrandet från [Apples skatterådgivare] för att styrka detta argument. I det yttrandet dras slutsatsen att Irland gjorde rätt i att anse att ASI och AOE var icke hemmahörande företag och att Irlands behandling av ASI och AOE som i landet icke hemmahörande företag jämfört med behandlingen av i Irland hemmahörande företag var förenlig med den internationella territorialitetsprincipen på skatteområdet. ASI och AOE befinner sig därför inte i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar med situationen för företag som är hemmahörande i Irland. Enligt yttrandet kan inga immateriella tillgångar som tillhör Apple eller vinster som härrör från dessa tillgångar hänföras till de irländska filialerna eftersom de ”betydelsefulla funktioner som utförs av personer” med avseende på de immateriella tillgångarna fullgörs utanför Irland. För att hänföra inkomst till filialerna är det enligt yttrandet nödvändigt att göra en jämförelse med ett hypotetiskt hemmahörande företag som endast bedriver lokal verksamhet, utan att i rättsligt eller ekonomiskt hänseende äga eller utnyttja rättigheter till immateriella tillgångar. Inkomstfördelningen bör därför följa de irländska filialernas funktioner, rättigheter och tillgångar, och inte enligt ”principen om attraktionskraft” – som uttryckligen har avvisats av OECD – leda till att inkomst som inte har ursprung i Irland hänförs till filialerna. En inkomstfördelning till de irländska filialerna som endast grundas på de verksamheter som bedrivs vid filialerna, dvs. utan hänsyn till verksamheterna utanför filialerna, vare sig inom ASI/AOE eller inom andra företag i Applekoncernen, var därför helt i linje med bestämmelserna om vinstfördelning till filialer enligt folkrätten och internationella beskattningsprinciper, inklusive OECD:s vinstfördelningsrapport från 2010 och unionens rättspraxis.

(205) Enligt yttrandet från [Apples skatterådgivare] äger de irländska filialerna inte heller några immateriella tillgångar och har ingenting att göra med någon aspekt av förvaltningen av dessa tillgångar. All förvaltning av immateriella tillgångar, inbegripet alla verksamheter som krävs för att finansiera, skapa, göra anspråk på och skydda immateriella tillgångar, sker utanför Irland. De ”betydelsefulla funktioner som utförs av personer” finns alla utanför Irland och allt värdeskapande sker således utanför landet. Kommissionens argument att ASI:s och AOE:s styrelser inte aktivt förvaltar de immateriella tillgångarna är felaktigt. Enligt yttrandet från [Apples skatterådgivare] visar protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten och andra inlagor från Apple till kommissionen att alla beslut om frågor av central strategisk vikt för ASI/AOE, däribland i) ekonomiska frågor såsom investeringsbeslut, befogenheter för bankkonton och bevarande av kapital, ii) granskning och godkännande av årsredovisningar, och iii) delegering av befogenheter inom vissa parametrar med avseende på affärsverksamheten, har fattats i Förenta staterna och inte i Irland.

(206) Enligt yttrandet från [Apples skatterådgivare] är det nödvändigt att göra en jämförelse med ett (fiktivt) hemmahörande företag för att fastställa det vinstbelopp som ska fördelas till ett fast driftställe till ett icke hemmahörande företag enligt OECD:s modellavtal för skatter (och även många länders nationella skatteregler), efter att genom en funktionell analys ha fastställt vad som faktiskt sker inom det fasta driftstället. Denna jämförelse (”som om”) görs eftersom det i avsaknad av en rättsligt separat enhet inte finns någon rättslig måttstock för att inom det icke hemmahörande företaget avskilja den vinst som anses ha tjänats in lokalt av detta företag. Följande punkt är ytterst viktiga i en sådan jämförelse: Det (fiktiva) hemmahörande företag som jämförelsen ska göras med måste vara ett alldeles särskilt företag: det ska vara ett hemmahörande företag som endast får sin inkomst från verksamheter eller tillgångar i den stat där det har skattemässigt hemvist. Ett företag som är hemmahörande i en stat är vanligen skattepliktigt för sin världsomspännande inkomst, medan det hemmahörande företaget i jämförelsen endast får sina inkomster från verksamheter eller tillgångar i sin hemviststat. Jämförelsen kan med andra ord endast göras med ett hemmahörande företag som endast har verksamheter och tillgångar i det land där det icke hemmahörande företaget är aktivt via sitt fasta driftställe. I Apples fall kan ASI:s och AOE:s irländska filialer inte behandlas som om de var de ekonomiska ägarna av

sådana rättigheter. Jämförelsen måste därför göras med ett företag som i rättsligt eller ekonomiskt hänseende inte äger sådana rättigheter till immateriella tillgångar (men som har tillgång till dem i begränsad utsträckning för produktmontering/upphandling, försäljnings- och distributionsverksamheter).

(207) Enligt yttrandet från [Apples rådgivare] är det, för att fastställa huruvida de immateriella tillgångarna (och vinsterna från dessa) kan hänföras till de irländska filialerna, irrelevant om ASI:s och AOE:s personal eller styrelsemedlemmar deltog (med eller utan personal och/eller styrelsemedlemmar från Apple Inc.) i fullgörandet av dessa ytterst relevanta ”betydelsefulla funktioner”. Eftersom varken ASI eller AOE är skattemässigt hemmahörande i Irland är det enda relevanta faktum som måste fastställas huruvida personal eller styrelsemedlemmar fullgjorde sina ”betydelsefulla funktioner” inom det fasta driftställe genom vilket ASI och AOE bedrev verksamhet i Irland. Det framgår av den funktionella analysen av de irländska filialerna att de funktioner som fullgörs via och inom de fasta driftställena i Irland är begränsade till upphandling, försäljning och distribution (ASI) och produktmontering (AOE). I den utsträckning filialerna använder Apples immateriella tillgångar i sina verksamheter i Irland, som ASI och AOE beviljas rättigheter till enligt kostnadsdelningsavtalet, gör de inte detta i egenskap av licensinnehavare som förvaltar och utnyttjar rättigheter till immateriella tillgångar.

(208) I sitt yttrande förklarar [Apples rådgivare] att enligt den så kallade principen om attraktionskraft ska alla inkomster som inte kommer från en filial men som uppstår i källstaten hänföras till filialen i den källstaten. Denna princip har dock uttryckligen avvisats av OECD och dess medlemsländer. Att jämföra hemmahörande företag som använder sina immateriella tillgångar i lokal affärsverksamhet med lokala filialer till icke hemmahörande företag som inte är de ekonomiska ägarna till sådana immateriella tillgångar, såsom ASI:s och AOE:s irländska filialer, skulle utgöra en flagrant överträdelse av OECD:s principer.

7.3 *SKRIVELSER FRÅN APPLE AV DEN 25 JANUARI 2016, DEN 18 FEBRUARI 2016 (MED EXPERTUTLÅTANDE) OCH DEN 14 MARS 2016*

(209) I sina skrivelser av den 25 januari 2016, den 18 februari 2016 och den 14 mars 2016 förklarar Apple att Apple Inc. har äganderätten till de immateriella tillgångar som utvecklas och kontrolleras utanför Irland, och att det skulle strida mot irländsk rätt och internationella skatteprinciper om Irland beskattade vinst från dessa immateriella tillgångar. Apple förklarar dessutom att ASI:s och AOE:s vinster, förutom vinsten från de irländska filialernas verksamheter, är föremål för uppskjuten företagsbeskattning i Förenta staterna. Apple hävdar också att kommissionen har ändrat sin teori om statligt stöd sedan beslutet att inleda förfarandet, och att kommissionens synsätt, som går ut på att införa en enorm retroaktiv skatt för Apple genom att hänföra hela Apples globala vinst till de irländska filialerna, strider mot armlängdsprincipen.

(210) Tillsammans med sin skrivelse av den 18 februari 2016 lämnade Apple in en uppdatering av ad hoc-rapporten från [Apples skatterådgivare], med en ytterligare analys som omfattade de inlagor som lämnats in sedan dess (den andra ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare). Den andra ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare innehåller en närmare beskrivning av de funktioner som inte fullgörs av filialerna och inriktas på de aktiviteter som utförs av ASI:s och AOE:s styrelser. I den andra ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare nämns ingenting om styrelsernas roll, utan ASI och AOE benämns endast som ”rättsliga enheter” jämfört med ”AOE:s och ASI:s irländska filialer”. Enligt den andra ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare bör ägandet, förvaltningen och finansieringen av de immateriella tillgångarna hänföras till ASI:s och AOE:s funktioner som inte omfattar filialerna ([119]), eftersom ASI och AOE enligt kostnadsdelningsavtalet tar på sig risken och skyldigheterna genom de befogenheter som utövas av styrelserna, som agerar utanför Irland. Enligt den andra ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare godkändes och verkställdes varje bestämmelse i kostnadsdelningsavtalet av ASI:s och AOE:s styrelser, utanför Irland. ASI:s och AOE:s styrelser fullgör aktiva och kritiska funktioner i fråga om förvaltningen av de immateriella tillgångarna, vilket sker utanför Irland. ASI:s och AOE:s styrelser deltar i nya produktlanseringar och i processen för den världsomspännande prissättningen av Appleprodukter utanför Irland. Enligt rapporten ingick ASI och Apple Inc. på ASI:s styrelses inrådan ett avtal om marknadsföringstjänster, enligt

([119]) I rapporten dras följande slutsats: ”Baserat på de funktioner som fullgörs utanför filialerna utförs betydelsefulla funktioner av personer via AOE:s och ASI:s styrelser, som agerar utanför Irland, i fråga om deltagande i kostnadsdelningsavtalet, utveckling och förvaltning av immateriella tillgångar, nya produktlanseringar, prissättning, ingående av avtal, bärande och finansiering av viktiga affärsrisker samt ägande och finansiering av betydelsefulla immateriella tillgångar. Det är därför korrekt att beteckna AOE:s och ASI:s funktioner som fullgörs utanför filialerna som entreprenör för och verklig ägare av Apples immateriella tillgångar utanför Nord- och Sydamerika.”

vilket Apple Inc. fullgör marknadsföringsfunktioner på ASI:s vägnar. I rapporten anges dessutom att ASI:s styrelse eller personer med fullmakt förhandlar om, godkänner och undertecknar avtal med telekomföretag, leverantörer och tillverkare som valts på förhand av Apple Inc. för att tillverka Appleprodukter för försäljning utanför Nord- och Sydamerika.

(211) Den andra ad hoc-rapporten från Apples skatterådgivare innehåller också en närmare beskrivning av OECD:s godkända metod i förhållande till kostnadsdelningsavtal och fasta driftställen. I detta sammanhang hänvisas till punkt 212 i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010, där det anges att ett fast driftställe och dess huvudkontor under vissa omständigheter kan anses vara ekonomiska deltagare i en verksamhet enligt ett kostnadsdelningsavtal. I rapporten dras dock slutsatsen att så inte är fallet för ASI och AOE och deras respektive irländska filialer, eftersom de inte utförde några betydelsefulla funktioner i samband med utnyttjandet av immateriella tillgångar, dvs. inga sådana personer anställdes av eller förlades till de irländska filialerna, inga beslut om utnyttjande av immateriella tillgångar fattades i Irland, och inga finansieringsrisker för immateriella tillgångar bars av de irländska filialerna. På grundval av den funktionella analysen var det därför motiverat att välja de irländska filialerna som den minst komplexa enheten och den part som testas för de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, eftersom filialerna endast arbetade med relativt rutinmässiga försäljnings-, distributions- och tillverkningsverksamheter och inte tillförde några unika bidrag.

7.4 *SKRIVELSE FRÅN IRLAND AV DEN 18 FEBRUARI 2016 (MED EXPERTUTLÅTANDE)*

(212) De 18 februari 2016 lämnade Irland in ett ”expertutlåtande om den vinst som hänförts till ASI:s och AOE:s irländska filialer mellan 2007 och 2011” till kommissionen, som utarbetats av skatterådgivaren PwC (PwC:s ad hoc-rapport). Syftet med rapporten var att lämna ett utlåtande om den armlängdsmässiga karaktären av resultatet av vinstfördelningen till ASI:s och AOE:s irländska filialer.

(213) PwC hävdar att man använder OECD:s godkända tvåstegsmetod i ad hoc-rapporten. Enligt rapporten består det första steget i denna metod av en funktionell analys, där betydelsefulla funktioner som utförs av personer identifieras. Det andra steget består i att testa den armlängdsmässiga karaktären hos den prissättning som tillämpades under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor gällde ([120]). Baserat på en funktionell analys drar PwC slutsatsen att ASI:s och AOE:s irländska filialer inte gav ett unikt och värdefullt bidrag till Apples globala värdekedja, utan endast genomförde rutinuppgifter ([121]). I rapporten identifieras också områden där filialerna inte bidrog, såsom skapande, förvaltning, införande eller strategisk ledning av Apples immateriella tillgångar. PwC påpekar dessutom att ASI:s irländska filial inte arbetade med marknadsföring.

(214) I den andra delen av PwC:s ad hoc-rapport, som ägnas åt ett test av den armlängdsmässiga karaktären hos de arrangemang som ingåtts av ASI:s och AOE:s irländska filialer, väljs vinstindikatorer, dvs. Berry Ratio för ASI och påslag på totala kostnader för AOE. Nivån på de valda indikatorerna för ASI och AOE beräknas för perioden 2007–2011. Resultatet jämförs med vad som i rapporten kallas ”industribas” för oberoende företag. Industribasen presenteras i from av statistiska indikatorer, dvs. övre kvartilen, medianvärde och undre kvartilen, samt antalet företag som ingår i urvalet.

([120]) De två steg som beskrivs i PwC:s ad hoc-rapport är inte identiska med den tvåstegsmetod som presenteras i OECD:s rapport om vinstfördelning, trots skatterådgivarens hänvisningar till den godkända OECD-metoden.

([121]) I den funktionella analys som görs identifieras inte betydelsefulla funktioner som utförs av personer vid ASI:s och AOE:s huvudkontor eller irländska filialer. I stället hänvisar man till personer ur högsta ledningen i Förenta staterna.

(215) Vad gäller ASI baseras den jämförande sökning som gjorts av PwC på företag som är verksamma inom partihandel med elektriska hushållsapparater, datorprodukter, programvara, elektronisk utrustning och telekomutrustning samt lagrings- och stödverksamheter i samband med transport ([122]). I sin ad hoc-rapport beskriver PwC tre typer av risker som ASI:s irländska filial tar på sig. För det första tar ASI:s irländska filial lagerrisken, särskilt när det gäller för litet eller för stort lagar. För det andra exponeras ASI:s irländska filial för garantirisken. ASI tillhandahöll garanti- och kundservicetjänster. Tekniskt stöd och tillverkningsprocesser för AppleCares kontrollinjer kontrollerades av en Förenta staterna-baserad grupp. För det tredje är ASI:s irländska filial exponerad för en kreditrisk om de inte får in betalningarna från kunderna. Tack vare koncernens riskhanteringspolicy är samtliga dessa risker mycket begränsade.

(216) När det gäller ASI:s irländska filial drar PwC slutsatsen att det genomsnittliga armlängdsmässiga intervallet för Berry Ratio när det gäller jämförbara tjänsteleverantörer med begränsade risker är mellan 108,3 % och 137,95 %, med ett medianvärde på 116,72 %. Under perioden 2007–2011 tjänade ASI:s irländska filial en Berry Ratio som översteg den undre kvartilen.

(217) Vad gäller AOE:s irländska filial uppgick genomsnittet för det armlängdsmässiga intervallet för ett kostnadspåslag för jämförbara tillverkningsenheter med begränsad risk till mellan 3,19 % och 7,95 % för perioden 2007–2011, med ett medianvärde på 5,21 %. Under den perioden tjänade AOE:s irländska filial ett påslag på totala kostnader som översteg medianvärdet varje år.

7.5 *SKRIVELSER FRÅN IRLAND AV DEN 17 FEBRUARI OCH DEN 23 MARS 2016*

(218) Genom skrivelser av den 17 februari och den 23 mars 2016 kommenterade Irland återigen den påstådda inkonsekvensen mellan resonemanget i beslutet att inleda förfarandet och kommissionens synsätt på statligt stöd såsom det utvecklats sedan dess, samt kommissionens påstådda vägran att inleda en dialog med Irland och Apple. Att kommissionen inte förklarat sitt resonemang undergräver enligt Irland dess rätt till försvar, och det är upp till kommissionen att redogöra för sitt resonemang innan det slutgiltiga beslutet antas. Kommissionens tystnad till svar på de expertrapporter som lämnats in av Irland och Apple kan enligt Irlands åsikt endast tolkas som att kommissionen godtar slutsatserna i de rapporterna.

(219) Irland hävdar också att kommissionens undersökning av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är partisk, vilket framgår av officiella uttalanden från tjänstemän vid kommissionen där de föregriper resultatet av undersökningen, och av kommissionens upprepade uppmaningar att lämna information. Enligt Irland visar kommissionens uppmaningar om en stor mängd uppgifter om en rad olika frågor att kommissionen är fast besluten att påvisa olagligt stöd, och att kommissionen åsidosätter sin skyldighet att utföra sina undersökningar på ett opartiskt sätt.

8. **BEDÖMNING AV DE OMTVISTADE ÅTGÄRDERNA**

8.1 *FÖREKOMST AV STÖD*

(220) Enligt artikel 107.1 i fördraget är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss

([122]) Den fullständiga förteckningen över de 52 företag som PwC använde för jämförelsen är följande: IRES – SpA, ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMESTICS, SA, AVESTA, ELECTRODOMESTICS CANDELSA, SA, ELETTROLAZIO SpA, B2BIRES S.R.L., M HERMIDA INFORMATICA SA, TEDUIN SA, PROFESSIONNAL COMPUTER ASSOCIES FRANCE, EUROP COMPUTER PERFORMANCE, DACOM SpA, COM 2 NETWORKS, ALLNET.ITALIA SpA, RECO SpA, 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 SpA, SANGHA FRANCE, SUMELEC NAVARRA SL, APRA SpA, 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 SpA 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 – ΧΑΡΑΡΑΔΑΚΟΥ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ Α.Ε.Ε.

produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. För att en åtgärd ska betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 107.1 måste samtliga villkor som avses i denna bestämmelse vara uppfyllda ([123]). Det är likaledes rättspraxis att för att en statlig åtgärd ska kunna anses utgöra ett statligt stöd måste det för det första röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska mottagaren av stödet ges en selektiv fördel och för det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen ([124]).

(221) När det gäller det första villkoret för att åtgärden ska utgöra stöd meddelades de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor av den irländska skatteförvaltningen, som är den irländska statens skattemyndighet. Dessa förhandsbesked användes av ASI och AOE för att beräkna sin årliga bolagsskatt i Irland. Den irländska skatteförvaltningen har godtagit dessa beräkningar och godtog på denna grundval att den skatt som betalades av ASI och AOE i Irland under de år som förhandsbeskeden var i kraft motsvarar deras bolagsskatt i Irland. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor kan därför hänföras till Irland. Vad beträffar finansieringen av åtgärderna med hjälp av statliga medel utgör – enligt domstolens rättspraxis – en åtgärd genom vilken offentliga myndigheter beviljar vissa företag en skattebefrielse som, även om den inte innebär en positiv överföring av statliga medel, försätter de berörda personerna i en finansiell situation som är fördelaktigare än den situation som övriga skattepliktiga befinner sig i, statligt stöd ([125]). I avsnitt 8.2 visar kommissionen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ledde till sänkt skatt för ASI och AOE i Irland, genom att förhandsbeskeden avvek från den skatt som företagen annars skulle ha varit skyldiga att betala enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. Genom att Irland avstår från skatteintäkter som man annars skulle ha haft rätt att driva in från ASI och AOE enligt dessa bestämmelser, ger de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor upphov till en förlust av statliga medel ([126]).

(222) Vad beträffar det andra villkoret för att åtgärden ska utgöra stöd ingick ASI och AOE i Applekoncernen, en globalt aktiv multinationell koncern som verkar i samtliga medlemsstater, vilket innebär att eventuellt stöd till deras förmån kan påverka handeln mellan medlemsstaterna. En åtgärd som beviljas av staten anses likaså snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen när den tenderar att förbättra mottagarens konkurrensposition jämfört med andra företag med vilka den konkurrerar ([127]). Apple utformar, tillverkar och marknadsför anordningar för mobil kommunikation och medier, persondatorer och bärbara digitala musikspelare. Företaget säljer en rad olika relaterade programvaror, tjänster, kringutrustning, nätverkslösningar samt digitalt innehåll och applikationer från tredje parter runtom i världen. ASI är ansvarigt för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av Appleprodukter till närstående parter och tredjepartskonsumenter i EMEIA- och APAC-regionerna. AOE tillverkar ett specialiserat sortiment av datorprodukter för EMEIA-marknaden och levererar alla färdiga produkter till närstående parter. I den utsträckning de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor leder till att ASI och AOE befrias från skatt som de annars skulle ha varit skyldiga att betala enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, utgör det stöd som beviljas enligt dessa förhandsbesked därför driftstöd, såtillvida att det befriar dessa företag från en kostnad som de annars hade varit tvungna att bära i sin dagliga förvaltning eller normala verksamhet. EU-domstolen har konsekvent framhållit att driftstöd i princip snedvrider konkurrensen ([128]), vilket innebär att allt stöd som beviljas till ASI och AOE bör anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen genom att stärka ASI:s, AOE:s och Apples finansiella ställning på den marknad där de verkar. Genom att befria dessa företag från skatt som de annars hade varit tvungna att bära och som konkurrerande företag måste bära, innebär de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor att resurser frigörs för dessa företag som de kan använda för att investera i sin verksamhet, vilket snedvrider konkurrensen på marknaden. Således är även det fjärde villkoret för förekomst av statligt stöd uppfyllt.

([123]) Se mål C-399/08 P, kommissionen mot Deutsche Post, EU:C:2010:481, punkt 38 och där angiven rättspraxis.
([124]) Se mål C-399/08 P, kommissionen mot Deutsche Post, EU:C:2010:481, punkt 39 och där angiven rättspraxis.
([125]) Se de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, kommissionen mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, EU:C:2011:732, punkt 72, och där angiven rättspraxis.
([126]) Se mål C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, EU:C:2009:709, punkt 58.
([127]) Se mål 730/79, Philip Morris, EU:C:1980:209, punkt 11 och de förenade målen T-298/97, T-312/97 osv., Alzetta, EU:T:2000:151, punkt 80.
([128]) Mål C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, punkt 55. Se även mål C-494/06 P, kommissionen mot Italien och Wam EU:C:2009:272, punkt 54 och angiven rättspraxis och C-271/13 P, Rousse Industry mot kommissionen, ECLI:EU:C:2014:175, punkt 44. De förenade målen C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl. mot kommissionen, EU:C:2011:368, punkt 136. Se även mål C-156/98, Tyskland mot kommissionen, EU:C:2000:467, punkt 30, och angiven rättspraxis.

(223) Vad beträffar det tredje villkoret för förekomst av stöd är en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget varje ekonomisk förmån som ett företag inte skulle ha fått under normala marknadsförhållanden, det vill säga i avsaknad av statligt ingripande ([129]). När ett företags ekonomiska situation förbättras till följd av en statlig åtgärd föreligger således en fördel. En sådan förbättring kan påvisas genom att jämföra företagets ekonomiska situation efter den omtvistade åtgärden med dess ekonomiska situation om åtgärden inte hade vidtagits ([130]). En fördel kan både bestå i att bevilja en positiv ekonomisk fördel och lindra utgifter som normalt ingår i ett företags budget ([131]). När det gäller skatteåtgärder kan en fördel beviljas genom att på olika sätt minska ett företags skattebörda och framför allt genom att minska skattebasen eller det skattebelopp som ska betalas ([132]). Såsom kommissionen visar i avsnitt 8.2.2 leder de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor till att ASI:s och AOE:s skatteplikt minskar i Irland genom att dessa företags årliga beskattningsbara vinst sänks, vilket i sin tur innebär en sänkning av skattebasen för bolagsskatt på dessa vinster enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor medför därför en ekonomisk fördel för dessa företag genom en minskning av deras skattebas.

(224) När det gäller fördelens selektiva karaktär har EU-domstolen tidigare förklarat att när det gäller en individuell stödåtgärd till skillnad från en stödordning, innebär ”fastställandet av en ekonomisk fördel att det i princip är möjligt att presumera att åtgärden är selektiv” ([133]), utan att det är nödvändigt att analysera åtgärdens selektivitet enligt den trestegsanalys som EU-domstolen har utformat för ordningar för statligt skattestöd ([134]). Eftersom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor rör individuella stödåtgärder som endast beviljas ASI och AOE, är redan slutsatsen att dessa åtgärder ger en fördel till ASI och AOE tillräcklig för att fastslå att åtgärden är selektiv. För fullständighetens skull granskar kommissionen dock dessa åtgärder enligt den trestegsanalys som EU-domstolen har utformat för ordningar för statligt skattestöd för att visa att åtgärderna även är selektiva enligt den analysen. Kommissionens bedömning av huruvida de omtvistade åtgärderna utgör ett undantag från referenssystemet (det andra steget i selektivitetsanalysen) kommer dock att sammanfalla med bedömningen av huruvida åtgärderna ger ASI och AOE en fördel ([135]). Detta beror på att fastställandet av den fördel som härrör från skatteåtgärden kräver en jämförelse mellan den ekonomiska ställningen för mottagaren av åtgärden och detta företags ekonomiska ställning om åtgärden inte hade beviljats. För att fastställa ett undantag från referenssystemet krävs dock en jämförelse av mottagarens ekonomiska ställning med den ekonomiska ställningen för aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation som mottagaren mot bakgrund av referenssystemets syften och vem som inte gynnas av skatteåtgärden i fråga. Om en skatteåtgärd leder till en omotiverad skattesänkning för en mottagare som annars skulle betala en högre skatt enligt de allmänna skattebestämmelserna, utgör denna sänkning med andra ord både en fördel genom skatteåtgärden och ett undantag från referenssystemet.

8.2 *FÖREKOMSTEN AV EN SELEKTIV FÖRDEL*

(225) Det följer av fast rättspraxis att ”enligt artikel 92.1 [numera artikel 107.1] i fördraget skall det fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna ’vissa företag eller viss produktion’ i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med

([129]) Mål C-39/94, SFEI m.fl., EU:C:1996:285, punkt 60. Mål C-342/96, Spanien mot kommissionen, EU:C:1999:210, punkt 41.
([130]) Se mål 173/73, Italien mot kommissionen, EU:C:1974:71, punkt 13.
([131]) Se t.ex. mål C-387/92,Banco Exterior de España, EU:C:1994:100.
([132]) Se mål 66/02, Italien mot kommissionen, EU:C:2005:768, punkt 78. Mål C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl., EU:C:2006:8, punkt 132. Mål C-522/13, Ministerio de Defensa and Navantia, EU:C:2014:2262, punkterna 21–31. Se också punkt 9 i kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 10.12.1998, s. 3).
([133]) Se mål C-270/15 P, Belgien mot kommissionen, EU:C:2016:489, punkt 49, och mål C-15/14 P, kommissionen mot MOL, EU:C:2015:362, punkt 60.
([134]) Se mål T-385/12, Orange mot kommissionen, EU:T:2015:117, punkt 53.
([135]) I sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet hävdar Apple att fördels- och selektivitetsvillkoren för att påvisa statligt stöd bör bedömas separat, eftersom de rör två olika aspekter av begreppet statligt stöd. Med tanke på att detta beslut rör en individuell stödåtgärd och eftersom en åtskillnad mellan dessa villkor skulle leda till onödigt dubbelarbete har kommissionen dock beslutat att bedöma förekomsten av en fördel parallellt med det andra steget i selektivitetsanalysen.

hänsyn till målsättningen med rättsordningen. Om så är fallet uppfyller den berörda åtgärden selektivitetsvillkoret." ([136])

(226) För ordningar för statligt skattestöd har EU-domstolen utformat en trestegsanalys för att fastställa huruvida en åtgärd är selektiv ([137]). Först identifieras det allmänna eller normala skattesystem som gäller i medlemsstaten: "referenssystemet". Som ett andra steg bör det fastställas om skatteåtgärden i fråga utgör ett undantag från detta system, i den mån den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av systemets inneboende mål, är i en jämförbar situation i rättsligt och faktiskt hänseende. Om åtgärden innebär ett undantag från referenssystemet bör det, som ett tredje steg, fastställas huruvida denna åtgärd kan motiveras med hänsyn till referenssystemets karaktär eller allmänna systematik. Sådana skatteåtgärder som innebär undantag från referenssystemet kan motiveras om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en omedelbar konsekvens av de grundläggande principerna eller riktlinjerna i medlemsstatens skattesystem ([138]). Om så är fallet är skatteåtgärden inte selektiv. Bevisbördan i detta tredje steg ska ligga på medlemsstaten.

8.2.1 FASTSTÄLLANDE AV REFERENSSYSTEMET

8.2.1.1 *Referenssystem bestående av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland*

(227) Som en allmän regel består referenssystemet av en konsekvent uppsättning regler som på grundval av objektiva kriterier gäller för alla företag som ingår i systemets tillämpningsområde, som definieras av dess syfte. Fastställandet av referenssystemet beror därför på faktorer som beskattningsbara personer, skattebas, beskattningsbara händelser och tillämpliga skattesatser.

(228) I detta fall utgörs referenssystemet av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, som har som inneboende syfte att beskatta vinsten för alla företag som är skattepliktiga i Irland ([139]). Såsom förklaras i avsnitt 2.3 tas bolagsskatt i Irland ut på ett företags vinst (inkomst och beskattningsbara vinster), hur den än uppstår ([140]). Utgångspunkten för bolagsskattens skattebas är företagets redovisade resultat ([141]). Företag som är hemmahörande i Irland betalar bolagsskatt för sina världsomspännande vinster och kapitalvinster ([142]). Icke hemmahörande företag som bedriver verksamhet via en filial eller agentur i Irland ska betala bolagsskatt för den vinst som är förknippad med filialen eller agenturen samt på eventuella kapitalvinster som uppstår till följd av avyttrande av tillgångar som använts av denna filial eller agentur ([143]). Företag som inte är hemmahörande i Irland och inte bedriver näringsverksamhet genom en filial eller agentur i landet är endast skyldiga att betala inkomstskatt för inkomster med ursprung i Irland och kapitalvinstskatt på vinst från avyttring av vissa irländska tillgångar, med eventuella undantag enligt beskattningsavtal ([144]). Den bolagsskattesats som tas ut på vinsten för alla skattepliktiga företag i Irland är 12,5 % för vinst som härrör från rörelseintäkter och 25 % för andra intäkter än rörelseintäkter ([145]). Mot bakgrund av de förutnämnda bestämmelserna anses alla företag som har en inkomst i rättsligt och ekonomiskt hänseende befinna sig i en liknande situation, eftersom syftet med dessa bestämmelser är att beskatta vinst som är skattepliktig i Irland. Följaktligen befinner sig alla företag som är skattepliktiga i Irland, vare sig de är hemmahörande där eller ej, i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation i fråga om de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland.

(229) Referenssystemet omfattar både icke-integrerade företag som får sin vinst från armlängdstransaktioner som sker på marknaden och integrerade företag som (delvis) får sin vinst från transaktioner som sker inom samma företag eller koncern. I det irländska bolagsskattesystemet görs ingen åtskillnad mellan företag som får sin vinst endast från marknadstransaktioner, exempelvis icke-integrerade fristående företag, och företag som får sin vinst genom

([136]) Se mål C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, punkt 40.
([137]) Se de förenade målen C-78/08 till C-80/08, Paint Graphos m.fl, EU:C:2011:550.
([138]) Se de förenade målen C-78/08 till C-80/08, Paint Graphos m.fl, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 65.
([139]) Se även de förenade målen C-78/08 till C-80/08, Paint Graphos m.fl, EU:C:2011:550, punkt 50.
([140]) Se skäl 69.
([141]) Se skäl 70.
([142]) Se skäl 72.
([143]) Se skäl 73.
([144]) Se skäl 76.
([145]) Se skäl 71.

interna mellanhavanden med företag i samma koncern eller mellan delar av samma företag, såsom integrerade företag. Båda typerna av företag ska betala bolagsskatt på sin beskattningsbara vinst till normalbolagsskattesatsen enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. Icke-integrerade och integrerade företag som är skattepliktiga i Irland bör därför anses befinna sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation när det gäller dessa bestämmelser.

(230) Det faktum att den beskattningsbara vinsten för icke-integrerade och integrerade företag fastställs på olika sätt ändrar inte denna slutsats. När det gäller icke-integrerade företag som utför transaktioner på marknaden kan deras beskattningsbara vinst i princip direkt observeras och beräknas på grundval av sådana marknadstransaktioner, eftersom beräkningen baseras på skillnaden mellan inkomster och kostnader på en konkurrensutsatt marknad. Ett icke-integrerat företag använder följaktligen sitt redovisade resultat som utgångspunkt för att fastställa skattebasen för irländsk bolagsskatt, eftersom den vinsten fastställs på grundval av priser som dikteras av marknaden för de insatsvaror som förvärvas och de produkter och tjänster som säljs av företaget. För att fastställa ett integrerat företags beskattningsbara vinst, vare sig företaget tillhör en koncern eller verkar i fler än en jurisdiktion via en filial, krävs däremot uppskattningar. Detta beror på att ett integrerat företag, vars beståndsdelar gör transaktioner sinsemellan, kan fastställa priser och villkor för dessa interna mellanhavanden oberoende av andra marknadsdeltagare, vilket i sin tur avgör den beskattningsbara vinsten för de delar av företaget som delar i transaktionerna ([146]). Skillnaden mellan att fastställa beskattningsbar vinst för icke-integrerade respektive integrerade företag är därför att integrerade företags eller filialers vinster inte kan observeras på ett tillförlitligt sätt i de lagstadgade räkenskaperna, i motsats till icke-integrerade företag eller företag som inte sysslar med någon form av interna mellanhavanden, vars räkenskaper därför avspeglar priser som förhandlats fram på armlängds avstånd på marknaden. Denna skillnad vid fastställandet av icke-integrerade och integrerade företags beskattningsbara vinster är dock endast ett verktyg för att uppnå det slutliga målet, dvs. att fastställa skattebasen för båda företagstyper på ett sätt som garanterar att integrerade företag beskattas på likvärdigt sätt som icke-integrerade företag enligt de allmänna bestämmelserna i bolagsskattesystemet.

(231) Apple hävdar ([147]) att transaktioner mellan närstående företag inte är jämförbara med transaktioner mellan icke närstående företag. Apple citerar Groepsrentebox-beslutet ([148]), där kommissionen ska ha godtagit att finansiella förhållanden mellan företag som tillhör en koncern och koncerninterna transaktioner skiljer sig från och inte motiveras av samma konkurrensmässiga och ekonomiska argument som finansiella förhållanden mellan icke-närstående företag, och därför kan kräva en annorlunda behandling i skattemässigt avseende. Inledningsvis vill kommissionen påminna om att varje åtgärd som kan utgöra stöd måste bedömas för sig enligt de objektiva kriterierna i artikel 107.1 i fördraget. Även om kommissionen kan ha kommit fram till en annorlunda slutsats i ett annat beslut påverkar detta inte slutsatserna i detta beslut ([149]).

(232) I alla händelser instämmer kommissionen inte i Apples tolkning av groepsrentebox-beslutet. Tvärtemot vad Apple hävdar bekräftar det beslutet inte att referenssystemet nödvändigtvis måste begränsas till företag som får sin vinst genom interna mellanhavanden när en skatteåtgärd beviljas till förmån för ett företag som får sin vinst från sådana affärer. Syftet med skatteåtgärden i det beslutet är dessutom inte jämförbart med detta ärende, och de slutsatser som kan dras av det beslutet är därför inte tillämpliga här.

(233) Groepsrentebox-ordningen inrättades av de nederländska myndigheterna för att minska skillnaden i skattebehandling mellan eget kapital och lån i koncerninterna sammanhang och på så vis minska arbitraget mellan dessa två former av koncernintern finansiering ([150]). I det slutgiltiga beslutet konstaterade kommissionen att med tanke på syftet med åtgärden är det ”bara [är …] inom koncerner [och inte fristående företag] som det kan förekomma

([146]) Så är fallet för ASI och AOE, där de två företagens vinster måste fördelas mellan filialer, som är skattemässigt hemmahörande i Irland, och huvudkontoren, som inte är skattemässigt hemmahörande i landet, även om ingen annan jurisdiktion är inblandad i ASI:s och AOE:s fall eftersom huvudkontoren inte är skattemässigt hemmahörande någonstans.

([147]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 209.

([148]) Kommissionens beslut 2009/809/EG av den 8 juli 2009 om den groepsrentebox-ordning som Nederländerna planerar att genomföra (C 4/2007 (f.d. N 465/06)) (EUT L 288, 4.11.2009, s. 26) (nedan kallat *groepsrentebox-beslutet*).

([149]) Se mål C-100/15 P Netherlands Maritime Technology Association mot kommissionen, EU:C:2016:254, punkt 110 och mål C-138/09, Todaro Nunziatina & C., EU:C:2010:291, punkt 21.

([150]) Enligt ordningen skulle en positiv mellanskillnad mellan ränteinkomster och ränteutgifter i samband med koncerninterna finansieringstransaktioner beskattas i en ”koncernräntebox” med 5 % i stället för den normala bolagsskattesatsen på 25,5 %.

arbitrage mellan finansiering genom kapitaltillskott respektive utlåning inom koncernen" ([151]). Det var mot bakgrund av den iakttagelsen samt syftet med ordningen, vilket var att "minska incitamenten till arbitrage mellan finansiering som sker i form av kapitaltillskott respektive lån, och härvidlag uppnå skatteneutralitet" ([152]), som kommissionen ansåg att referenssystemet i detta fall endast borde innefatta företag som är skyldiga att betala bolagsskatt och deltar i koncerninterna finansieringstransaktioner. ([153]) Syftet med de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är däremot att fastställa ASI:s och AOE:s skattebas för att ta ut irländsk bolagsskatt på det beloppet.

(234) Det kan hävdas att syftet med groepsrentebox-beslutet endast är giltigt i koncernsammanhang (dvs. att fristående företag inte har problem med arbitrage mellan olika finansieringsformer), men fastställande av skattebasen för beräkning av årlig bolagsskatt är lika relevant och tillämpligt på enheter som får sina vinster från interna mellanhavanden och fristående inhemska företag. ASI fungerar dessutom som Applekoncernens upphandlings- och distributionsföretag och AOE som tillverkningsföretag. Dessa företag tillhandahåller tjänster till andra företag i Applekoncernen. De transaktioner som de gör kan dock även göras utanför ett koncernsammanhang. Faktum är att Apple upphandlar de flesta av sina insatsvaror från oberoende tillverkare.

(235) Dessa inslag i det aktuella ärendet bekräftar kommissionens konstaterande i groepsrentebox-beslutet, dvs. att när det gäller koncernintern lånefinansiering befinner sig inte närstående företag i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation som icke-närstående företag. Detta kan inte generaliseras så att det gäller situationer där syftet med ett förhandsbesked är att fastställa skattebasen för att ta ut bolagsskatt på det beloppet. Enligt armlängdsprincipen bör kommersiella och finansiella förbindelser mellan närstående företag med interna mellanhavanden inte skilja sig från förbindelser mellan oberoende företag ([154]). Syftet med bestämmelserna om internprissättning är just att transaktioner mellan koncernföretag/närstående företag jämförs med transaktioner mellan oberoende företag. Eventuella avvikelser måste korrigeras. Därför gör Apple fel i att hänvisa till Groepsrentebox-beslutet.

8.2.1.2 ***Ett referenssystem som inte är begränsat till enbart avsnitt 25 i TCA 97***

(236) Irland ([155]) och Apple ([156]) hävdar att icke hemmahörande företag inte befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation i förhållande till hemmahörande företag, eftersom hemmahörande företag betalar skatt för sin världsomspännande inkomst, medan icke hemmahörande företag endast betalar skatt för sin lokala inkomst, dvs. rörelseintäkter som direkt eller indirekt kommer via eller från en irländsk agentur eller filial.

(237) Kommissionen godtar denna åtskillnad, men anser inte att den motiverar ett separat referenssystem som skiljer sig från de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. Faktum kvarstår att för att fastställa deras skattebas och bolagsskatt befinner sig båda typerna av företag i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation när det gäller det inneboende syftet med dessa bestämmelser, vilket är att beskatta vinsten för alla företag som är skattepliktiga i Irland, vare sig de är hemmahörande eller ej ([157]).

(238) Vad beträffar metoden för att fastställa skattebasen betalar både hemmahörande och ej hemmahörande skattebetalare skatt på sin vinst (inkomst och beskattningsbar vinst), hur den än uppkommer. Skattebasen fastställs enligt de bestämmelser som anges i skälen 69 och 70, både för hemmahörande och ej hemmahörande företag. Även om ASI och AOE är icke hemmahörande företag genererar deras irländska filialer inkomst och vinst

([151]) Groepsrentebox-beslutet, skäl 85.
([152]) Groepsrentebox-beslutet, skäl 101.
([153]) Groepsrentebox-beslutet, skäl 107.
([154]) Se skäl 251.
([155]) Se skrivelse från Irland av den 4 maj 2015, s. 3.
([156]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkterna 137 och 210.
([157]) Se särskilt avsnitt 21.1 i TCA 97.

precis som ett hemmahörande företag som bedriver näringsverksamhet. Vad beträffar inkomst från produktion eller försäljning av varor och tjänster med ursprung i Irland beskattas både hemmahörande och icke hemmahörande företag för samma typ av inkomst ([158]).

(239) Att hemmahörande och icke hemmahörande företag befinner sig i en jämförbar situation i fråga om metoden för att fastställa deras skattebas styrks dessutom av EU-domstolens rättspraxis om beskattning av filialer inom ramen för artikel 49 i fördraget. I domen i målet Royal Bank of Scotland ansåg domstolen till exempel att ett företag som har sitt säte i Grekland och en grekisk filial till ett företag som har sitt säte i en annan medlemsstat objektivt befinner sig i en jämförbar situation. Domstolen bekräftade att de företag som har sitt säte i Grekland beskattas där för deras världsomspännande inkomst, medan icke hemmahörande företag endast betalar skatt för sin lokala vinst, men förklarade dessutom att ”detta förhållande, som beror på den begränsade skattemässiga suveräniteten för den stat där inkomsten uppkommer i förhållande till den skattemässiga suveräniteten för den stat där bolaget har sitt säte, är inte av den arten att man inte kan anse att dessa båda kategorier av bolag befinner sig i en jämförbar situation vad beträffar sättet att bestämma skatteunderlaget, när allt annat är lika” ([159]). I sin dom i målet CLT-UFA ansåg domstolen likaledes att det på grund av att bolaget hade sitt säte och sin ledning i Luxemburg inte var objektivt motiverat att behandla det annorlunda och på ett mindre gynnsamt sätt beträffande sin tyska filial än vad som varit fallet om bolaget hade bedrivit sin verksamhet i Tyskland i den juridiska formen av ett bolag med begränsat ansvar för ägarna eller ett publikt aktiebolag med säte och/eller ledning i Tyskland. Domstolen konstaterade i synnerhet att ”den nationella lagstiftningen [synes] inte heller innehålla några bestämmelser om en åtskillnad vid fastställande av beskattningsunderlaget för bolag med säte i en annan medlemsstat som baseras på om dessa utövar verksamhet i en filial eller i ett dotterbolag, och som skulle kunna utgöra grund för att dessa bolagskategorier behandlades olika” ([160]).

(240) Tvärtemot Irlands påstående ([161]) anser inte kommissionen att rättspraxis innebär att hemmahörande och icke hemmahörande företag måste beskattas enligt samma skattebas beträffande vilka inkomstkällor som ska beskattas. Kommissionen godtar att hemmahörande och icke hemmahörande företag till följd av territorialitetsprincipen betalar skatt för olika inkomstkällor, vilket även domstolen har bekräftat. Eftersom hemmahörande och icke hemmahörande företag omfattas av samma allmänna regler för beskattning av bolagsvinster i Irland, anser kommissionen snarare att rättspraxis innebär att ett företags hemviststatus inte kan motivera en diskriminerande skattebehandling av varken den ena eller den andra typen av företag när deras bolagsskatt fastställs enligt dessa regler. Med andra ord befinner sig båda typerna av företag i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar beträffande beskattningen av deras bolagsvinster som är beskattningsbara i Irland.

(241) Bolagsskatt fastställs på samma sätt för icke hemmahörande och hemmahörande företag, nämligen genom att tillämpa normalbolagsskattesatsen på den nettovinst det hemmahörande företaget eller det icke hemmahörande företagets filial har tjänat in från sin verksamhet vid utgången av beskattningsåret ([162]). Med andra ord befinner sig båda typerna av företag även från detta perspektiv i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är liknande beträffande beskattningen av deras bolagsvinster som är beskattningsbara i Irland.

8.2.1.3 ***Slutsats om referenssystemet***

(242) Mot bakgrund av ovanstående anser kommissionen att det referenssystem mot vilket de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor bör granskas är de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, vilket beskrivs i skäl 228 samt förklaras närmare i avsnitt 2.3 och vars inneboende syfte är att beskatta vinsten för alla företag som är skattepliktiga i Irland. Såsom förklaras i skälen 229 och 235 omfattar det referenssystemet både

([158]) Endast i fråga om andra inkomster, dvs. inkomst i form av utdelningar eller räntor, ska hemmahörande företag betala skatt för sin världsomspännande inkomst, medan icke hemmahörande företag följaktligen inte beskattas alls.
([159]) Mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:2664, punkt 29.
([160]) Mål C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, punkt 29.
([161]) Se t.ex. skrivelsen från Irland av den 17 juli 2015, punkterna 32 och 33.
([162]) Se i detta sammanhang mål C-253/03, CLT-UFA, EU:C:2006:129, punkt 33: ”[…] den skattesats som skall tillämpas på vinst i en filial skall motsvara den totala skattesats som skulle ha tillämpats under samma förhållanden om vinsten hade delats ut från ett dotterbolag till dess moderbolag.” Se även de förenade målen C-78/08 till C-80/08, Paint Graphos m.fl, EU:C:2011:550, punkt 50.

icke-integrerade och integrerade företag, och såsom förklaras i skälen 237–241, både hemmahörande och icke hemmahörande företag. Därför bör avsnitt 25 i TCA 97 anses utgöra en integrerad och nödvändig del av det referenssystemet, inte ett separat referenssystem.

(243) Att de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland utgör det lämpliga referenssystemet i detta fall bekräftas av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor i sig. Syftet med förhandsbeskeden är att fastställa ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland för att ta ut bolagsskatt på den vinsten enligt dessa regler. ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland till följd av tillämpningen av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor beskattas enligt avsnitt 21.1 i TCA 97 till normalbolagsskattesatsen 12,5 % för rörelseintäkter och 25 % för andra inkomster än rörelseintäkter, precis som vinsten för alla andra skattepliktiga företag i Irland, vare sig de är icke-integrerade eller integrerade eller hemmahörande eller ej. Det slutliga syftet med de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är att fastställa en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE som säkerställer att dessa icke hemmahörande företag betalar skatt för sina lokala inkomster på ett liknande sätt som icke-integrerade hemmahörande företag gör enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. Irland förklarade följande under det administrativa förfarandet: ”Skatteförvaltningen har kontakt med skattebetalarna inom ramen för sin normala verksamhet, för att bringa klarhet i tillämpningen av skattelagstiftningen […]. Syftet är att säkerställa att dessa företag betalar rätt skatt i Irland på den del av deras vinst som omfattas av irländsk bolagsskatt, inklusive, när det gäller icke hemmahörande företag, den del av deras vinst som kan hänföras till deras irländska filials verksamhet. Det är i detta sammanhang som skatteförvaltningen har kontakt med Apple Operations Europe and Apple Sales International för att säkerställa att den vinst som hänförs till deras irländska filialer motsvarar de verksamheter som bedrivs av dessa filialer.” ([163])

8.2.2 SELEKTIV FÖRDEL TILL FÖLJD AV ETT UNDANTAG FRÅN DE ALLMÄNNA REGLERNA FÖR BESKATTNING AV BOLAGSVINSTER I IRLAND SOM GER UPPHOV TILL EN MINSKNING AV SKATTEBASEN

(244) Ett förhandsbesked i skattefrågor har till funktion att i förväg fastställa tillämpningen av det allmänna skattesystemet på ett visst ärende mot bakgrund av sakförhållandena och omständigheterna i ärendet. Precis som alla andra skatteåtgärder måste förhandsbesked i skattefrågor dock vara förenliga med bestämmelserna om statligt stöd. Om ett förhandsbesked i skattefrågor stöder ett resultat som inte på ett tillförlitligt sätt avspeglar vad som skulle bli följden av en normal tillämpning av det allmänna skattesystemet, utan motivering, kan detta förhandsbesked ge mottagaren en selektiv fördel, i den mån som denna selektiva behandling resulterar i en sänkning av denna skattebetalares skatteplikt i en medlemsstat jämfört med företag i en liknande faktisk och rättslig situation.

(245) Genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godkänns metoder för att fördela ASI:s och AOE:s vinst till deras respektive irländska filialer, vilket ger företagen möjlighet att fastställa sin beskattningsbara vinst och således den årliga bolagsskatt som de är skyldiga att betala i Irland under den period som dessa förhandsbesked var i kraft. När det har fastställts att de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, inklusive men inte begränsat till avsnitt 25 i TCA 97, utgör det referenssystem mot vilket de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor bör bedömas, är det nödvändigt att fastställa huruvida dessa förhandsbesked utgör en avvikelse från det referenssystemet som leder till ojämlik behandling mellan företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en liknande situation. Såsom förklaras i skäl 224 sammanfaller kommissionens bedömning av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor avviker från referenssystemet med dess fastställande av huruvida ASI och AOE ges en ekonomisk fördel till följd av dessa förhandsbesked.

8.2.2.1 ***Armlängdsprincipens tillämplighet inom ramen för avsnitten 21.1 och 25 i TCA 97***

a) **Enligt avsnitt 25 i TCA 97 krävs en vinstfördelningsmetod**

(246) Enligt avsnitt 21.1 i TCA 97 tas bolagsskatt i Irland ut på företagens vinst. Avsnitt 25 i TCA 97 föreskriver att ett företag som inte är hemmahörande i Irland och bedriver näringsverksamhet via en filial eller en agentur i landet

([163]) Skrivelse från Irland av den 9 juli 2013, bilaga 1, s. 9.

”är skyldigt att betala bolagsskatt på all beskattningsbar vinst, var den än uppstår”. För att fastställa ett icke hemmahörande företags skatteplikt i Irland enligt avsnitt 21.1 i TCA 97 måste man därför först fastställa dess beskattningsbara vinst enligt avsnitt 25 i TCA 97.

(247) I detta syfte anges i avsnitt 25 i TCA 97 att beskattningsbara vinster utgörs av ”rörelseintäkter som uppkommer direkt eller indirekt genom eller från filialen eller agenturen samt inkomst från egendom eller rättigheter som används av eller innehas av eller för filialen eller agenturen, varvid denna punkt dock inte omfattar utdelningar som mottas från företag som är hemmahörande i staten”. Omnämnandet av rörelseintäkter innebär att andra inkomster än rörelseintäkter, dvs. passiv inkomst som ränteinkomst och utdelningar, inte ingår i lagens tillämpningsområde. Avsnitt 25 i TCA 97 gäller dock i situationer där inget separat ägande av tillgångarna i princip kan fastställas på grundval av avtal mellan olika delar av samma icke hemmahörande företag, och där risker och funktioner inte kan delas upp avtalsmässigt för att ge vägledning om en irländsk filials beskattningsbara vinst jämfört med andra delar av företaget. Avsnitt 25 i TCA 97 innehåller inte heller några hänvisningar om hur man gör åtskillnad mellan rörelseintäkter som registreras i en irländsk filials räkenskaper (direkt eller indirekt) och inkomster som genereras av andra delar av företaget utanför Irland och inte direkt eller indirekt av den irländska filialen.

(248) Ordalydelsen i och syftet med avsnitt 25 i TCA 97 innebär således att bestämmelsen endast kan tillämpas i kombination med en vinstfördelningsmetod. Irland tillstår att avsnitt 25 i TCA 97 inte ger vägledning om hur en irländsk filials beskattningsbara vinst ska fastställas, utan att det krävs en vinstfördelningsmetod ([164]), och så gör även Apple ([165]). Detta bekräftas även av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, vars syfte är att fastställa en vinstfördelningsmetod så att ASI:s och AOE:s respektive irländska filialers beskattningsbara vinster kan fastställas för tillämpning av avsnitt 25 i TCA 97 och därefter beskattas enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland.

b) **Enligt artikel 107.1 i fördraget ska vinstfördelningsmetoden grundas på armlängdsprincipen**

(249) Enligt etablerad rättspraxis ska eventuella skatteåtgärder som godkänns av en medlemsstat, inbegripet förhandsbesked i skattefrågor om godkännande av en vinstfördelningsmetod för att fastställa en filials skattebas, uppfylla reglerna för statligt stöd, som är bindande för medlemsstaterna och har företräde framför deras nationella lagstiftning ([166]). EU-domstolen har redan förklarat att en minskning av skattebasen till följd av en skatteåtgärd som tillåter en skattebetalare att använda internpriser i koncerninterna transaktioner som inte ligger nära de priser som skulle ha tillämpats vid fri konkurrens mellan oberoende företag som förhandlar under jämförbara omständigheter på armlängds avstånd ger en selektiv fördel till den skattebetalaren i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget ([167]). Detta beror på att den skattebetalarens skatteplikt, som fastställs enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster, minskar jämfört med oberoende företag vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd.

(250) I sin dom i målet om det belgiska skatterättsliga systemet för samordningscentra ([168]) bedömde domstolen ett överklagande av kommissionens beslut där kommissionen bland annat drog slutsatsen att metoden för att fastställa beskattningsbar inkomst enligt det systemet gav dessa centra en selektiv fördel ([169]). Enligt denna ordning fastställdes den skattepliktiga vinsten till ett schablonbelopp som motsvarade en procentandel av det totala beloppet av utgifter och kostnader för driften från vilka personalkostnader och finansiella kostnader undantogs. Domstolen ansåg följande: ”För att undersöka huruvida fastställelsen av skattepliktiga inkomster, sådan den föreskrivs i systemet för samordningscentrumen, gynnar dessa skall […] nämnda system jämföras med

([164]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 21.
([165]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkterna 154 och 155. ”Enligt avsnitt 25 i TCA 97 ska vinst fördelas till filialen.”
([166]) Se de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, ECLI:EU:C:2006:416, punkt 81. De förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, kommissionen mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, EU:C:2011:732. Mål C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, punkt 25 och domstolens beslut i mål C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, punkt 18. Se även mål T-538/11, Belgien mot kommissionen, EU:T:2015:188, punkt 66.
([167]) Se de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416.
([168]) Se de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416.
([169]) Kommissionens beslut 2003/757/EG av den 17 februari 2003 om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien (EUT L 282, 30.10.2003, s. 25).

det gemenskapsrättsliga system som baseras på skillnaden mellan inkomster och utgifter för ett företag som bedriver sin verksamhet där det råder fri konkurrens." Domstolen ansåg likaså att "ett uteslutande av [personalkostnader och finansiella] kostnader från de kostnader som används för fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för dessa centrum leder alltså inte till internpriser som ligger nära de priser som skulle ha tillämpats vid fri konkurrens", vilket enligt domstolen "gynnade dessa samordningscentra" ([170]).

(251) Domstolen medgav följaktligen att en skatteåtgärd som leder till att ett företag som tillhör en koncern tar ut internpriser som inte överensstämmer med de priser som skulle ha tagits ut vid fri konkurrens, det vill säga priser som förhandlats fram av oberoende företag under liknande omständigheter i enlighet med armlängdsprincipen, innebär en selektiv fördel till detta företag eftersom den leder till en minskning av dess skattebas och, således, av den aktuella skatten enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster. Såsom redan förklarats benämns principen om att transaktioner mellan integrerade koncernföretag bör ersättas på samma sätt som om de hade överenskommits av icke-integrerade fristående företag som förhandlar under jämförbara omständigheter på armlängds avstånd som "armlängdsprincipen". I sin dom i målet om det belgiska skatterättsliga systemet för samordningscentra godkände EU-domstolen armlängdsprincipen som ett riktmärke för att fastställa huruvida ett integrerat koncernföretag ges en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget till följd av en skatteåtgärd som fastställer företagets internprissättning och därmed dess skattebas.

(252) Armlängdsprincipen har som syfte att garantera att transaktioner mellan integrerade företag i samma koncern behandlas för skatteändamål på grundval av det vinstbelopp som skulle ha uppnåtts om samma transaktioner hade ingåtts av ej integrerade och oberoende företag. I annat fall skulle integrerade företag inom koncernen åtnjuta en gynnsam behandling enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster när det gäller fastställande av skattebas, som inte är tillgänglig för icke-integrerade oberoende företag och vilket leder till ojämlik behandling av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en liknande situation, mot bakgrund av syftet med sådana regler, som är att beskatta vinster i alla företag som omfattas av dess skattejurisdiktion och eftersom båda företagens beskattningsbara vinst beskattas till samma bolagsskattesats.

(253) Samma princip gäller för interna mellanhavanden mellan olika delar av samma integrerade företag, såsom en filial som gör transaktioner med andra delar av det företag som filialen tillhör. Såsom förklaras i skälen 228–242 bör alla företag som omfattas av bolagsskatt i Irland, vare sig de är hemmahörande eller ej, icke-integrerade eller integrerade, anses befinna sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende liknande situation mot bakgrund av det inneboende syftet med de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, som är att beskatta vinst hos alla skattepliktiga företag i Irland. Såsom förklaras i skäl 230 avgörs ett icke-integrerat företags beskattningsbara vinst av priser som dikteras av marknaden för de insatsvaror som förvärvas och de produkter och tjänster som säljs av företaget enligt dess räkenskaper, och det är den vinsten som är utgångspunkten för att fastställa skattebasen för att ta ut bolagsskatt i Irland enligt avsnitten 21.1 och 26 i TCA 97. För att se till att den vinstfördelningsmetod som godkänns i ett förhandsbesked i skattefrågor inte ger en selektiv fördel till ett icke hemmahörande företag som verkar genom en filial i Irland, måste metoden säkerställa att filialens beskattningsbara vinst, på vilken bolagsskatt tas ut enligt avsnitten 21.1 och 25 i TCA 97, fastställs på ett sådant sätt att den ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Ett förhandsbesked i skattefrågor som gör det möjligt för ett icke hemmahörande företag att fördela vinst till sin filial på ett sådant sätt att filialen får en beskattningsbar vinst som inte ger en tillförlitlig uppskattning av marknadspriser som förhandlats fram på armlängds avstånd, innebär en selektiv fördel för detta företag inom ramen för de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland som inte är tillgänglig för icke-integrerade företag, i den mån att företaget kan minska sin skattebas och således den bolagsskatt som det ska betala i Irland.

(254) För att fastställa huruvida den irländska skatteförvaltningen har gett ASI och AOE en selektiv fördel genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, anser kommissionen därför att det är nödvändigt att tillämpa

([170]) Se de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416, punkterna 96 och 97.

principen om att transaktioner inom ett integrerat företag bör genomföras som om de gjordes mellan icke-integrerade företag på marknaden ([171]). Endast om de priser som tas ut för interna transaktioner inom företagen, vilka används för att fastställa skattebasen för de delar som ingår i företaget, ger en tillförlitlig uppskattning av priser som förhandlats fram på armlängds avstånd på marknaden kan förekomsten av en selektiv fördel enligt artikel 107.1 i fördraget uteslutas. Detta beror på att det endast är i den situationen som icke hemmahörande företag behandlas likadant som icke-integrerade företag när det gäller att fastställa deras skattebas och således den bolagsskatt som de ska betala i Irland enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland.

(255) Tvärtemot Irlands ([172]) och Apples ([173]) påståenden tillämpar inte kommissionen direkt artikel 7.2 eller 9 i OECD:s modellavtal för skatter eller OECD:s vägledning om vinstfördelning eller riktlinjer för internprissättning, som beskrivs i avsnitt 2.4, i sina bedömningar av förhandsbesked i skattefrågor rörande vinstfördelning och internprissättning och om sådana förhandsbesked utgör statligt stöd. Såsom förklaras i skäl 79 består OECD-ramen av icke-bindande vägledning om vinstfördelnings- och internprissättningsmetoder som inte direkt rör statligt stöd ([174]). När kommissionen granskar ett förhandsbesked i skattefrågor enligt reglerna för statligt stöd tillämpar den i stället artikel 107.1 i fördraget och armlängdsprincipen enligt EU-domstolens tolkning, som beskrivs i skäl 250. OECD-ramen är visserligen icke-bindande, men kommissionen anser att den utgör en användbar vägledning för skatteförvaltningar och multinationella företag om hur man försäkrar sig om att internprissättnings- och vinstfördelningsarrangemang ger resultat som överensstämmer med marknadsvillkoren. Om en vinstfördelningsmetod avviker från vägledningen i OECD-ramen är detta ytterligare ett tecken på att metoden inte ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Omvänt är det osannolikt att en vinstfördelningsmetod som godkänns i ett förhandsbesked i skattefrågor och som fullständigt överensstämmer med bokstaven och andan i OECD-ramens vägledning, inklusive valet av lämpligaste internprissättningsmetod, innebär en selektiv fördel för mottagaren.

(256) Tvärtemot vad Irland hävdar i sin inlaga ([175]) tillämpar kommissionen inte armlängdsprincipen som en grund för att ”påföra” skatter som annars inte skulle behöva betalas enligt referenssystemet, utan som ett riktmärke för att kontrollera om den beskattningsbara vinsten för en filial som omfattas av de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland fastställs på ett sätt som säkerställer att icke hemmahörande integrerade företag som bedriver verksamhet via en filial i Irland inte ges en gynnsam behandling enligt dessa regler jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd.

(257) När det gäller Irlands upprepade påpekanden om att skatter enligt den irländska skatterätten inte kan tas ut på basis av allmänna principer ([176]), påminner kommissionen om att armlängdsprincipen härrör från artikel 107.1 i fördraget enligt EU-domstolens tolkning, som är bindande för medlemsstaterna och som nationella skatteregler inte är undantagna från ([177]). Denna princip gäller därför oberoende av huruvida medlemsstaten i fråga har infört armlängdsprincipen i sitt nationella rättssystem.

([171]) I punkterna 154 och 155 i Apples inlaga med synpunkter på beslutet att inleda förfarandet hävdar Apple också att det enligt vinstfördelningsmetoden i avsnitt 25 i TCA 97 krävs att filialen anses utgöra en ”fristående enhet”.
([172]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 38 ff.
([173]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 228 ff.
([174]) Kommissionen klargjorde redan i beslutet att inleda förfarandet att den inte tillämpat OECD:s riktlinjer för internprissättning som rättskälla, utan förlitade sig till dessa riktlinjer som ett referensdokument, parallellt med armlängdsprincipen enligt EU-domstolens tolkning. Efter att ha beskrivit OECD:s riktlinjer för internprissättning och armlängdsprincipen förklarar kommissionen i skäl 57 att ”det är mot bakgrund av dessa allmänna iakttagelser som kommissionen kommer att undersöka huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor uppfyller armlängdsprincipen”.
([175]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 43.
([176]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 42, som innehåller en hänvisning till en dom från Irlands högsta domstol: ”Enligt etablerad rättspraxis ska medborgare inte beskattas om inte denna skyldighet tydligt anges enligt lag.” (Texaco (Irland) Ltd mot Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449 at 454 (Supreme Court).
([177]) Se de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416, punkt 81.

c) **Slutsats: Norm för bedömningen av huruvida de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor medför en selektiv fördel för ASI och AOE**

(258) Om det mot bakgrund av ovanstående kan visas att de vinstfördelningsmetoder som godkänns av den irländska skatteförvaltningen i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ger en beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, bör dessa förhandsbesked anses medföra en selektiv fördel för dessa företag i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget, eftersom de leder till en sänkning av deras bolagsskatt enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland jämfört med icke-integrerade företag, vars skattebas avgörs av den vinst som de genererar under marknadsförhållanden.

(259) I avsnitten 8.2.2.2 och 8.2.2.3 visar kommissionen att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor avviker från de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, eftersom de metoder som godkänns i dessa förhandsbesked gör att ASI och AOE kan fastställa sin årliga beskattningsbara vinst i Irland på ett sätt som inte är förenligt med en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

(260) Först och främst anser kommissionen att den irländska skatteförvaltningens godtagande av det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland, vilket ligger till grund för de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, leder till en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen ([178]).

(261) I ett resonemang i andra hand, och utan att det påverkar slutsatsen i skäl 260, anser kommissionen att även om den irländska skatteförvaltningen gjorde rätt i att godta det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland, vilket kommissionen bestrider, leder de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor till en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, eftersom dessa metoder i alla händelser grundas på olämpliga metodval ([179]).

(262) Innan kommissionen går närmare in på dessa båda resonemang konstaterar den att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor meddelades utan att Apple lämnat in någon vinstfördelnings- eller internprissättningsrapport. Den irländska skatteförvaltningen hade endast tillgång till den dokumentation som sammanfattas i avsnitt 2.2.3 när den granskade begäran om förhandsbesked. I beslutet att inleda förfarandet uttryckte kommissionen tvivel angående avsaknaden av en vinstfördelnings- eller internprissättningsrapport, som inte har undanröjts. Först efter det att kommissionen antog beslutet att inleda förfarandet lämnade Irland och Apple in varsin ad hoc-rapport om vinstfördelning, som utarbetats av PwC respektive [Apples skatterådgivare], för att i efterhand motivera de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. För fullständighetens skull behandlar kommissionen även de förklaringar som lämnas i dessa rapporter, i den utsträckning att de är relevanta, trots att de inte fanns tillgängliga för den irländska skatteförvaltningen vid den tidpunkt då förhandsbeskeden meddelades.

(263) Kommissionen konstaterar avslutningsvis att även om Irland hävdade att den irländska skatteförvaltningen enligt avsnitt 25 i TCA 97 inte är skyldig att följa den vägledning som ges i OECD-ramen när den meddelar förhandsbesked i skattefrågor, fastställs i de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden en ersättning för alla aktiviteter som utförs av dessa filialer genom hänvisning till de irländska filialernas rörelsekostnader, i stället för ersättningar för de separata transaktioner som dessa två filialer ingått med sina respektive huvudkontor. Med andra ord liknar de ensidiga vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ett internprissättningsarrangemang som grundas på nettomarginalmetoden, där rörelsekostnaderna används som vinstindikator enligt OECD:s riktlinjer för internprissättning.

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

8.2.2.2 ***Selektiv fördel till följd av den irländska skatteförvaltningens godtagande av det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland***

(264) Såsom förklaras i skälen 265–321 anser kommissionen att den irländska skatteförvaltningens godtagande av det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland, vilket ligger till grund för de vinstfördelningsmetoder som föreslagits av Apple och godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, leder till en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

a) **Vinstfördelning inom ett företag innebär att tillgångar, funktioner och risker fördelas mellan olika delar av företaget.**

(265) I de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godkänner den irländska skatteförvaltningen ensidiga vinstfördelningsmetoder för fördelning av vinst till ASI:s och AOE:s irländska filialer. Dessa metoder bygger på det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas fullständigt utanför Irland ([180]). På grundval av detta antagande fastställs ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland genom en internprissättningsmetod som liknar nettomarginalmetoden, där de irländska filialerna behandlas som den ”testade parten” och ASI:s och AOE:s överskottsvinst fördelas utanför Irland ([181]).

(266) De irländska myndigheterna hävdar att de enligt avsnitt 25 i TCA 97 endast är behöriga att beskatta den del av företagets vinst som motsvarar de irländska filialernas verksamheter, vilket innebär att den irländska skatteförvaltningen i vinstfördelningssyfte endast behöver beakta de verksamheter som bedrivs vid de irländska filialerna ([182]). Enligt Irland bör de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE inte fördelas till de irländska filialerna för skatteändamål, eftersom dessa licenser inte förvaltas inom dessa filialer ([183]). Genom att den irländska skatteförvaltningen godkände en beräkningsmetod för de irländska filialernas beskattningsbara vinst som endast utgick från de irländska filialerna hävdar Irland att den irländska skatteförvaltningen korrekt tillämpade avsnitt 25 i TCA 97, och inte gav ASI och AOE en selektiv fördel.

(267) Kommissionen godtar inte detta resonemang.

(268) Såsom förklaras i avsnitt 8.2.2.1 krävs en vinstfördelningsmetod som utgår från armlängdsprincipen för att tillämpa avsnitt 25 i TCA 97. När två oberoende företag gör transaktioner med varandra avspeglar det pris som tas ut för dessa transaktioner de funktioner som varje företag fullgör inom den förbindelsen, med hänsyn till vilka tillgångar som används och vilka risker som dessa företag tar på sig. När närstående företag gör transaktioner med varandra krävs därför en jämförelse av de tillgångar som används, de funktioner som fullgörs och de risker som varje företag tar på sig för att man ska kunna fastställa om priset på den koncerninterna transaktionen är armlängdsmässigt ([184]).

(269) Till skillnad från en situation där internprissättning används för att fastställa affärsmässiga villkor mellan olika företag som tillhör samma koncern är fördelningen av tillgångar, funktioner och risker inte given när det gäller

([180]) Se t.ex. Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, s. 7, där Irland påpekar att ”[den handläggare som godkände basen för vinstfördelning 1991] ansåg att det var av avgörande betydelse att de irländska filialerna inte hade några rättigheter till, eller intressen i, Apples immateriella tillgångar, som var en stor inkomstkälla för företaget”. Se även utdraget från intervjun den 30 november 1990 som återges i skäl 64, där det förklaras att ”enligt [Apples skatterådgivares] åsikt härrör vinsten från tre källor, dvs. teknik, marknadsföring och tillverkning, där endast tillverkningsdelen rör den irländska filialen”.

([181]) Se skäl 329.

([182]) Se skälen 159 och 200.

([183]) Se skälen 113, 185, 195 och 213.

([184]) Se punkt 1.42 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010, som återges i fotnot 61.

vinstfördelning mellan olika delar av samma företag, men fastställs genom vinstfördelningen. Detta beror på att ingen del i företaget är en separat juridisk person i vinstfördelningssyfte, och ingen av dessa delar kan därför anses separat äga företagets tillgångar eller vara ansvarig för företagets skulder. Det är i stället hela företaget, som består av samtliga delar, som äger tillgångar och är betalningsskyldigt gentemot sina fordringsägare. En fordringsägare till ett sådant företag kan i själva verket, som en garanti, ha en fordran på alla företagets tillgångar om företaget blir insolvent, oavsett om tillgångarna har fördelats internt eller för skatteändamål till företagets huvudkontor eller till en viss filial.

(270) I sådana fall är det inte heller möjligt att på ett tillförlitligt sätt direkt se hur ägandet av tillgångar är fördelat i företagets lagstadgade räkenskaper ([185]). Fysisk närvaro av personal eller tillgångar i en viss jurisdiktion, till exempel var en fabrik är belägen, kan ge en indikation på hur dessa tillgångar bör fördelas inom företaget. Immateriella tillgångar som ägs eller innehas av företaget, såsom licenser till immateriella tillgångar, kan dock inte observeras i fysisk form och är därför svårare att fördela för skatteändamål. Eftersom två delar av samma företag inte kan ingå avtal med varandra är det inte heller möjligt att avtalsmässigt fastställa ägandet av (materiella eller immateriella) tillgångar inom företaget.

(271) Eftersom ASI:s och AOE:s irländska filialer inte är separata juridiska personer gentemot de företag som de tillhör kan varken filialerna eller någon annan del av dessa företag, särskilt deras respektive huvudkontor, anses separat äga företagens tillgångar eller vara ansvariga för deras skulder. Varken ASI:s och AOE:s huvudkontor eller respektive irländska filialer kan därför anses separat inneha licenserna till Apples immateriella tillgångar. Det är snarare varje företag som helhet, och dess delar, som innehar licenserna.

(272) För att säkerställa att en vinstfördelning till en filial ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen bör man beakta det faktum att tillgångar, risker, kapital samt rättigheter och skyldigheter till följd av transaktionerna mellan filialen och andra delar av samma företag tillhör företaget som helhet, inte en viss del av det ([186]). De vinster som ska fördelas till en filial är de vinster som filialen skulle ha tjänat på armlängds avstånd, särskilt i sina mellanhavanden med andra delar av företaget, om det varit ett fristående och oberoende företag som bedriver verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med hänsyn till de tillgångar som används, de funktioner som fullgörs och de risker som företaget bär genom sin filial och genom andra delar av företaget.

([185]) Separata räkenskaper kan dock införas för intern rapportering, men de utgör inte en rättsligt bindande avgränsning av möjliga fordringar på tillgångarna, och sådana räkenskaper måste inte heller granskas eller kontrolleras externt. I det aktuella ärendet fanns ingen sådan vägledande och intern avgränsning eller lämnades inte in till Irland vid den tidpunkt då förhandsbeskeden begärdes. Irland har bekräftat att ASI inte lämnade in separata räkenskaper för huvudkontoret och filialen till den irländska skatteförvaltningen. Detsamma gällde AOE. Se skäl 101.

([186]) Se även punkt 14, avsnitt B-3 i, s. 14 i OECD:s rapport om vinstfördelning från 2010. Precis som mellan icke närstående företag avgörs vilket företag som äger tillgångarna och bär riskerna av rättsligt bindande avtal eller andra fastställbara rättsliga arrangemang. ”Liknande överväganden gäller närstående företag som tillhandahåller dessa avtal eller rättsliga arrangemang som avspeglar den underliggande realiteten […]. I ett separat företag uppstår normalt inga problem med att fastställa vilket företag som innehar kapitalet. Den faktiska rättsliga ställningen för ett fast driftställe är å andra sidan att ingen enskild del av företaget lagligen äger tillgångarna, bär riskerna, innehar kapitalet eller ingår avtal med separata företag. Rättslig ställning är således inte till hjälp i fråga om fasta driftställen, eftersom fasta driftställen enligt artikel 7.2 ska behandlas som separata och oberoende företag som fullgör sina egna funktioner, bär sina egna risker och självt äger eller använder sina tillgångar. Enligt armlängdsprincipen i artikel 7 är det således nödvändigt att utforma en mekanism för att hänföra risker, ekonomiskt ägande av tillgångar och kapital till det hypotetiskt separata och oberoende fasta driftstället, för att i sin tur till detta hypotetiskt separata och oberoende fasta driftställe hänföra rättigheter och skyldigheter till följd av transaktioner mellan separata företag och det företag som det fasta driftstället tillhör, och för att bekräfta och fastställa karaktären hos dessa mellanhavanden (dvs. koncerninterna motsvarigheter till separata företagstransaktioner) mellan det hypotetiskt separata driftstället och andra delar av det företag som det fasta driftstället tillhör”, s. 14.

(273) Såväl Irland ([187]) som Apple ([188]) förefaller godta att den irländska skatteförvaltningen när den fastställer beskattningsbar vinst för ett icke hemmahörande företag enligt avsnitt 25 i TCA 97 bör ta hänsyn till de tillgångar som innehas, de funktioner som fullgörs och de risker som bärs av företagets irländska filial. Apple godtar likaså att det enligt vinstfördelningsmetoden i avsnitt 25 i TCA 97 krävs att filialen anses vara en *fristående enhet* ([189]). I motsats till det tillvägagångssätt som Irland föreslår i skäl 266 för att säkerställa att en metod för att fördela vinst till en irländsk filial ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, måste den irländska skatteförvaltningen kontrollera huruvida fördelningen av licenserna till Apples immateriella tillgångar utanför Irland, i stället för att fördela dem till dess respektive irländska filialer, kunde ha överenskommits på armlängdsmässigt sätt. När den irländska skatteförvaltningen ombads att bekräfta de vinstfördelningsmetoder för ASI:s och AOE:s irländska filialer som föreslogs av Apple, skulle den först ha undersökt vilka tillgångar som användes, vilka funktioner som fullgjordes och vilka risker som bars av dessa företag via deras irländska filialer och via andra delar av företagen.

(274) Irland och Apple hävdar å sin sida att ASI och AOE enligt territorialitetsprincipen endast kan beskattas för vinsten från deras verksamheter i Irland. Irlands befogenheter att uppbära skatt begränsas således till de av företagets inkomster som har ursprung i Irland, enligt avsnitt 25 i TCA 97 ([190]). Kommissionen instämmer i beskrivningen av territorialitetsprincipen. Territorialitetsprincipen, som kommissionen inte ifrågasätter, rör dock rätten att beskatta. Den principen hindrar alltså inte att skatteförvaltningarna måste fastställa fördelningen av de tillgångar som används, de funktioner som fullgörs och de risker som bärs av ett icke hemmahörande företag via dess filial och via andra delar av företaget, inbegripet immateriella tillgångar som innehas av företaget som helhet, för att fastställa denna inkomst med ursprung i landet på ett sätt som ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Med detta argument verkar Irland och Apple förväxla territorialitetsprincipen om beskattning av inkomst med ursprung i landet som genereras via de irländska filialerna med att samla in fakta om ASI:s och AOE:s verksamheter för att se till att tillgångar, funktioner och risker inom dessa företag fördelas på ett armlängdsmässigt sätt vid fastställandet av deras beskattningsbara vinst i Irland. När det kontrolleras om en vinstfördelningsmetod för ett icke hemmahörande företag ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen finns det inga territoriella begränsningar för informationsinsamlingen.

(275) När det gäller uppgifterna om var Apples immateriella tillgångar förvaltas eller till vem licenserna för Apples immateriella tillgångar bör hänföras, framgår det av både begäran om förhandsbesked och senare inlagor från Irland och Apple att de immateriella tillgångarna förvaltas utanför Irland ([191]). Det görs hänvisningar till de aktiviteter som utförs av ASI:s och AOE:s huvudkontor å ena sidan, och de funktioner och ekonomiska aktiviteter som utförs av Apple Inc. å andra sidan, särskilt aktiviteter som utförs av Apples chefer i Förenta staterna. Eftersom de flesta av ASI:s och AOE:s styrelsemedlemmar finns i Förenta staterna, samtidigt som de är anställda av Apple Inc. ([192]), är det oklart huruvida de aktiviteter som det hänvisas till hänförs till ASI:s och AOE:s huvudkontor eller till Apple Inc. I skälen 276–307 respektive skälen 308–318 undersöker kommissionen hur båda dessa scenarier påverkar vinstfördelningen till ASI:s och AOE:s respektive irländska filialer.

([187]) Irland förklarade att den irländska skatteförvaltningen enligt avsnitt 25 i TCA 97 ska göra en bedömning med hänsyn till fakta och omständigheter i varje enskilt ärende, vilket kan omfatta ”de funktioner som fullgörs av varje filial, dess intresse (om något) i företagets tillgångar, karaktären och omfattningen av eventuella risker som bärs av filialen och filialens totala bidrag till företagets vinster”. Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 21.

([188]) I sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkterna 154 och 155, hävdar Apple att vinstfördelningen enligt avsnitt 25 i TCA 97 görs på grundval av följande kriterier: ”i) Filialens verksamheter (särskilt de funktioner som fullgörs, de tillgångar som innehas och de risker som bärs av filialen, ii) det värde som genereras av dessa verksamheter och de faktiska kostnader som bärs av filialen, och iii) en jämförelse med andra företag inom en jämförbar bransch eller industri.” Enligt Apple var det dessa centrala principer som låg till grund för valet att tillämpa avsnitt 25 i TCA 97 vid tidpunkten för de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, och de gäller än i dag. Se även yttrandet från [Apples skatterådgivare], som beskrivs i skäl 204.

([189]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkterna 154 och 155.

([190]) Skrivelse från Irland av den 4 maj 2015, s. 4.

([191]) Se t.ex. skälen 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 och 210.

([192]) Se skäl 114.

b) **Fördelning av tillgångar, funktioner och risker mellan en filial med olika affärsverksamheter och ett huvudkontor utan fysisk förekomst och personal**

(276) Både ASI och AOE är bildade i Irland. Enligt avsnitt 23A i TCA 97 var ASI och AOE dock inte skattemässigt hemmahörande i Irland under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft. Innan avsnitt 23A i TCA 97 ändrades genom 2013 års budgetlag kunde företag som bildats i Irland anses vara icke skattemässigt hemmahörande i landet, under förutsättning att vissa villkor var uppfyllda. Eftersom både ASI och AOE i sista hand kontrollerades av ett företag som var hemmahörande i ett land som omfattas av ett beskattningsavtal, nämligen Apple Inc., som är skattemässigt hemmahörande i Förenta staterna, och eftersom både ASI och AOE bedrev näringsverksamhet i Irland genom sina respektive filialer och förvaltades och kontrollerades utanför Irland, ansågs företagen vara icke hemmahörande i Irland enligt näringsundantaget i avsnitt 23A i TCA 97 ([193]). I detta avseende angav Apple att ASI och AOE inte var skattemässigt hemmahörande ”någonstans” ([194]), medan Irland ansåg att de två företagen ”funktionellt förvaltas och kontrolleras” i Förenta staterna ([195]). Såsom förklaras i skäl 52 kunde ASI och AOE under den tid då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft bäst beskrivas som ”statslösa” när det gäller skattemässigt hemvist.

(277) Tvärtemot Irlands påstående ([196]) granskade kommissionen varken förenligheten av avsnitt 23A i TCA 97 med reglerna för statligt stöd, eller ASI:s och AOE:s avsaknad av skattemässigt hemvist till följd av tillämpningen av den bestämmelsen enligt de reglerna. Kommissionen granskade inte heller huruvida strukturen hos och inrättandet av Apples koncernföretag i Irland uppfyller reglerna om statligt stöd. Såsom förklaras i skäl 39 rörde granskningen snarare de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor och huruvida de vinstfördelningsmetoder som den irländska skatteförvaltningen godkänner i dessa förhandsbesked ledde till statligt stöd.

(278) Kommissionen konstaterar dock att utdraget från ASI:s granskade räkenskaper i företagets årsredovisning för 2007 och i figur 6 i detta beslut förefaller utgå från förutsättningen att ASI:s totala redovisade resultat beskattas enligt den irländska normalbolagsskattesatsen på 12,5 %, som är tillämplig på rörelseintäkter. I de förklarande anmärkningarna till den detaljerade skatteberäkning som redovisas i figur 6 klargörs dessutom att ”det nuvarande skattebeloppet är lägre än den normala skattesatsen i Irland. […]” ([197]). Apple verkar med andra ord som utgångspunkt ha använt ASI:s totala redovisade resultat som skattebas för att beräkna ASI:s bolagsskatt i Irland och tillämpade de vinstfördelningsmetoder som godkänns i förhandsbeskedet i skattefrågor för att sänka den

([193]) Se skäl 50. I sin granskning av irländsk rättspraxis om vinstfördelning till icke hemmahörande företags filialer (se skälen 384–396) identifierade kommissionen situationer för andra företag som är bildade i Irland men inte är skattemässigt hemmahörande där, utan i den jurisdiktion där företagen skulle ha förvaltats och kontrollerats. Den skattemässiga hemvisten för företag som är bildade i Irland uppgavs till exempel vara i […] (se företag [I]) och i […] (se företag [D]). I ett flertal fall uppgavs inte skattemässigt hemvist i begärandena om förhandsbesked.

([194]) Apples verkställande direktör uppgav följande under den amerikanska senatens ständiga undersökningsutskottsutfrågning om utlandsbaserad vinstförflyttning och den amerikanska skattelagstiftningen – Del 2 (Apple Inc.): ”Det är min uppfattning att ingen av de tre dotterbolag ni just nämnde [AOI, ASI och AEO] är skattemässigt hemmahörande någonstans.”, 21 maj 2013, s. 45. Se även figur 7 i detta beslut, med ett utdrag från ASI:s årsredovisning för 2012, där följande anges: ”företaget är inte skattemässigt hemmahörande i någon jurisdiktion”.

([195]) Se skälen 51, 112 och 200. Se även uttalanden från Apples verkställande direktör Tim Cook och Phillip Bullock, chef för skattetransaktioner, Apple Inc. i Den amerikanska senatens ständiga undersökningsutskottsutfrågning om utlandsbaserad vinstförflyttning och den amerikanska skattelagstiftningen – Del 2 (Apple Inc.), 21 maj 2013, s. 41.

([196]) Se skälen 199 och 200.

([197]) I sin presentation av beräkningen av skatten utgår Apple från ASI:s totala redovisade resultat (omkring 1 844 miljoner US-dollar beskattningsåret 2007) och tillämpar den irländska skattesatsen 12,5 % för rörelseintäkter på den totala vinsten, och får på så sätt en teoretisk bolagsskatt för ASI i Irland (omkring 230 miljoner US-dollar). Därefter lägger Apple till skatten på ränteinkomster med en skattesats på 25 % till det beloppet. Från den teoretiska skatt som ska betalas enligt normalskattesatsen i Irland drar Apple av ett belopp som fastställs på ett sådant sätt att den teoretiska skatten minskas till den skattenivå som godkänns för ASI:s irländska filial i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor (omkring 8,9 miljoner US-dollar). Detta avdrag till ett belopp på omkring 224 miljoner US-dollar presenteras som en justering för ”inkomst som beskattas till lägre satser”.

skattebasen. I och med detta godtog Apple att den bolagsskatt som ASI betalade för sin inkomst i Irland var lägre än den skattesats som normalt tillämpas på företag som är skattepliktiga i Irland ([198]).

(279) För att kunna fastställa huruvida de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ger en selektiv fördel (och således statligt stöd) till företag som ASI och AOE, måste man först fastställa om dessa metoder leder till en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen ([199]). Detta beror på om dessa metoder ger en tillförlitlig uppskattning av den vinst som dessa företags irländska filialer skulle ha tjänat på armlängds avstånd, särskilt i deras mellanhavanden med andra delar av deras respektive företag, om de var separata och oberoende företag som bedrev samma eller liknande verksamheter under samma eller liknande förhållanden ([200]). Under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft hade ASI inga andra filialer utanför Irland, och den enda filial som AOE hade utanför Irland var i Singapore. Varken Irland eller Apple uppgav dock att Singaporefilialen fullgjorde funktioner som genererar AOE:s totala vinst. Följden av att den irländska skatteförvaltningen godkände det obekräftade antagandet att Apples licenser för immateriella tillgångar borde fördelas utanför Irland blev därför att de fördelades till ASI:s och AOE:s huvudkontor för skatteändamål.

(280) Innan den irländska skatteförvaltningen godkände vinstfördelningsmetoder som grundades på det obekräftade antagandet att Apples licenser för immateriella tillgångar borde fördelas utanför Irland, borde den därför ha undersökt om vinstfördelningen inom ASI och AOE var en sådan vinstfördelning som skulle ha kunnat överenskommas på armlängds avstånd mellan två icke närstående företag i en liknande situation som ASI:s och AOE:s irländska filialer och huvudkontor. För att göra detta måste den irländska skatteförvaltningen bekräfta att dessa licenser verkligen borde fördelas utanför Irland genom att beakta de tillgångar som använts, de funktioner som fullgjorts och de risker som bars av dessa företag via de irländska filialerna och via respektive huvudkontor. Såsom visas i skälen 281–293 skulle den irländska skatteförvaltningen om den hade gjort en sådan granskning dragit slutsatsen att avsaknaden av någon verksamhet i samband med Apples immateriella tillgångar vid respektive huvudkontor innebar att dessa licenser borde fördelas till de irländska filialerna för skatteändamål, vilket var den enda möjliga följden av att licenserna inte fördelades till huvudkontoren.

(281) På grundval av de fakta som presenterats för kommissionen ([201]) förefaller ASI:s och AOE:s huvudkontor endast ha existerat på papperet under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft, eftersom varken ASI eller AOE hade fysisk förekomst eller anställda utanför Irland under den perioden. Eftersom det inte fanns några anställda kunde endast företagens styrelser ha säkrat huvudkontorens funktioner.

(282) Apple hävdade vid flera tillfällen att ASI:s och AOE:s styrelser skötte förvaltningen av immateriella tillgångar ([202]). De enda bevis som lämnats om de aktiviteter som ASI:s och AOE:s styrelser utförde under den period då de omtvistade förhandsbeskeden var i kraft är beslut som fattats vid styrelsemöten, som återges i protokollen för den

([198]) En liknande process används för att räkna fram bolagsskatten för ASI:s irländska filial i Figur 7, förutom att Apple tillämpar en bolagsskattesats på [1–5] % för ASI:s totala redovisade resultat. Siffran på [1–5] % presenteras som genomsnittlig skattesats för alla jurisdiktioner där ASI bedriver verksamhet. Inga närmare uppgifter eller klargöranden lämnas om hur Apple har kommit fram till siffran på [1–5] %. Det verkar inte gå att få siffran på [1–5] % att stämma med något genomsnitt av tillämpliga skattesatser i jurisdiktioner där ASI verkar, eftersom ASI endast har skattepliktig verksamhet i Irland.

([199]) Se skäl 258.

([200]) Se skäl 272.

([201]) Det fanns t.ex. inga anställda, inget fast driftställe och inga hänvisningar till andra kontor än Apple Inc.

([202]) Se skälen 113, 163, 189, 205 och 210.

relevanta tidsramen. Protokollen lämnades till kommissionen under granskningens gång och beskrivs i tabellerna 4 och 5 i detta beslut. Protokollen visar inte att ASI:s och AOE:s styrelser fullgjorde aktiva och kritiska funktioner i fråga om förvaltningen och den faktiska kontrollen av licenserna för Apples immateriella tillgångar. I en inlaga till kommissionen med en beskrivning av diskussionerna under dessa styrelsemöten kunde inte heller Apple finna några diskussioner som rörde immateriella tillgångar i sammanfattningen av styrelsernas verksamhet ([203]).

(283) Det är också anmärkningsvärt att protokollen inte återger några diskussioner om att ingå eller ändra kostnadsdelningsavtalet. Såsom förklaras i avsnitt 2.5.4 har kostnadsdelningsavtalet ändrats flera gånger sedan 1991, främst 2009. I motsats till Irlands påstående om att ASI:s och AOE:s styrelser fattade de kritiska besluten om att delta i kostnadsdelningsavtalet och även att finansiera de betydande kostnaderna för att delta i avtalet ([204]) samt Apples påstående om att styrelserna fattade beslut om flera ändringar av avtalet ([205]), innehåller protokollen från styrelsemötena inga diskussioner om ändringen 2009 eller någon annan diskussion om avtalet eller Apples immateriella tillgångar ([206]) fram till dess att Apples nya struktur i Irland diskuterades i slutet av 2014 ([207]).

(284) Faktum är att det under hela den period från 1980 till 2015 som kommissionen har fått protokoll för inte finns ett enda omnämnande av diskussioner om kostnadsdelningsavtalet, fram till protokollet från […] styrelsemöte i augusti 2014. Detta styrelsemöte för […] var första gången då […]. När det hänvisas till kostnadsdelningsavtalet i protokollen tyder protokollen dock på att andra personer har varit delaktiga och diskuterat kostnadsdelningsavtalet på ASI:s och AOE:s vägnar, personer som inte var medlemmar i företagens styrelser och inte var närvarande vid mötet i fråga ([208]). I alla händelser framgår det av alla protokoll som granskats av kommissionen att ASI:s och AOE: styrelser började diskutera kostnadsdelningsavtalet först i slutet av 2014, […], och inte när […] de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft ([209]).

(285) De protokoll från styrelsemöten som lämnats till kommissionen visar att styrelserna inte förde någon detaljerad affärsdiskussion före diskussionerna om Apples nya struktur i Irland, som enligt Apple ledde till att 2007 års förhandsbesked upphörde att tillämpas för att fastställa ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinster i Irland. Sammanfattningen av protokollen i tabellerna 4 och 5 beskriver diskussionerna under perioden januari 2009 till

([203]) Beträffande styrelsemötena sammanfattade Apple yttrandet från [Apples skatterådgivare] på följande sätt: ”Protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten (…) visar att alla beslut om frågor av central strategisk vikt för ASI/AOE, däribland i) ekonomiska frågor såsom investeringsbeslut, befogenheter för bankkonton och bevarande av kapital, *ii) granskning och godkännande av årsredovisningar*, och iii) delegering av befogenheter inom vissa parametrar med avseende på affärsverksamheten, har fattats i Förenta staterna och inte i Irland.” Inlaga av den 7 september 2015, s. 7, se skäl 205.

([204]) Se skrivelse från Irland av den 4 maj 2015, s. 3.

([205]) Se skäl 113.

([206]) Diskussionerna vid ASI:s och AOE:s styrelsemöten i augusti 2013, då fullmakter för försvar av immateriella tillgångar ska ha beviljats, rör en verksamhet i samband med en immateriell tillgång som varken ASI eller AOE kunde säkra enligt kostnadsavtalet. Att delegera sådana verksamheter till koncernens anställda i Förenta staterna var därför i princip inte nödvändigt, eftersom endast Apple Inc. fick försvara den immateriella tillgången enligt kostnadsdelningsavtalet, även utan delegering. Se skäl 127.

([207]) Se avsnitt 2.5.7.

([208]) I protokollet anges att […].Se protokollet från ASI:s styrelsemöte den […] augusti 2014, s. 7.

([209]) Se skäl 136.

september 2011 för ASI och december 2008 till september 2011 för AOE ([210]). Med undantag för ett affärsbeslut om att överföra tillgångar från AOE:s Singaporefilial till ett annat företag i Applekoncernen ([211]), visar protokollen att diskussionerna i ASI:s och AOE:s styrelser främst rörde administrativa uppgifter, dvs. att godkänna räkenskaper och ta emot utdelningar ([212]), inte aktiva eller kritiska funktioner med avseende på förvaltningen av licenser för Apples immateriella tillgångar.

(286) Irland hävdar att affärsbeslut inte fattas i Irland ([213]). Av protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten framgår dock att flera funktioner, inbegripet alla styrelsens funktioner, emellanåt har delegerats till Appleanställda i Irland ([214]). Irland kan därför inte hävda att inga viktiga funktioner har fullgjorts i Irland. I alla händelser är det tack vare protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten möjligt att exakt spåra och avgränsa huvudkontorens verksamhet, vilket inte är fallet med de verksamheter som bedrivs inom de irländska filialerna, som var och en sysselsätter hundratals anställda som arbetar inom olika områden.

(287) Apple hävdar att verksamheten i ASI:s och AOE:s styrelser har fullgjorts på ”många olika sätt” ([215]), utan närmare förklaring. I det här sammanhanget förefaller ”många olika sätt” avse odefinierade och oräkneliga faktorer, som därför inte kunde kontrolleras eller begränsas, vilket i sin tur innebär att en vinstfördelningsmetod som bygger på sådana odefinierade faktorer inte kan ge ett marknadsbaserat resultat, eftersom det inte är möjligt att göra en objektiv bedömning på armlängds avstånd av metoden. I alla händelser finns majoriteten av ASI:s och AOE:s styrelsemedlemmar i Förenta staterna och är samtidigt anställda av Apple Inc. Om dessa verksamheter hade varit betydande skulle ASI och AOE i princip anses ha ett fast driftställe i Förenta staterna. Detsamma gäller de verksamheter som enligt uppgift bedrivs vid ASI:s och AOE:s huvudkontor, utöver styrelsemötena. Vad gäller ASI konstaterar kommissionen dessutom att dess styrelsemedlemmar inte får ersättning. Om man utgår från att styrelsemedlemmar ersätts till marknadsvillkor utgör detta faktum en ytterligare bekräftelse på att deras arbete inte är värdefullt för ASI:s huvudkontor.

(288) Förutom att huvudkontoren inte fullgjorde aktiva eller kritiska funktioner i samband med förvaltningen av licenserna för Apples immateriella tillgångar, hade de inte heller kapacitet för att fullgöra sådana funktioner under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft. De aktiviteter som ingår i förvaltningen av Apples immateriella tillgångar, som beskrivs i Apples synpunkter (t.ex. vilka immateriella tillgångar som ska

([210]) I den översiktstabell som lämnades in av Irland den 22 april 2016 anges 57 styrelsemöten i ASI, från ASI:s första styrelsemöte den 5 april 1990 fram till utgången av redovisningsperioden 2014 (27 september 2014 enligt de lagstadgade räkenskaperna). Apple lämnade inte in sammanfattningar av styrelsemötena 2006 till 2012, som lämnats till den amerikanska senaten. Apple hänvisade till den sammanfattningen i sin inlaga av den 15 april 2015 (se skrivelse från Apple av den 22 april, s. 18). I den översikt i tabellform som lämnats in av Irland saknas 30 styrelsemöten för perioden 2006 till 2012, för vilka protokoll har lämnats av Irland samma dag, den 22 april 2016. Protokoll från ytterligare tre styrelsemöten som ska ha hållits under denna period lämnades in av Irland den 24 maj 2016. I den tabell över ASI:s styrelsemöten som Apple lämnade till den amerikanska senaten och som Irland lämnade till kommissionen den 15 april 2015, anges ytterligare fem styrelsemöten i ASI som ska ha hållits mellan 2006 och 2010, för vilka Irland inte har lämnat protokoll till kommissionen. Antalet styrelsemöten är därför 90 baserat på de protokoll som har lämnats till kommissionen, och 92 om alla styrelsemöten som anges i inlagan till den amerikanska senaten faktiskt hölls (protokoll har inte lämnats för mötena i januari 2008 och oktober 2009, som anges i inlagan till den amerikanska senaten). I båda fallen är antalet styrelsemöten per år för perioden 1990 till årsslutet 2014 i genomsnitt mindre än fyra per år. Enligt den information som lämnades in av Irland den 22 april 2016 hölls inga styrelsemöten under åren 1993 till 1997. Besluten antogs endast genom skriftliga resolutioner från styrelsen. Enligt information som lämnades in den 22 april 2016 ska så också ha varit fallet för år 2008.

([211]) Hänvisningen till detta affärsbeslut förefaller endast röra överföringen i sig, som inte är relaterad till förvaltning av immateriella tillgångar, utan bara är en omorganisation av verksamheten. Priserna eller villkoren för överföringen verkar inte ha diskuterats av styrelsen.

([212]) Detta bekräftas av yttrandet från [Apples skatterådgivare], se skäl 205.

([213]) Se punkt 12 i Irlands synpunkter av den 5 september 2014 på beslutet att inleda förfarandet.

([214]) Se t.ex. ASI:s styrelsemöte den 22 juni 2010 och AOE:s styrelsemöte den 20 juli 2009, i tabell 4 respektive tabell 5. Vid båda styrelsemötena beviljades fullmakter till C. Kearney och M. O'Sullivan, som är Appleanställda baserade i Irland enligt informationen i de lagstadgade räkenskaperna för Apples dotterbolag i Irland. Se även protokollet från AOE:s styrelsemöte den 15 november 2010, där det anges att ”David O'Connell, anläggningschef vid Apple Cork, tillsammans med lokala överlåtelseadvokater på företagets [AOE] vägnar hade förhandlat för företaget [AOE], […], i fråga om leasing av ytterligare lagerutrymme för anläggningen vid Apple Cork […] i syfte att underlätta en produktionsökning.”

([215]) Se skäl 113.

kommersialiseras, hur produkterna ska tillverkas och utformningen av marknadsföringskampanjer samt beslut om belopp för FoU-investeringar som företaget bör göra) ([216]) kräver en aktiv förvaltning och kan inte fullgöras genom enstaka styrelsebeslut. De kan därför inte fullgöras av ASI och AOE utanför deras irländska filialer, eftersom huvudkontoren inte har kapacitet att fatta aktiva förvaltningsbeslut på grund av att de inte har några anställda.

(289) Det viktigaste av allt är att många av de funktioner och risker som anges i kostnadsdelningsavtalet, som sammanfattas i figurerna 8 och 9 i detta beslut ([217]), endast kunde fullgöras och bäras av de irländska filialerna, inte av huvudkontoren. Ett huvudkontor utan anställda kan till exempel inte utföra produktkvalitetskontroller. Förvaltning av FoU-anläggningar verkar inte heller vara praktiskt genomförbart utan anställda. Med tanke på att dessa funktioner och risker ska fullgöras och bäras enligt kostnadsdelningsavtalet och att ASI och AOE är parter i detta avtal, kan avtalet inte verkställas i praktiken utan de irländska filialernas deltagande ([218]).

(290) På grundval av [Apples skatterådgivares] ad hoc-rapport, där även skatterådgivaren anser att licenserna för Apples immateriella tillgångar fördelas utanför Irland, hävdar Apple att ASI och AOE har förmåga att fatta de nödvändiga strategiska besluten för att begränsa företagets exponering för risker i den normala verksamheten utanför de irländska filialerna ([219]). Det står emellertid klart att varken ASI eller AOE kan övervaka affärsrisker utan personal utanför sina irländska filialer. En del av ett företag som inte har möjlighet att hantera, kontrollera och övervaka risker bör inte tilldelas en sådan risk för skatteändamål ([220]). Detta avspeglar den ekonomiska realiteten att en förnuftig ekonomisk aktör inte skulle anförtro en risk till en motpart som inte kan bära och hantera en sådan risk. I detta avseende, vilket även förklaras i skälen 308–318, kan kommissionen inte godta resonemanget i [Apples skatterådgivares] ad hoc-rapport och den andra ad hoc-undersökningen från [Apples skatterådgivare], som båda lämnats in av Apple och vars bedömning av ASI:s och AOE:s vinstfördelning omfattar funktioner som fullgörs av Apple Inc. ASI:s och AOE:s irländska filialer är inte filialer till Apple Inc., som är en separat rättslig enhet som registrerar vinster separat från ASI:s och AOE:s vinster.

(291) Med tanke på att huvudkontoren inte har någon verksamhet kan endast begränsade risker som kan kontrolleras genom enstaka styrelsemöten fördelas till huvudkontoren för skatteändamål. Såsom kommissionen konstaterar i skäl 285 avser de styrelsemötesprotokoll som har granskats av kommissionen främst diskussioner om finansieringsbeslut, till exempel beslut om fördelning av utdelningar och kontanthanteringsbeslut. När det gäller kontanthanteringsbeslut får båda företagen ränteinkomster från passiv likviditetshantering, en uppgift som deras styrelser har delegerat till Braeburn, vilket framgår av protokollen från styrelsemötena ([221]). Eftersom sådana passiva hanteringsfunktioner inte kräver en aktiv daglig ledning och likviditetshantering inte är en kärnverksamhet för ASI och AOE, godtar kommissionen att ASI:s och AOE:s ränteinkomster från denna passiva hanteringsfunktion fördelas till huvudkontoren för skatteändamål.

(292) I motsats till det obekräftade antagande som godkänns genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, borde inga aktivt förvaltade immateriella tillgångar, såsom licenser för Apples immateriella tillgångar som ASI och AOE har rätt att utnyttja enligt kostnadsdelningsavtalet, ha fördelats till ASI:s och AOE:s huvudkontor. Under vissa år hölls inga fysiska styrelsemöten och endast skriftliga resolutioner antogs av styrelsen, vilket begränsar

([216]) Se skäl 163.
([217]) Se skäl 122.
([218]) Enligt Apple anges inte de aktiviteter som varje deltagare faktiskt utförde i sammanfattningen av kostnadsdelningsavtalet, utan de aktiviteter som varje deltagare hade tillstånd att utföra, se skäl 124. Denna efterhandstolkning av kostnadsdelningsavtalet från Apples sida bekräftas inte i avtalstexten, som inte innehåller några sådana omnämnanden eller begränsningar.
([219]) Se skäl 167.
([220]) Såsom även förklaras i punkt 1.49 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010 ”är en av de faktorer som bör övervägas i granskningen av det ekonomiska innehållet i en riskfördelning följderna av en sådan riskfördelning för transaktioner på armlängds avstånd. Vid transaktioner på armlängds avstånd är det normalt att en större andel av de risker som parterna relativt sett har mer kontroll över också fördelas till dem”.
([221]) Se skäl 108.

styrelsens beslutsprocess och huvudkontorens förmåga att fatta aktiva förvaltningsbeslut. Vid de enstaka tillfällen då styrelsen diskuterade ASI:s distributions- eller tillverkningsverksamhet innehåller protokollen systematiskt hänvisningar till tidigare diskussioner mellan ASI och andra parter ([222]).

(293) Om den irländska skatteförvaltningen hade bekräftat huruvida ASI:s och AOE:s licenser för Apples immateriella tillgångar borde fördelas utanför Irland innan den godkände vinstfördelningsmetoder som byggde på det antagandet, skulle skatteförvaltningen sammanfattningsvis ha dragit slutsatsen att ASI:s och AOE:s huvudkontor varken kontrollerade eller förvaltade licenserna för Apples immateriella tillgångar, eller kunde göra detta, på ett sådant sätt att den inkomsttyp som registrerades av dessa företag hade kunnat hänföras till dem. Om ASI:s och AOE:s irländska filialer var separata och oberoende företag som bedriver samma eller liknande verksamheter under samma eller liknande förhållanden och med hänsyn till de tillgångar som används, de funktioner som fullgörs och de risker som bärs av dessa företag via deras filialer och via respektive huvudkontor, skulle de följaktligen inte ha godtagit en vinstfördelningsmetod som baseras på det antagandet, som leder till att all vinst för ASI och AOE som överstiger ett begränsat påslag på en reducerad kostnadsbas fördelas till huvudkontoren i stället för till filialerna.

(294) Såsom framgår av skälen 281–292 fanns den information som behövdes för att dra den slutsatsen tillgänglig för den irländska skatteförvaltningen eller kunde ha gjorts tillgänglig för den under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft ([223]). Den informationen bekräftar på ett tillförlitligt och direkt sätt att de licenser för Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE inte borde ha fördelats till huvudkontoren för skatteändamål. Tvärtemot vad Irland hävdar ([224]) borde den irländska skatteförvaltningen inte ha bortsett från denna information i samband med vinstfördelningen till de irländska filialerna, eftersom den ger skatteförvaltningen möjlighet att på ett mer tillförlitligt sätt bekräfta huruvida de vinstfördelningsmetoder som föreslogs av Apple ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, än genom att bara förlita sig till information om de irländska filialernas verksamhet.

(295) Även om man godtar Irlands argument om att vinstfördelningen endast behöver göras med hänsyn till de tillgångar som används, de funktioner som fullgörs och de risker som bärs av de irländska filialerna, vilket kommissionen bestrider, borde den irländska skatteförvaltningen åtminstone ha bekräftat att licenserna för Apples immateriella tillgångar inte borde fördelas till ASI:s och AOE:s irländska filialer för skatteändamål. Såsom förklaras i skälen 296–304 borde den irländska skatteförvaltningen, med tanke på att filialerna uppgavs fullgöra funktioner för vilka användningen av licenserna var avgörande, och med tanke på att det fanns indikationer på att filialerna faktiskt fullgjorde funktioner i samband med immateriella rättigheter som var avgörande för att bygga upp märkesmedvetenheten och märkeserkännandet i EMEIA-regionen, åtminstone ha bekräftat att licenserna för Apples immateriella tillgångar inte borde ha fördelats, varken helt eller delvis, till de irländska filialerna innan den godkände en vinstfördelningsmetod som grundas på det obekräftade antagandet att licenserna för Apples immateriella tillgångar borde fördelas utanför Irland.

(296) Vad gäller ASI uppgavs dess irländska filial ansvara för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av Appleprodukter till närstående parter och tredjepartskonsumenter i EMEIA- och APAC-regionerna ([225]). Eftersom filialen hade tillstånd att distribuera Applemärkta produkter krävde dess verksamhet tillgång till Applemärket, som beviljades till ASI som en helhet i form av licenser för Apples immateriella tillgångar. Även om den irländska skatteförvaltningen inte ansåg att licenser för Apples immateriella tillgångar borde fördelas till ASI:s irländska filial för skatteändamål, borde den åtminstone ha

([222]) Se skäl 284 i fråga om den enda diskussionen om kostnadsdelningsavtalet vid ett styrelsemöte, som hölls 2014 i samband med Apples nya bolagsstruktur i Irland. Den 27 mars 2012 hölls en diskussion i ASI:s styrelse om ADI:s distributionsterritorier. I protokollet från detta styrelsemöte anges att ”[styrelsen] fick under mötet information om att diskussioner har hållits mellan företaget [ASI] och Apple Distribution International (ADI), i fråga om den föreslagna utnämningen av ADI som en Europadistributör […]”. Detta uttalande tyder på att ASI:s styrelse inte deltog aktivt i de diskussioner som rapporterades till styrelsen, utan snarare att andra personer som företrädde ASI deltog i diskussionerna.

([223]) Eftersom Irland kunde ha haft tillgång till informationen om att huvudkontoren inte hade någon driftskapacitet, skulle Irland ha gjort klokt i att begära information om styrelsernas faktiska verksamhet i samband med tillämpningen av de omtvistade förhandsbeskeden, i syfte att bekräfta antagandet att det i förhandsbeskeden godkändes att de immateriella tillgångarna borde fördelas utanför Irland.

([224]) Se skälen 266 och 274.

([225]) Se skäl 54.

analyserat hur filialens tillgång till dessa immateriella rättigheter, som den behövde för att fullgöra sina funktioner, säkerställdes och organiserades inom företaget. Det finns inga bevis för att en sådan analys någonsin gjordes.

(297) Om en sådan analys hade gjorts är det uppenbart att ASI:s irländska filial, som ansvarar för genomförandet av upphandlingar samt försäljnings- och distributionsverksamheter i samband med försäljning av Appleprodukter, fullgör ett antal funktioner som är avgörande för utvecklingen och förvaltningen av Applemärket på den lokala marknaden och för att se till att kunderna är lojala gentemot det märket på marknaden ([226]). ASI:s irländska filial ådrog sig exempelvis lokala marknadsföringskostnader direkt gentemot externa leverantörer av marknadsföringstjänster i samband med lokalisering och genomförandet av globala marknadsföringsstrategier. Att anpassa märkesstrategin till den lokala marknaden var en central funktion för utvecklingen av märket i de respektive regionerna, och kostnader för reklamprogram i världen och lokalt för att fullgöra den funktionen fördelades till filialen ([227]).

(298) ASI:s irländska filial ansvarade även för att samla in och analysera regionala uppgifter för att uppskatta den förväntade efterfrågan på Appleprodukter ([228]), en funktion som förefaller vara oumbärlig för utnyttjandet av Apples immateriella rättigheter i EMEIA-regionen.

(299) ASI:s irländska filial var dessutom fullständigt ansvarig för att driva kundservicetjänsten AppleCare, som tillhandahåller kundservice- och reparationstjänster för hela EMEIA-regionen. Denna funktion avspeglar märkesnamnet direkt, i syfte att garantera kundnöjdhet, och omfattar ansvar för garanti- och reparationsprogram ([229]). ASI:s irländska filial bar därför stora risker i samband med produkternas och teknikens prestanda.

(300) Avslutningsvis kategoriserade Apple [50–60] av ASI:s [300–400] heltidsekvivalenter, som alla fanns i Irland, som FoU-personal 2014 ([230]).

(301) Beträffande AOE fick den irländska skatteförvaltningen uppgift om att den irländska filialen ansvarade för tillverkning och montering av ett specialiserat sortiment av datorprodukter för EMEIA-regionen. I den egenskapen utvecklade AOE:s irländska filial Applespecifika processer och tillverkningsexpertis och ansvarade för kvalitetssäkrings- och kvalitetskontrollfunktioner ([231]), som är nödvändiga för att bevara märkesvärdet ([232]).

(302) När Apple lämnade in det belysande räkenskapsformatet för AOE:s irländska filial till den irländska skatteförvaltningen i syfte att erhålla 1991 års förhandsbesked, fördelades kostnaderna i samband med kostnadsdelningsavtalet till den filialen, inte till huvudkontoret ([233]). Den irländska skatteförvaltningen verkar inte ha granskat villkoren i kostnadsdelningsavtalet när den meddelade de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. Det faktum att Apple självt fördelade kostnaderna enligt kostnadsdelningsavtalet till AOE:s irländska filial borde ha fått den irländska skatteförvaltningen att ifrågasätta det obekräftade antagandet att licenserna för Apples immateriella tillgångar borde fördelas utanför Irland, vilket låg till grund för de vinstfördelningsmetoder som skatteförvaltningen godkände.

([226]) Tillägg 1 till PwC:s ad hoc-rapport, s. 8.
([227]) Tillägg 1 till PwC:s ad hoc-rapport, s. 8.
([228]) Tillägg 1 till PwC:s ad hoc-rapport, s. 10.
([229]) Tillägg 1 till PwC:s ad hoc-rapport, s. 10–11.
([230]) Dessa anställda hörde till den funktionella gruppen ”Lokalisering och produkttestning”. Apple uppgav att även om de anställda kategoriserades som FoU-personal deltar de inte i skapandet, förvaltningen, införandet eller den strategiska inriktningen av de immateriella rättigheterna, se skrivelsen från Irland av den 29 januari 2016, s. 27.
([231]) PwC:s ad hoc-rapport, s. 13.
([232]) AOE:s irländska filial bar också tillverknings- och lagerrisker, PwC:s ad hoc-rapport, s. 13.
([233]) Se skrivelsen från [Apples skatterådgivare] av den 16 januari 1991, skäl 66. Skrivelsen innehåller ett tillägg med rubriken ”Räkenskapsformat för den irländska filialen till Apple Computer Ltd: belysande siffror”, där det anges att de viktigaste kostnaderna i filialens resultaträkning är ”Immateriella tillgångar med avseende på teknik/marknadsföring”.

(303) I begäran om förhandsbesked från 2007 föreslog Apple självt att dess irländska filial skulle få avkastning på Apples immateriella tillgångar. Enligt 2007 års förhandsbesked fördelades [1–5] % av filialens omsättning till AOE:s irländska filial, under benämningen ”Avkastning på immateriella tillgångar” ([234]). Förslaget borde ha gett den irländska skatteförvaltningen en indikation på att AOE:s irländska filial deltog i utveckling av immateriella tillgångar, eller i någon form av förvaltning eller kontroll av licenserna för Apples immateriella tillgångar.

(304) Mot bakgrund av detta borde den irländska skatteförvaltningen, när den mottog de vinstfördelningsmetoder som föreslogs av Apple för att fastställa ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst i Irland, åtminstone ha bekräftat att licenserna för Apples immateriella tillgångar inte borde fördelas till dessa företags irländska filialer, i stället för att bara godta det obekräftade antagandet att licenserna borde fördelas utanför Irland. Med tanke på att de irländska filialerna är involverade i Apples immateriella tillgångar borde den irländska skatteförvaltningen inte ha bortsett från den vinst från användningen av licenserna för Apples immateriella tillgångar och de kostnader enligt kostnadsdelningsavtalet som uppstod för de irländska filialerna.

(305) Mot bakgrund av ovanstående drar kommissionen slutsatsen att fördelningen av licenserna för Apples immateriella tillgångar utanför Irland inte skulle kunnat ha överenskommits på armlängds avstånd mellan två icke närstående företag. Med tanke på att huvudkontoren inte fullgör några funktioner och/eller de funktioner som fullgörs av de irländska filialerna, borde licenserna för Apples immateriella tillgångar i fråga om upphandling, tillverkning, försäljning och distribution av Appleprodukter utanför Nord- och Sydamerika ha fördelats till de irländska filialerna för skatteändamål.

(306) Mot bakgrund av den slutsatsen avvisar kommissionen också Irlands påstående om att det faktum att de av Apples immateriella tillgångar som genererar de vinster som registrerats av ASI och AOE finns utanför Irland innebär att vinsten från dessa immateriella tillgångar bör dras av från de beskattningsbara vinsterna i Irland enligt territorialitetsprincipen ([235]). I alla händelser utgör den inkomst som registrerats av ASI och AOE inte inkomst från royaltyer, utan från försäljning för vilken ingen ersättning för immateriella tillgångar har avskilts i företagens årsredovisningar. Den inkomst som registrerats av ASI och AOE anges i själva verket som rörelseintäkter i företagens årsredovisningar ([236]), och har deklarerats som sådana till den irländska skatteförvaltningen (med avdrag för ränteinkomst). Såsom förklaras i skäl 278 angavs den totala inkomsten för de två företagen (med undantag för ränteinkomster) som beskattningsbar till 12,5 % i ASI:s och AOE:s årsräkenskaper från 2004 till 2008, vilket enligt den klassificering som har lämnats in av Irland skulle motsvara rörelseintäkter ([237]). Såsom förklaras i det skälet gjordes ett avdrag för ”inkomst beskattad till lägre satser” först när en teoretisk bolagsskatt hade beräknats för den totala inkomsten för båda företagen genom att tillämpa satsen 12,5 % för rörelseintäkter, vilket sänkte dessa företags faktiska skatt i Irland. Detta faktum bekräftar att Apple ansåg att denna inkomst utgjorde rörelseintäkter, och inte inkomster från royaltyer ([238]).

(307) Eftersom varken ASI eller AOE har fysisk förekomst eller ekonomisk verksamhet utanför sina irländska filialer ([239]) måste den verksamhet bestående av upphandling, försäljning och distribution av Appleprodukter utanför Nord- och Sydamerika som fullgörs av ASI och den verksamhet bestående av tillverkning av datorprodukter för marknader utanför Nord- och Sydamerika som fullgörs av AOE, anses fullständigt bedrivas av företagens respektive filialer. ASI:s och AOE:s inkomst utgör därför aktiva rörelseintäkter som uppstår från varje filials verksamhet, eftersom det inte finns några anställda som skulle kunna generera sådan inkomst utanför

([234]) Se skäl 62.
([235]) Se t.ex. Cooke-yttrandet, skäl 194.
([236]) Se skäl 96.
([237]) Se skäl 103 och figur 6, där 12,5 % anges i räkenskaperna som ”normalskattesats i Irland”.
([238]) Även om den teoretiska skatten från 2008 och framåt inte längre beräknades genom att tillämpa en bolagsskattesats på 12,5 %, utan i stället genom att tillämpa en sats på [1–5] %, gjordes därefter ett avdrag för en justering för ”inkomst beskattad till lägre satser” från den teoretiska skatten för att räkna fram den faktiska skatt som företagen skulle betala i Irland, precis som under perioderna före 2008. I räkenskaperna förklaras skattesatsen [1–5] % på följande sätt: ”den genomsnittliga skattesatsen för alla jurisdiktioner där [ASI] verkar uppgår till omkring [1–5] %”. Se figur 7. Såsom förklaras i fotnot 198 har inga ytterligare uppgifter eller klargöranden lämnats om hur Apple kom fram till en genomsnittlig skattesats på [1–5] % för ASI. Det verkar inte gå att få skattesatsen [1–5] % att stämma med något genomsnitt av tillämpliga skatter i jurisdiktioner där ASI verkar, eftersom ASI endast verkar i Irland.
([239]) Se skäl 281 ff.

Irland ([240]). Med andra ord borde inkomst, såsom de rörelseintäkter som registrerats av ASI och AOE, därför inte ha fördelats till dessa företags huvudkontor, varken helt eller delvis. Även om någon del av denna inkomst skulle kunna anses utgöra inkomst från immateriella tillgångar underlät den irländska skatteförvaltningen i alla händelser att undersöka vilken del (om någon) av den resulterade överskottsvinst som överfördes till huvudkontoren som skulle kunna hänföras till inkomster av royaltytyp.

c) **Bidrag från Apple Inc. till FoU och förvaltning av licenser för Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE kan inte påverka vinstfördelningen inom ASI och AOE**

(308) Såsom förklaras i skäl 275 hävdar Irland och Apple även att FoU och förvaltningen av Apples immateriella tillgångar är koncentrerad till och styrs från Apples huvudkontor i Förenta staterna. Enligt Irland och Apple är det dessa bidrag från de anställda vid Apple Inc. som driver ASI:s och AOE:s lönsamhet, vilket innebär att den irländska skatteförvaltningen gjorde rätt i att undanta vinsten från dessa bidrag från den beskattningsbara vinsten för ASI:s och AOE:s irländska filialer ([241]).

(309) Kommissionen instämmer inte i detta resonemang av de skäl som anges i skälen 310–318.

(310) ASI, AOE och Apple Inc. ingår visserligen i samma företagskoncern men är tre åtskilda rättsliga enheter, vilket innebär att eventuella koncerninterna transaktioner mellan dessa enheter omfattas av interna prissättningsarrangemang ([242]). Den ersättning som ASI och AOE betalar till Apple Inc. för utvecklingen av Apples immateriella tillgångar fastställs till exempel i kostnadsdelningsavtalet ([243]), medan ersättningen från ASI och AOE till Apple Inc. för marknadsföringstjänster fastställs i ett avtal om marknadsföringstjänster ([244]). De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor omfattar dock inte dessa eller andra koncerninterna transaktioner som ASI och AOE kan ha ingått med Apple Inc. Med andra ord behandlas inte frågan om huruvida kostnadsdelningsavtalet eller avtalet om marknadsföringstjänster genomförs på armlängds avstånd i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, utan villkoren i dessa avtal tas snarare för givna, vilket i sin tur innebär att inget internprissättningsarrangemang mellan dessa tre enheter, till exempel om FoU och förvaltning av Apples immateriella tillgångar eller marknadsföringstjänster, godkänns i förhandsbeskeden. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor rör endast fördelningen av ASI:s och AOE:s vinster till deras respektive irländska filialer.

(311) Enligt villkoren i kostnadsdelningsavtalet betalar ASI och AOE ([245]) Apple Inc. för de FoU-verksamheter som utförs av Apple Inc. (eller andra koncernföretag) i fråga om Apples immateriella tillgångar. Det är därför det kostnadsdelningsavtal som ASI och AOE har ingått med Apple Inc. som avgör andelen av kostnaderna och intäkterna för utvecklingen av Apples immateriella tillgångar för varje part i avtalet. Enligt avtalet delas FoU-kostnaderna för Apples produkter upp mellan Apple Inc., ASI och AOE baserat på procentandelen av produktförsäljningen i deras respektive territorier ([246]). Enligt ASI:s räkenskaper är ”forskning och utveckling” den största enskilda komponenten i företagets rörelsekostnader ([247]). Under åren 2013 och 2014 betalade ASI t.ex. [2,0–2,5] miljarder US-dollar respektive [4,0–4,5] miljarder US-dollar för utvecklingen av Apples immateriella tillgångar ([248]). Från 2010 till 2014 finansierade ASI och AOE tillsammans över hälften av FoU-kostnaderna för Apples immateriella tillgångar, medan Apple Inc. finansierade mindre än hälften av dessa kostnader under samma period. Med andra ord ersätter ASI och AOE Apple Inc. för utvecklingen av Apples immateriella tillgångar genom kostnadsavtalet, vars kostnad påverkar ASI:s och AOE:s totala lönsamhet.

([240]) Se skäl 112.
([241]) Se t.ex. Irlands skrivelse av den 29 januari 2016, s. 25, Apples skrivelse av den 4 maj 2015, s. 5 och Apples skrivelse av den 18 februari 2016, s. 5.
([242]) På samma sätt fastställs ersättningen till ADI för de distributionstjänster som företaget tillhandahåller till ASI i distributionsavtalet mellan dessa två närstående koncernföretag. Se skäl 134.
([243]) Se avsnitt 2.5.4 i detta beslut.
([244]) Se skäl 133.
([245]) Tillsammans kallade ”internationell deltagare” i kostnadsdelningsavtalet, se skäl 122.
([246]) Se skäl 121.
([247]) Se figur 4.
([248]) Se skäl 121.

(312) Med andra ord har Apple följaktligen beslutat hur de aktiviteter i fråga om Apples immateriella tillgångar som utförs av Apple Inc. å ena sidan och ASI och AOE å den andra ska värdesättas och genomföras, samt aktiviteternas bidrag till värdet av dessa immateriella tillgångar. Detta är resultatet av kostnadsdelningsavtalet, där varje företag deltar i de totala kostnader som uppstår för utvecklingen av Apples immateriella tillgångar enligt fördelningskriterier som Apple självständigt har beslutat. Det valda kriteriet var att fördela kostnaden för Apples immateriella tillgångar i förhållande till varje företags omsättning, vilket ledde till att ASI och AOE bar den största delen av FoU-kostnaderna. Ersättningen för de FoU-aktiviteter som Apple Inc. utförde i fråga om Apples immateriella tillgångar har följaktligen redan redovisats genom att utvecklingskostnaderna fördelas efter varje avtalsparts försäljning, eftersom det var den grund som valdes av Apple för att fördela andelarna av Apples immateriella tillgångar till varje företag. Vinsten för varje företag – Apple Inc., ASI och AOE – är således skillnaden mellan försäljning och alla relevanta kostnader, inbegripet de årliga betalningarna för utvecklingen av Apples immateriella tillgångar enligt kostnadsdelningsavtalet.

(313) Genom att nämna FoU-aktiviteter och förvaltning av Apples immateriella tillgångar som sker i Förenta staterna verkar Irland och Apple därför hänvisa till icke ersatta bidrag som Apple Inc. gör till förmån för ASI och AOE, utöver de aktiviteter som Apple Inc. utför mot ersättning enligt kostnadsdelningsavtalet och avtalet om marknadsföringstjänster, eftersom det inte finns någon annan indikation i ASI:s eller AOE:s räkenskaper på att Apple Inc. får ersättning för FoU och förvaltning av immateriella tillgångar. Sådana icke ersatta bidrag kan dock inte påverka vinstfördelningen inom ASI och AOE. Såsom förklaras i skäl 271 är ASI:s och AOE:s huvudkontor å ena sidan och deras respektive irländska filialer å den andra inte separata juridiska personer. De tillhör i stället samma rättsliga enhet, som innehar licensen för Apples immateriella tillgångar, och det är för den enhetens räkning som Apple Inc. har gjort dessa påstådda icke ersatta bidrag. Den ersättning som ASI och AOE betalade till Apple Inc. för det bidrag som Apple Inc. gav till FoU och förvaltning av Apples immateriella tillgångar kunde således påverka ASI:s och AOE:s totala lönsamhet, vilket det också gör, men ersättningen kan däremot inte påverka fördelningen av den vinsten inom ASI och AOE och därför inte heller vinstfördelningen till ASI:s och AOE:s irländska filialer.

(314) Sådana ytterligare bidrag skulle med andra ord kunnat ha påverka ASI:s och AOE:s totala lönsamhet om de hade fullgjorts och prissatts, vilket inte skedde, men de kan inte påverka den därpå följande vinstfördelningen inom ASI och AOE. Detta beror på att de kostnader som ASI och AOE betalade för dessa bidrag bärs av dessa företag som en helhet (och inte bara av huvudkontoren eller de irländska filialerna), vilket skulle innebära att de minskar företagens totala vinst. Det är dock först efter det att kostnaderna har dragits av från vinsten som ASI:s och AOE:s återstående vinst ska fördelas mellan huvudkontoren och deras respektive filialer för skatteändamål. Det faktum att Apple Inc. utför FoU och utformar marknadsföringskampanjer till förmån för ASI och AOE enligt kostnadsdelningsavtalet respektive avtalet om marknadsföringstjänster påverkar likaså ASI:s och AOE:s totala lönsamhet, men är inte relevant för fördelningen mellan huvudkontoren och de respektive irländska filialerna av den vinst som ASI och AOE registrerat. Irlands argument att det värde som skapas av Apples produkter kan kräva kostsamma investeringar kan mycket väl stämma ([249]), men ASI:s och AOE:s bidrag till dessa investeringar täcks av kostnadsdelningsavtalet och avtalet om marknadsföringstjänster, och kan inte påverka vinstfördelningen inom företagen.

(315) Eftersom det inte finns några indikationer i ASI:s och AOE:s räkenskaper på att Apple Inc. har fått ersättning för FoU och förvaltning av Apples immateriella tillgångar utöver kostnadsdelningsavtalet ([250]), är argumentet att bidraget från Apple Inc. till FoU och förvaltning av Apples immateriella tillgångar påverkar vinstfördelningen inom ASI och AOE i alla händelser ogrundat. Irland och Apple förefaller endast komma med ett abstrakt påstående från Apple Inc. om andra rättsliga enheters vinster (ASI och AOE) som går utöver arrangemangen enligt kostnadsdelningsavtalet och avtalet om marknadsföringstjänster och inte påverkar vinstfördelningen.

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

(316) Irland hävdar att ASI:s och AOE:s betalningar för bidragen från Apple Inc. kan hänföras till huvudkontoren och hänvisar i detta sammanhang till betalningar enligt kostnadsdelningsavtalet och avtalet om marknadsföringstjänster ([251]). Även om man antar att betalningarna enligt kostnadsdelningsavtalet och avtalet om marknadsföringstjänster kan påverka vinstfördelningen inom ASI och AOE, vilket kommissionen bestrider ([252]), finns det ingen uppenbar anledning att fördela dessa betalningar till huvudkontoren i stället för till de irländska filialerna. I villkoren i kostnadsdelningsavtalet och avtalet om marknadsföringstjänster görs ingen åtskillnad mellan huvudkontoren och de irländska filialerna. Detta är förväntat, eftersom de avtalsmässigt sett utgör en del av samma rättsliga enhet. När en adress till ASI och AOE omnämns i avtalen rör den konsekvent de irländska filialerna ([253]). Även om man godtar att de bidrag som Apple Inc. gav till förmån för ASI och AOE kan påverka vinstfördelningen inom dessa företag, finns det dock inget som tyder på att Apple Inc. i avsaknad av huvudkontor inte skulle ha gjort samma bidrag till förmån för de irländska filialerna, särskilt med tanke på att huvudkontoren inte förefaller få någon fördel av dessa bidrag eftersom huvudkontoren inte existerar fysiskt och inte har några anställda. Det har fastställts i skälen 281–290 att huvudkontoren genom sin begränsade verksamhet i form av styrelsemöten inte deltar i FoU och inte heller kan göra detta. Detta skulle faktiskt vara omöjligt, eftersom huvudkontoren varken har fysisk förekomst eller anställda. Såsom konstateras i skälen 295–304 verkar de irländska filialerna dock delta i verksamhet som direkt eller indirekt stöder Apples immateriella tillgångar, och Apple har tidigare behandlat dem som sådana. Även om man godtar att Apple Inc. gjorde icke ersatta bidrag till förmån för ASI och AOE och att dessa icke ersatta bidrag kan ha ansetts påverka vinstfördelningen inom ASI och AOE borde bidragen följaktligen ha fördelats till de irländska filialerna.

(317) Irland och Apple hävdar dessutom att risken bärs och begränsas för ASI och AOE genom koncernpolicyer, som har tagits fram i Förenta staterna. Syftet med koncernpolicyer är emellertid att begränsa koncernspecifika risker och införa samordningsförfaranden, vilket innebär att koncernen själv kan kräva sådana policyer från sina dotterbolag, inte att dotterbolagen ska dra nytta av dem. En policy, vare sig i form av ett skriftligt dokument, en process eller en affärsprogramvara, kan dessutom inte påstås bära affärsrisker utan personal. Såsom förklaras i skäl 290 bör en enhet som inte kan förvalta, kontrollera och övervaka en funktion eller en risk inte heller tilldelas den risken för skatteändamål.

(318) Sammanfattningsvis kan kommissionen inte godta Irlands och Apples argument att ASI:s och AOE:s vinst från bidrag från anställda vid Apple Inc. bör undantas från ASI:s och AOE:s irländska filialers beskattningsbara vinst, eftersom de påstådda bidragen från anställda vid Apple Inc. till FoU och förvaltningen av de licenser för Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE inte kan påverka vinstfördelningen inom ASI och AOE.

d) **Slutsats: De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor leder till en sänkning av den bolagsskatt som ASI och AOE ska betala i Irland.**

(319) Såsom konstateras i skäl 305 borde de licenser för Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE inte ha fördelats utanför Irland, utan till de irländska filialerna. Om ASI:s och AOE:s irländska filialer var separata och oberoende företag som bedriver samma eller liknande verksamheter under samma eller liknande

([251]) Se skäl 133.
([252]) Se skäl 314.
([253]) När en postadress anges i de olika versionerna av kostnadsdelningsavtalet är det alltid en adress i Irland. I avtalet om marknadsföringstjänster anges följande: ”Alla meddelanden, val, erbjudanden, godkännanden och krav som tillåts eller begärs enligt detta avtal ska inges skriftligen (…) till parten, till följande adress:
Apple Inc.
1 Infinite Loop
Cupertino, CA 95014
Attention: Legal Department
Apple Sales International
Hollyhill Industrial Estate
Hollyhill Cork, Irland
Attention: Controller”
Se avtalet om marknadsföringstjänster, s. 6.

förhållanden, skulle de med hänsyn till sin egen lönsamhet inte ha godtagit att all vinst för ASI och AOE som överstiger ett begränsat påslag på en reducerad kostnadsbas fördelas utanför Irland. All vinst från försäljningsverksamhet förutom de ränteinkomster som ASI och AOE får under normala marknadsförhållanden ([254]) borde i stället ha fördelats till ASI:s och AOE:s irländska filialer.

(320) Följden av att den irländska skatteförvaltningen godtar det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland är en betydande minskning av ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland, som utgör skattebasen för uttag av bolagsskatt enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. De vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor kan därför inte sägas leda till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

(321) Genom att godkänna vinstfördelningsmetoder som grundades på detta obestyrkta antagande gav den irländska skatteförvaltningen en fördel till ASI och AOE i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget, i form av en minskning av deras respektive årliga beskattningsbara vinst. Denna fördel hade en selektiv karaktär, eftersom den ledde till en sänkning av ASI:s och AOE:s bolagsskatt enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst återspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram enligt armlängdsprincipen, och vars beskattningsbara vinst således beskattas till samma normalbolagsskattesats som ASI:s och AOE:s lokala vinster.

(322) En liknande slutsats nås enligt OECD:s godkända metod för vinstfördelning till fasta driftställen ([255]). Även om OECD:s vinstfördelningsrapport från 2010 antogs av OECD-rådet efter det att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor meddelades 1991 och 2007, hänvisar kommissionen endast till denna icke-bindande vägledning, vilket förklaras i skäl 255, som en ytterligare indikation på att de vinstfördelningsmetoder som godkänns genom dessa förhandsbesked ger ett resultat som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Faktum är att det inte finns några andra alternativa detaljerade och heltäckande analyser av vinstfördelningsmetoder tillgängliga för skatteförvaltningar och multinationella företag för att hjälpa dem att fastställa villkor enligt armlängdsprincipen för koncerninterna mellanhavanden och mellanhavanden mellan företag. Denna vägledning fanns i alla händelser tillgänglig i en liknande form redan 2008 ([256]). OECD publicerade nämligen en första vägledning om vinstfördelning till fasta driftställen 1993 ([257]), och de överväganden som presenteras i OECD:s vinstfördelningsrapport från 2010 rör tillämpningen av artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på konkreta situationer.

(323) Enligt den godkända OECD-metoden är det första steget i vinstfördelningsprocessen att använda fysisk närvaro av personal eller personer som fullgör funktioner på företagets vägnar vid huvudkontoret och det fasta driftstället som ett objektivt sätt att fördela de tillgångar som används, de funktioner som fullgörs och de risker som bärs mellan ett huvudkontor och dess fasta driftställe. Detta motiveras av det faktum att det finns få oklarheter när det gäller fysisk närvaro av anställda eller personer som fullgör funktioner på företagets vägnar. I ASI:s och AOE:s fall bör alla tillgångar, funktioner och risker, inbegripet licenser för immateriella tillgångar för upphandling, tillverkning, försäljning och distribution av Appleprodukter utanför Nords- och Sydamerika, fördelas till de irländska filialerna i ett första steg, eftersom ASI och AOE inte har några anställda eller personer som fullgör funktioner på deras vägnar utanför filialerna, förutom passiv likviditetshantering som styrelserna har utkontrakterat till Braeburn. I texten om immateriella tillgångar i OECD:s vinstfördelningsrapport från 2010 anges att det i fråga om det ekonomiska ägandet av immateriella tillgångar är det aktiva beslut som fattas på nivån under den högsta ledningen som avgör fördelningen av ägarskapet ([258]). ASI:s och AOE:s huvudkontor har inga anställda under högsta ledningsnivå.

([254]) Se skäl 291.
([255]) Se skälen 86–89.
([256]) Se rapporten om vinstfördelning till fasta driftställen från 2008, antagen av OECD-rådet den 17 juli 2008.
([257]) Se *Attribution of Income to Permanent Establishments, Issues in International Taxation* nr 5, OECD, Paris, 1994, återgiven i volym II av lösbladsversionen av OECD:s modellavtal för skatter på s. R(13)-1, antagen av OECD-rådet den 26 november 1993.
([258]) Se skälen 90 och 91.

(324) Beträffande den andra ad hoc-rapporten ([259]) från [Apples skatterådgivare], som Apple lämnade in som exempel på tillämpningen av OECD:s godkända metod i detta fall, stämmer inte [Apples skatterådgivares] redogörelse för de två stegen i denna metod överens med de två stegen i OECD:s godkända metod, som förklaras i skälen 86–89. Precis som i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ifrågasätts inte fördelningen av licenserna till Apples immateriella tillgångar till ASI:s och AOE:s huvudkontor i rapporten. I stället presenterar [Apples skatterådgivare] det första steget i metoden som en analys av armlängdsprincipens räckvidd, i stället för att tillgångar, funktioner och risker fördelas mellan ASI:s och AOE:s huvudkontor och deras respektive irländska filialer, vilket ska göras enligt den godkända OECD-metoden ([260]). En liknande feltolkning av OECD:s godkända metod görs i PwC:s ad hoc-rapport, där det första steget i metoden presenteras som en funktionell analys, men utan att betrakta fördelningen av tillgångar och risker som relevant eller nödvändig enligt det första steget.

8.2.2.3 ***Resonemang i andra hand: Underskattning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst på grund av de olämpliga metodval som ligger till grund för de ensidiga vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor***

(325) Utan att det påverkar bedömningen i avsnitt 8.2.2.2 framför kommissionen som ett resonemang i andra hand att även om den irländska skatteförvaltningen gjorde rätt i att godta det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland, vilket kommissionen bestrider, leder de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, som grundas på det antagandet, till ett resultat som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Kommissionen anser i synnerhet att ASI:s och AOE:s årliga beskattningsbara vinst i Irland underskattas enligt dessa metoder, eftersom metoderna grundas på olämpliga metodval. Dessa olämpliga val leder till en minskning av företagens bolagsskatt i Irland jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd.

(326) Syftet med bedömningen i skälen 327–360 är inte att fastställa en armlängdsmässig ersättning för de funktioner som fullgörs av de irländska filialerna. Mot bakgrund av resonemanget i avsnitt 8.2.2.2 anser kommissionen att den irländska skatteförvaltningen gjorde fel i att godta det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland, vilket är det antagande som ligger till grund för de vinstfördelningsmetoder som godkänns genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. Syftet med bedömningen är snarare att visa att även om den irländska skatteförvaltningen skulle ha gjort rätt i att godta detta obekräftade antagande, leder flera av de metodval som ligger till grund för metoderna ändå till en beskattningsbar vinst för ASI och AOE som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Eftersom dessa metoder godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden bör de med andra ord och i alla händelser anses ge en selektiv fördel till ASI och AOE i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget även enligt detta andrahandsresonemang.

(327) Närmare bestämt anser kommissionen att följande metodval, som ligger till grund för de ensidiga vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden, avviker från ett marknadsbaserat resultat: i) Valet av ASI:s och AOE:s irländska filialer som fokus för de ensidiga vinstfördelningsmetoderna, ii) valet av rörelsekostnader som vinstindikator, och iii) beloppen för den godtagna avkastningen.

a) **Omotiverat val av de irländska filialerna som fokus för den ensidiga vinstfördelningsmetoden**

(328) När direkta internprissättningsmetoder, såsom marknadsprismetoden, används för att fastställa priset för en koncernintern transaktion återspeglas resultatet på samma sätt för båda parterna i transaktionen. Om ensidiga

([259]) Se skäl 210.
([260]) Rapporten verkar ha fler brister: det anges att den irländska filialen inte bedriver marknadsföringsverksamhet, vilket verkar motsägas av Irland och Apple.

indirekta internprissättningsmetoder används, såsom nettomarginalmetoden, inriktas analysen av den interna prissättningen däremot endast på de aktiviteter som utförs av en part i den kontrollerade transaktionen (den ”testade” parten) och ersättningen för dessa aktiviteter, i stället för separata identifierbara transaktioner och deras priser. När nettomarginalmetoden tillämpas måste man därför välja att testa en part för vilken det är möjligt att jämföra den nettomarginal som den parten har tjänat i den kontrollerade transaktionen med den nettomarginal som jämförbara oberoende företag tjänar i okontrollerade transaktioner ([261]). För att se till att uppskattningen av den armlängdsmässiga ersättningen för transaktionen är tillförlitlig är det alltså mycket viktigt att välja bästa möjliga part att testa.

(329) I de ensidiga vinstfördelningsmetoder som godkänns genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, som liknar nettomarginalmetoden, beaktas endast ASI:s och AOE:s irländska filialers verksamhet ([262]). Valet av de irländska filialerna som ”testad part” godkänns alltså i de omtvistade förhandsbeskeden. De irländska filialerna fastställs likaså som testad part i både PwC:s och [Apples skatterådgivares] ad hoc-rapporter. Valet av de irländska filialerna som testad part bygger på det obekräftade antagandet att ASI:s och AOE:s irländska filialer fullgör den ”mindre komplexa funktionen” jämfört med sina respektive huvudkontor, eftersom licenserna till Apples immateriella tillgångar hade fördelats till huvudkontoren för skatteändamål. Det faktum att de irländska filialerna har valts som testad part innebär dessutom att huvudkontorens verksamheter anses vara mer komplexa.

(330) När nettomarginalmetoden tillämpas väljs ofta enheter som till exempel är exponerade för risker eller har egna immateriella tillgångar som den mer komplexa funktionen ([263]). I detta sammanhang är det viktigt att klargöra att det faktum att en enhet äger en immateriell tillgång inte nödvändigtvis betyder att ägaren fullgör en komplex funktion. Även om de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE borde fördelas utanför Irland, vilket kommissionen bestrider, bör valet av de irländska filialerna som den mindre komplexa funktionen dock grundas på en jämförelse av de funktioner som fullgörs av filialerna i förhållande till deras respektive huvudkontor, och inte bara på ett antagande om att så är fallet.

(331) Såsom förklaras i skäl 281 begränsas huvudkontorens verksamheter till de två företagens styrelsemöten. Företagens styrelsemöten anges i protokollen, och såsom framgår av sammanfattningarna av protokollen i tabellerna 4 och 5 och beskrivningarna i skälen 127 och 129, framgår det inte av dessa att komplexa verksamheter bedrivs vid ASI:s och AOE:s huvudkontor. Enligt protokollen behandlas främst beslut om finansiell förvaltning under styrelsemötena, till exempel att motta eller betala utdelningar. Huvudkontoren förefaller inte och verkar inte heller ha förmåga att fullgöra några aktiva och kritiska roller i fråga om FoU eller förvaltningen av Apples immateriella tillgångar, vilket förklaras i skälen 281–293.

(332) Såsom förklaras i skälen 296–304 bestod de irländska filialernas funktioner, i den form som de presenterades för den irländska skatteförvaltningen, av uppgifter för vilka det var absolut nödvändigt att använda licenserna. Det finns dessutom tecken på att filialerna faktiskt fullgjorde funktioner relaterade till immateriella tillgångar som var avgörande för att bygga upp märkesmedvetenheten och märkeserkännandet i EMEIA-regionen.

(333) Med tanke på huvudkontorens begränsade förmåga att kontrollera eventuella risker jämfört med omfattningen av de respektive irländska filialernas verksamheter, leder valet av de irländska filialerna som den testade och mindre komplexa parten i transaktionerna till en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Den irländska skatteförvaltningens godtagande av vinstfördelningsmetoder som bygger på det valet leder följaktligen

([261]) Se i detta sammanhang punkt 3.18 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: ”Valet av den part som ska testas måste vara förenligt med den funktionella analysen av transaktionen. Den part som testas är i regel den part på vilken en internprissättningsmetod kan tillämpas på det mest tillförlitliga sättet och för vilken de mest tillförlitliga jämförelsetalen kan hittas, dvs. oftast den part som har den minst komplexa funktionella analysen.”

([262]) Irland hävdar att detta är resultatet av tillämpningen av avsnitt 25 i TCA 97, enligt vilket endast de irländska filialernas verksamheter ska beaktas.

([263]) Se skäl 94.

till att ASI:s och AOE:s årliga bolagsskatt i Irland minskas jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd. Därför bör de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor anses ge ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

b) **Olämpligt val av vinstindikator**

(334) Även om det skulle ha varit korrekt att anse att de irländska filialerna fyllde den ”mindre komplexa funktionen” och valet av dem som den testade parten i de ensidiga vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor därmed också var korrekt, vilket kommissionen bestrider, leder de vinstindikatorer som valts för metoderna inte till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

(335) Den vinstindikator som väljs för att tillämpa en ensidig internprissättningsmetod, exempelvis nettomarginalmetoden, är avsedd att återspegla de funktioner som fullgörs av den testade parten i en kontrollerad transaktion, som enligt de omtvistade förhandsbeskeden är de irländska filialerna. Den vinstindikator som föreslogs av Apple och som godkänns av den irländska skatteförvaltningen i förhandsbeskeden från både 1991 och 2007 för att fastställa ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst för de funktioner som de fullgör är rörelsekostnader, som för AOE:s del har kombinerats med en procentandel av omsättningen sedan förhandsbeskedet 2007. Eftersom de två filialerna fullgör olika funktioner analyserar kommissionen varje filials funktioner separat för att fastställa huruvida valet av rörelsekostnader som vinstindikator var lämpligt i varje fall.

(336) Enligt Apples uppgifter till den irländska skatteförvaltningen bedrev ASI:s irländska filial främst upphandlings-, försäljnings- och distributionsverksamheter. Vanligen väljs rörelsekostnader som vinstindikator för lågriskdistributörer ([264]). Av de anledningar som anges i skälen 337, 338 och 339 kan ASI:s irländska filial dock inte anses vara en lågriskdistributör.

(337) För det första bär ASI en omsättningsrisk, som var så hög som [67,5–68] miljarder US-dollar 2014. Eftersom ASI:s huvudkontor varken har fysisk förekomst eller anställda och därför inte kan bära produktrisker, måste ASI:s irländska filial antas bära risken i fråga. Användningen av rörelsekostnader som vinstindikator återspeglar inte den risken, eftersom ASI:s irländska filials rörelsekostnader höll sig relativt stabila under den period då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor var i kraft. Däremot ökade ASI:s försäljning betydligt under samma period. Avsaknaden av en korrelation mellan rörelsekostnader och försäljning gör att kommissionen ifrågasätter att rörelsekostnader är en lämplig vinstindikator för att fastställa ASI:s beskattningsbara vinst ([265]).

([264]) I sin ad hoc-rapport verkar [Apples skatterådgivare] anse att försäljning inte är en lämplig vinstindikator för distributionsverksamhet. Enligt rapporten är försäljning i detta fall endast lämplig för distributionsverksamheter som begränsas till logistik, medan ASI fullgör viktiga kundstödfunktioner och tillhandahåller garantier för alla sålda varor. Se *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [Apples skatterådgivare], 30 april 2008, där ”[Apples skattrådgivare] anser att det i vissa fall är motiverat att använda Berry Ratio i fråga om ytterst integrerade koncerner, där ’försäljning’ främst sker på regional eller global nivå och företaget huvudsakligen har en logistisk försäljningsfunktion”. Se även *Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issues notes*, [Apples skatterådgivare], 30 april 2008, där ”[Apples skatterådgivare] konstaterar att [OECD:s] arbetsgrupp anser att Berry Ratio endast bör använda för att prissätta försäljningsverksamhet och att en försäljningsrelaterad indikator är lämpligare, utom i jämförbara situationer när oberoende parter som verkar på armlängds avstånd skulle ha överenskommit något annat”. OECD:s arbetsgrupper ingår i OECD och består i princip av medlemsländernas företrädare. De ägnar sig åt särskilda frågor, till exempel internprissättning.

([265]) Skäl 67 i beslutet om att inleda förfarandet. ”[…] ASI:s försäljningsinkomst ökade faktiskt med 415 % till 63,9 miljarder US-dollar under de tre åren 2009–2012. Under samma period ökade rörelsekostnaderna som de återspeglas i den beskattningsbara inkomsten […] med [15–20] %.”

(338) För det andra tillhandahåller ASI garantier för alla varor som säljs i EMEIA-regionen. Dessa garantier utgjorde den största skulden i överföringen av tillgångar och skulder från ASI till ADI för den regionen ([266]). Eftersom ASI:s huvudkontor varken har fysisk förekomst eller anställda och därför inte kan bära produktrisker, måste ASI:s irländska filial anses bära den skulden. Valet av rörelsekostnader som vinstindikator avspeglar dock inte risknivån eftersom, vilket förklaras i skäl 336, rörelsekostnader vanligen används som vinstindikator för lågriskdistributörer ([267]).

(339) För det tredje förlitar sig ASI systematiskt till externa leverantörer ([268]) för att fullgöra sin distributionsfunktion. Den omsättning som ASI genererar består till stor del av varor som aldrig fysiskt hanteras i Irland. Den risk som bärs med avseende på produkter som inte hanteras i Irland skulle fångas upp bättre i den totala försäljningen än i rörelsekostnaderna. Även om betalningar för utkontrakterade tjänster kan framgå av filialernas rörelsekostnader, omfattar detta belopp ersättning till den tredje part som tillhandahåller tjänsterna, och avspeglar därför inte de kostnader som genereras av verksamheten i sig. De tillgängliga uppgifterna om ASI:s rörelsekostnader är dock inte tillräckligt detaljerade för att identifiera enskilda komponenter i rörelsekostnaderna, exempelvis betalningar för utkontrakterade kostnader och personalkostnader ([269]).

(340) Av de anledningar som anges i skälen 337, 338 och 339 återspeglar inte valet av rörelsekostnader som vinstindikator i stället för försäljning de risker som ASI bär och de viktiga aktiviteter som utförs av ASI:s filial på lämpligt sätt. Samma sak gäller för tillämpningen av Berry Ratio i de två ad hoc-rapporter som utarbetats av PwC och [Apples skatterådgivare]. Berry Ratio används också som ett finansiellt tal för att uppskatta en armlängdsmässig ersättning för distributörer med begränsade risker ([270]). Berry Ratio motsvarar avkastningen på ett företags mervärdesfunktioner och förutsätter att dessa funktioner fångas upp som rörelsekostnader. Eftersom rörelsekostnader är den nämnare som används i Berry Ratio är användningen av rörelsekostnader i nettomarginalmetoden och i Berry Ratio i praktiken inte mer än en presentationsmässig skillnad. I OECD:s riktlinjer för internprissättning beskrivs situationer där Berry Ratio kan vara användbar, men dessa situationer skiljer sig från den situation som ASI verkar i ([271]).

(341) Sammanfattningsvis är varken valet av rörelsekostnader som vinstindikator i de omtvistade förhandsbeskeden eller användningen av Berry Ratio i ad hoc-rapporterna lämpligt för att fastställa en armlängdsmässig ersättning för de funktioner som fullgörs av ASI:s irländska filial. Valet av rörelsekostnader som vinstindikator i stället för försäljning leder till att ASI:s årliga beskattningsbara vinst i Irland minskas på ett olämpligt sätt, eftersom försäljning är en bredare vinstindikator än rörelsekostnader, och eftersom ASI:s försäljning ökade betydligt under den period då de omtvistade förhandsbeskeden var i kraft, medan dess rörelsekostnader höll sig relativt stabila ([272]). Detta leder i synnerhet till en mycket låg och stabil skattebas för ASI:s irländska filial ([273]), som inte

([266]) Se skäl (135).

([267]) Se i detta sammanhang punkt 2.87 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010, där följande anges: ”Nämnaren bör inriktas på relevanta indikatorer för värdet av de funktioner som fullgörs av den testade parten i transaktionen i fråga, med beaktande av de tillgångar som används och de risker som bärs.”

([268]) Se t.ex. skäl 55.

([269]) Se figur 4.

([270]) Se t.ex. tabellen om användning av vinstindikatorer i publikationen *Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook*, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Avkastning på kapital	Formel: Rörelsevinst/rörelsetillgångar Används ofta för att testa Tillverkare
Rörelsemarginal	Formel: Rörelsevinst/nettoförsäljning Används ofta för att testa Distributörer
Berry Ratio	Formel: Bruttovinst/Rörelsekostnader Används ofta för att testa Lågfunktionsdistributörer
Nettokostnadsplus	Formel: Rörelsevinst/totala kostnader Används ofta för att testa Tjänsteleverantörer och kontraktstillverkare

([271]) Se punkt 2.101 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010.

([272]) Se skäl 337.

([273]) Denna princip förklaras i samband med omstrukturering i punkt 9.10 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010, där följande anges: ”Omstruktureringar av verksamheten leder ofta till att lokal verksamhet omvandlas till lågriskverksamheter (t.ex. ’lågriskdistributörer’ eller ’kontraktstillverkare med låg risk’) som tilldelas en relativt låg (men i allmänhet stabil) avkastning på grund av att affärsrisken bärs av en annan part, till vilken överskottsvinsten fördelas.”

på ett korrekt sätt återspeglar de risker som filialen bär, vilket beskrivs i skälen 337–339. Valet leder därför till en lägre ersättning för filialen än för ett oberoende företag vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd. Detta problem uppstår inte om försäljning används som vinstindikator för att fastställa ersättningen för de funktioner som fullgörs av ASI:s irländska filial.

(342) Argumentet att valet av rörelsekostnader som vinstindikator för ett företag som bedriver upphandlings-, försäljnings- och distributionsverksamhet kanske inte ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen får dessutom stöd i OECD:s riktlinjer för internprissättning. I riktlinjerna föreslås ersättning baserad på försäljning i stället för rörelsekostnader för företag som fullgör sådana funktioner ([274]). Liknande frågeställningar behandlas också i OECD:s riktlinjer för internprissättning rörande användningen av Berry Ratio ([275]). Valet att använda totala kostnader som vinstindikator, som är en bredare bas än rörelsekostnader ([276]), övervägdes dock aldrig för ASI:s irländska filial, och det valet skulle också ha ökat ASI:s årliga beskattningsbara vinst i Irland.

(343) Beträffande AOE angav Apple till den irländska skatteförvaltningen att AOE:s irländska filial ansvarade för tillverkning och montering av ett specialiserat sortiment av datorprodukter. AOE äger varulagret ([277]) och förefaller kontrollera och bära risken för åtminstone en del av kostnaderna för dessa varulager ([278]). Eftersom huvudkontoret inte kan bära den risken på ett effektivt sätt då det saknar fysisk förekomst och personal som kan hantera risken, bör AOE:s irländska filial anses bära hela risken för varulagret. Under sådana omständigheter är en vinstnivå som omfattar totala kostnader lämpligare än rörelsekostnader för ett tillverkningsföretag som AOE. Totala kostnader är en bredare bas än rörelsekostnader, eftersom rörelsekostnader inte omfattar kostnader för råvaror, medan totala kostnader omfattar den viktigaste rörliga kostnadskomponenten, som för ett tillverkningsföretag som AOE i princip är kostnad för sålda varor. I detta sammanhang konstaterar kommissionen att både PwC och [Apples skatterådgivare] i sina ad hoc-rapporter föreslår ett påslag på totala kostnader som vinstindikator ([279]).

(344) Genom att godkänna en vinstfördelningsmetod med rörelsekostnader och inte totala kostnader som vinstindikator gav den irländska skatteförvaltningen AOE en selektiv fördel jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd. Genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godkände den irländska skatteförvaltningen att vissa kostnader, såsom kostnader för sålda varor, undantogs från vinstindikatorn för AOE:s irländska filial. Detta leder till att företagets årliga beskattningsbara vinst i Irland minskas på ett olämpligt sätt eftersom totala

([274]) Se i detta sammanhang punkt 2.87 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: ”Vanligen, och med förbehåll för en granskning av fakta och omständigheter i ärendet, kan försäljning eller rörelsekostnader i samband med distribution vara en lämplig grund för distributionsverksamheter, totala kostnader eller rörelsekostnader kan vara lämpligt för service- eller tillverkningsverksamhet, och rörelsetillgångar kan vara lämpligt för kapitalintensiva verksamheter, såsom viss tillverkning eller allmännyttiga företag.”

([275]) Se i detta sammanhang punkt 2.101 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: ”Problem (…) i samband med överförda kostnader kan även uppstå vid tillämpning av Berry Ratio. För att Berry Ratio ska vara lämplig för att testa ersättningen för en kontrollerad transaktion (t.ex. produktdistribution) ska
— värdet på de funktioner som fullgörs i en kontrollerad transaktion (med hänsyn till de tillgångar som används och de risker som bärs) stå i proportion till rörelsekostnaderna,
— värdet på de funktioner som fullgörs i en kontrollerad transaktion (med hänsyn till de tillgångar som används och de risker som bärs) inte materiellt påverkas av värdet på de distribuerade produkterna, dvs. inte stå i proportion till försäljningen, och
— skattebetalaren i den kontrollerade transaktionen inte fullgöra någon annan betydande funktion (t.ex. tillverkning) som bör ersättas genom användning av en annan metod eller finansiell indikator.”

([276]) Se punkt 2.47 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010.

([277]) Enligt AOE:s räkenskaper äger företaget både ”råvarulager” och ”pågående arbeten samt färdiga varor”.

([278]) Se i detta sammanhang punkt 2.93 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: ”När en kostnadsbaserad nettomarginalmetod tillämpas på transaktioner används ofta totala kostnader, som omfattar alla direkta och indirekta kostnader som kan hänföras till en verksamhet eller en transaktion, kombinerat med en lämplig fördelning av de allmänna omkostnaderna för verksamheten. Man kan ifrågasätta huruvida och i så fall i vilken utsträckning det är armlängdsmässigt godtagbart att behandla en betydande del av skattebetalarens kostnader som överförda kostnader utan att tillföra ett vinstelement (dvs. som kostnader som eventuellt kan undantas från nettovinstindikatorns nämnare). Detta beror på i vilken utsträckning en oberoende part under jämförbara omständigheter skulle gå med på att inte tjäna ett påslag på en del av de kostnader som den ådrar sig”.

([279]) Se skälen 167 och 214.

kostnader är en bredare vinstindikator än rörelsekostnader, vilket i sin tur innebär att den bolagsskatt som företaget ska betala i Irland kan sänkas.

(345) Sammanfattningsvis leder den irländska skatteförvaltningens godtagande av rörelsekostnader som vinstindikator i de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, i stället för försäljning för ASI:s irländska filial och totala kostnader för AOE:s irländska filial, till att båda företagens årliga beskattningsbara vinst i Irland minskas på ett olämpligt sätt jämfört med icke-integrerade företag vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd. Därför bör de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor anses ge ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

c) **Den godkända avkastningen är för låg**

(346) Den irländska skatteförvaltningen godtog olika avkastningsnivåer för ASI:s och AOE:s irländska filialer i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. I ASI:s fall godtas en marginal på 12,5 % av filialens rörelsekostnader i förhandsbeskedet från 1991, och en marginal på [10–15] % i 2007 års förhandsbesked. I AOE:s fall godtas en marginal på 65 % av filialens rörelsekostnader upp till [60–70] miljoner US-dollar och en marginal på 20 % över det beloppet i 1991 års förhandsbesked. I 2007 års förhandsbesked godtas en marginal på [10–15] % av filialens rörelsekostnader med en avkastning på immateriella tillgångar på [1–5] % av filialens omsättning med avseende på den irländska filialens ”samlade tillverkningsprocessteknik” ([280]). Eftersom Apple inte utarbetade några vinstfördelningsrapporter när de omtvistade förhandsbeskeden begärdes finns inga samtida förklaringar för att styrka valet av dessa avkastningsnivåer 1991 och 2007.

(347) Vad gäller 1991 års förhandsbesked verkar det tröskelsystem som överenskommits för AOE på 65 % av rörelsekostnaderna, som sänks till 20 % över [60–70] miljoner US-dollar, överenskommits genom förhandlingar och förefaller bero på sysselsättningsöverväganden, vilket framgår av de utdrag som återges i avsnitt 2.2.3, särskilt hänvisningen till ”att en utökning av den irländska verksamheten inte bör förbjudas” i dessa utdrag ([281]). I detta avseende har domstolen förklarat att om en skatteförvaltning har stort utrymme för skönsmässig bedömning att avgöra vilka som ska beviljas skatteförmånen eller på vilka villkor den beviljas på grundval av kriterier som inte har något samband med skattesystemet, till exempel sysselsättningsöverväganden, måste utövandet av denna skönsmässiga bedömning därvid anses ge upphov till en selektiv fördel.

(348) Kommissionen instämmer inte i Irlands tolkning av den hänvisningen ([282]), enligt vilken det inte skulle vara orimligt för en kontraktstillverkare att godta ett minskat kostnadspåslag om tillverkaren får generös ersättning. Målet för en rationell ekonomisk aktör är att maximera vinsterna enligt en given risknivå, och en rationell ekonomisk aktör skulle inte godta lägre avkastning och gå miste om vinst för att den fick tillräcklig avkastning på annat sätt. Kommissionen ser inte heller någon fördel i den tolkning av den hänvisningen ([283]) som föreslås av Apple, dvs. att den bör tolkas mot bakgrund av att det är osannolikt att den stegvis ökande fasta investering som krävs för en utökning av verksamheten skulle vara lika stor som de initiala fasta investeringarna ([284]). Kommissionen kan i synnerhet inte godta Apples argument i en ad hoc-rapport som utarbetats av [Apples andra skatterådgivare] ([285]), där det sägs att vinst från effektivitetshöjningar bör beskattas till ett lägre belopp. Enligt den rapporten avspeglar en minskad skattesats på vinster över en viss gräns de underliggande stordriftsfördelarna.

([280]) Se begäran om förhandsbesked av den 16 maj 2007, som ligger till grund för 2007 års förhandsbesked, s. 1.
([281]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 119. Se skäl 65.
([282]) Mål C-6/12, P Oy, EU:C:2013:525, punkterna 25–28 och citerad rättspraxis.
([283]) Se skäl 65.
([284]) Se Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 112.
([285]) Se skäl 170.

Kommissionen kan dock inte finna några ekonomiska argument för att ett företag skulle godta lägre vinster när det har minskade kostnader. Sänkt skatt för stora företag som drar nytta av stordriftsfördelar är dessutom inte logiskt i ett beskattningssystem. Om den vinst som genereras av stordriftsfördelar skulle beskattas till en lägre sats än vinst som genereras av små företag skulle stora företag ha en dubbel fördel: stora företag, som är mer effektiva än små företag, skulle vinna på större vinster, och eftersom skatt tas ut som en procentandel av vinsten skulle de gynnas av en lägre skattesats för sin vinst. En sådan ytterligare fördel överensstämmer inte med beskattningssystemets logik, vilken är att beskatta vinsten för alla skattepliktiga företag i Irland, oavsett storlek och marknadsställning. Slutligen kan det vara i linje med kommersiell logik att godta en lägre vinstmarginal per enhet sålda varor när mängden varor som säljs till en viss kund ökar. Detta motsvarar dock inte automatiskt lägre vinster i detta kundkonto, eftersom de minskade vinstmarginalerna per såld enhet i princip gott och väl kan uppvägas av de större mängder som säljs till kunden. Irland har inte fått några uppgifter som tyder på en underliggande prissättningsstrategi från Apples sida som skulle motsvara ett liknande lönsamhetsmönster. Incitament som rabatter på faktiska skattesatser i syfte att stimulera ökad verksamhet och sysselsättning överensstämmer inte heller med beskattningssystemets logik.

(349) Kommissionen kan däremot godta Irlands ([286]) och Apples ([287]) förklaringar om den skattemässiga avskrivning som överenskoms i 1991 års avgörande, som kommissionen uttryckte tvivel om i beslutet att inleda förfarandet. I beslutet att inleda förfarandet ansåg kommissionen att den irländska skatteförvaltningens godkännande av att beloppet för skattemässiga avskrivningar skulle begränsas till [1–10] miljoner US-dollar över det belopp som anges för avskrivningar i räkenskaperna inte kunde bekräftas enligt någon metod och inte heller var motiverat av faktiska utgifter, utan snarare verkade vara resultatet av förhandlingar. I detta sammanhang hävdade Irland och Apple att möjligheten att göra skatteavdrag begränsas genom 1991 års förhandsbesked. Irland förklarade att ASI och AOE frivilligt hade infört en årlig gräns för sina skattemässiga avskrivningar, även om de skulle ha haft rätt till större avskrivningar om de gjorts under färre år ([288]). Denna punkt verkar således inte selektivt gynna dessa företag vid en individuell bedömning och separat från andra punkter i förhandsbeskedet.

(350) När det gäller 2007 års förhandsbesked motiveras i efterhand de avkastningsnivåer som överenskommits för ASI:s och AOE:s irländska filialer i ad hoc-rapporterna från PwC och [Apples skatterådgivare]. Båda rapporterna bygger på en jämförande studie. I PwC:s rapport anges alla företag som skatterådgivaren ansåg vara jämförbara för att uppskatta en armlängdsmässig avkastning för de två filialerna, medan [Apples skatterådgivare] i sin rapport inte avslöjar vilka jämförbara företag som använts. [Apples skatterådgivare] påpekar att det är problematiskt att göra jämförelser och menar att det finns väsentliga skillnader i rapporten ([289]), men söker ändå efter jämförbara företag i databaser.

(351) Inledningsvis anser kommissionen att en jämförande studie, som grundas på en databassökning efter jämförbara företag, inte är ett lämpligt sätt för att uppskatta en armlängdsmässig vinst för ASI:s och AOE:s irländska filialer. För att en sådan studie ska ge en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen måste de produkter som säljs av de tredje parter som ingår i den jämförande studien vara jämförbara med de varor som säljs av ASI och tillverkas av AOE. I de uteslutningskriterier som PwC och [Apples skatterådgivare] använder för urvalet av jämförbara företag tas ingen hänsyn till att Apple säljer högkvalitativa märkesvaror och marknadsför sina produkter på marknaden som sådana, medan de valda företagen kan

([286]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 121 ff.
([287]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 115 ff.
([288]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 127.
([289]) Se ad hoc-rapporten från [Apples skatterådgivare], s. 13. ”Berörda geografiska marknader, avtalsvillkor, produktsortiment och produktvolymer för tredjepartsdistributörer skiljer sig väsentligt åt vid en jämförelse med vad som är relevant för verksamheten vid ASI:s irländska filial.”

marknadsföra sig på annat sätt. En armlängdsmässig avkastning för en distributör som ASI kan inte bedömas utan hänsyn till det övervägandet, särskilt med tanke på att ASI ansvarar för garantierna för de sålda produkterna, vilket förklaras i skäl 338. Garantier utgör en icke-försumbar risk när det gäller kvalitetsvaror ([290]), och ASI bär en betydande risk för exklusiva varor som inte fysiskt hanteras av den irländsk filialen, vilket förklaras i skäl 339. Så är i princip inte fallet för de jämförbara företagen i urvalet. Stora skillnader i rörlig kostnadsintensitet kan också vara ett problem i jämförelsen, med tanke på att ASI:s rörelsekostnader motsvarar en mycket liten del av försäljningen.

(352) Förutom dessa allmänna problem med att använda jämförande studier i detta fall anser kommissionen att det är problematiskt att minst tre av de 52 företag som PwC har valt som jämförbara företag har försatts i likvidation ([291]). Företag som inte har en hållbar affärsmodell är i princip inte lämpliga som jämförelser vid fastställandet av en lämplig ersättningsnivå. Det faktum att de företag som har försatts i likvidation utgör en betydande del av urvalet visar att man inte tog tillräcklig hänsyn till affärsmodellens hållbarhet i urvalet, och det är följaktligen inte möjligt att fastställa om de valda företagen är representativa.

(353) Trots dessa allmänna och specifika problem med ad hoc-rapporternas jämförande studier undersökte kommissionen även för fullständighetens skull vilken avkastningsnivå som skulle vara lämplig för ASI med användning av försäljning och för AOE med användning av totala kostnader i stället för rörelsekostnader som vinstindikator. Kommissionen påminner om att den inte gör denna analys för att fastställa en armlängdsmässig ersättning för de funktioner som fullgörs av de irländska filialerna ([292]). Syftet är i stället att visa att även om den irländska skatteförvaltningen gjorde rätt i att godta det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE borde ha fördelats utanför Irland, vilket kommissionen bestrider, ledde det olämpliga valet av rörelsekostnader och de olämpligt låga avkastningsnivåer som den irländska skatteförvaltningen godtog genom att tillämpa de ensidiga vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden till en årlig beskattningsbar vinst för ASI och AOE i Irland som i alla händelser avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat för deras respektive irländska filialer.

(354) Beträffande ASI presenteras en analys av en medelhög avkastning på försäljning ([293]) under samma period som användes i PwC:s analys med samma jämförbara företag i figur 13.

Figur 13

Påslag för rörelseresultat i förhållande till omsättningen för de 52 företag som valts av PwC

	Genomsnitt 2007–2011 (%)
Undre kvartilen (25:e percentilen)	1,3
Medianvärde	3,0
Övre kvartilen (75:e percentilen)	4,5

([290]) Garantirisken ökar med priset på varorna och därför har högkvalitativa märkesvaror garanti, dvs. på grund av det relativa höga priset, inklusive kostnaderna för komponenterna. Se i detta sammanhang punkt 3.37 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995, där följande exempel ges: ”Anta till exempel att en skattebetalare säljer videobandspelare av hög kvalitet till ett närstående företag, och den enda tillgängliga informationen om jämförbara affärsverksamheter är försäljning av generiska videobandspelare av medelkvalitet. Anta att försäljningen av videobandspelare av hög kvalitet på marknaden ökar, att inträdeshindren är stora, att konkurrenterna är få och att produktdifferentieringen är stor. Alla dessa skillnader har sannolikt en väsentlig effekt på lönsamheten för de undersökta och de jämförda verksamheterna, och skulle i detta fall kräva en justering. Precis som med andra metoder påverkar tillförlitligheten hos de nödvändiga justeringarna även analysens tillförlitlighet. Det bör noteras att även om två företag verkar inom exakt samma bransch kan lönsamheten variera beroende på deras marknadsandelar, konkurrensställning osv.” Detta exempel finns inte med i riktlinjerna för internprissättning från 2010.

([291]) Enligt Bureau Van Dijk-databasen, som användes av PwC, har företagen TECNOTEL ITALIA SpA och MIELCO SpA försatts i likvidation, och enligt offentliga källor gäller samma sak för företaget MEMTEC IBERICA SL.

([292]) Se skäl 326.

([293]) Omsättning (eller rörelseintäkter) ingår i databassökningen.

(%)

	Rörelseresultat före räntor och skatt/omsättning	2011	2010	2009	2008	2007	Genom-snitt
1	ACTIVA DISTRIBUCIO D'ELECTRODOMES-TICS, SA	1	1	1	1	1	0,66
2	ALLNET.ITALIA SpA.	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 SpA.	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 ELECTRODOMESTI-COS CORDOBESES SA	0	0	0	0	0	0,14
10	COMERCIANTES DE ELECTRODOMESTI-COS 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 SpA.	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 SpA.	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

(%)

	Rörelseresultat före räntor och skatt/omsättning	2011	2010	2009	2008	2007	Genom-snitt
24	INFOWORK TECNOLOGY SL	1	1	1	0		0,83
25	INTERDAS SpA.	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 – SpA.	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 SpA 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 SpA.	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

(%)

	Rörelseresultat före räntor och skatt/omsättning	2011	2010	2009	2008	2007	Genom-snitt
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) Genom att använda de jämförbara företag som valts av PwC och ASI:s irländskafilial som den testade parten och försäljning som vinstindikator leder analysen i figur 13 till en medianavkastning på försäljning på 3 % med ett kvartilavstånd ([294]) på 1,3–4,5 %. På grundval av den finansiella informationen i tabell 1 i detta beslut och den information som på grundval av skattedeklarationer ges i skäl 105 uppgick ASI:s irländska filials rörelseintäkter, beskattade till den irländska normalbolagsskattesatsen på 12,5 %, till omkring [40–50] miljoner US-dollar 2012, vilket motsvarade cirka [0,0–0,5] % av ASI:s omsättning 2012. Detta belopp är nästan 20 gånger lägre än det belopp som skulle fås fram genom att tillämpa den undre kvartilen i analysen i figur 13, som baseras på PwC:s korrigerade jämförande analys.

(356) Även om den irländska skatteförvaltningen gjorde rätt i att godta en ensidig vinstfördelningsmetod där ASI:s irländska part valts som den testade parten, vilket kommissionen bestrider, avviker ASI:s beskattningsbara vinst i Irland till följd av tillämpningen av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Denna avvikelse leder till en betydande minskning av ASI:s bolagsskatt i Irland jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd. Förhandsbeskeden bör därför anses ge ASI en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

(357) För AOE:s del uppgår den beskattningsbara vinsten 2012 till omkring [1–5] % av de totala kostnaderna. Den procentandelen ligger inom det kvartilavstånd som anges i ad hoc-rapporterna från PwC och [Apples skatterådgivare] och ligger nära den 25:e percentilen, som skatterådgivaren anser utgöra den undre delen av armlängdsintervallet. Enligt [Apples skatterådgivare] uppgick den undre kvartilens påslag på totala kostnader till [4,5–5,0] % (med en median på [5–10] %) för perioden 2009–2011 ([295]), och enligt PwC uppgick den undre kvartilens påslag på totala kostnader till [3,0–3,5] % (med en median på [5–10] %) för perioden 2007–2011 ([296]).

(358) Jämförelserna för varje företag med AOE:s irländska filial i PwC:s ad hoc-rapport görs emellertid endast på grundval av information från en kommersiell databas. Det finns alltså inga detaljerade analyser av jämförbarheten av varje företags verksamhets- och kostnadsstruktur, och PwC motiverar inte varför den 25:e percentilen godtas som den undre delen av intervallet i stället för ett snävare intervall för att komma till rätta med jämförelse-problemen ([297]).

([294]) PwC och [Apples skatterådgivare] hänvisar till kvartilavstånd som armlängdsintervall.
([295]) Se figur 10.
([296]) Se skäl 217.
([297]) I detta sammanhang anges följande i punkt 3.57 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: ”Trots att allt har gjorts för att utesluta punkter som är mindre jämförbara kan det också hända att man får ett sifferintervall som på grund av den process som tillämpats för att välja jämförbara företag och begränsad information, anses ha vissa brister i jämförelsen som inte kan identifieras och/eller kvantifieras och därför inte heller kan justeras. Om intervallet i sådana fall innehåller många observationer kan en central tendens fastställas med hjälp av statistiska verktyg för att begränsa intervallet (t.ex. kvartilavstånd eller andra percentiler), vilket kan bidra till att öka analysens tillförlitlighet.”

(359) Resultatet i PwC:s ad hoc-rapport grundas dessutom endast på en jämförelse med tillverkningsföretag, samtidigt som det anges att AOE:s irländska filial även tillhandahåller gemensamma tjänster till andra företag i Applekoncernen i EMEIA-regionen, exempelvis ekonomiska tjänster (bokföring, löneadministration och leverantörsreskontra), informationssystem och tekniska och mänskliga resurser ([298]). Ingen av dessa funktioner beaktas i analysen i PwC:s rapport, vilket innebär att den inte kan användas för att i efterhand motivera att ersättningen för dessa funktioner var armlängdsmässiga.

d) **Slutsats om felaktig tillämpning av de ensidiga vinstfördelningsmetoderna i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor**

(360) Sammanfattningsvis anser kommissionen att även om den irländska skatteförvaltningen skulle ha gjort rätt i att godta det obekräftade antagandet att de licenser till Apples immateriella tillgångar som innehas av ASI och AOE bör fördelas utanför Irland, vilket kommissionen bestrider ([299]), leder de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor fortfarande till ett resultat som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. I dessa förhandsbesked godkänns en beskattningsbar ersättning som de irländska filialerna med tanke på sin egen lönsamhet inte skulle ha godtagit om de var separata och oberoende företag som fullgör samma eller liknande verksamheter under samma eller liknande förhållanden. Vinstfördelningsmetoderna leder till att ASI och AOE får sänkt skatt enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst enligt det systemet bestäms av priser som förhandlas fram på armlängds avstånd. Godkännandet av dessa metoder i de omtvistade förhandsbeskeden ger därför ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

8.2.2.4 ***Slutsats om förekomst av en selektiv fördel till följd av ett undantag från de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland***

(361) Kommissionens slutsats i båda resonemangen är att de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor leder till en sänkning av ASI:s och AOE:s bolagsskatt enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland jämfört med icke-integrerade företag, vars beskattningsbara vinst återspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram enligt armlängdsprincipen. Kommissionen anser därför att förhandsbeskeden ger ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

(362) Denna slutsats bekräftas dessutom av två ytterligare faktorer, som visar att de vinstfördelningsmetoder som godkänns i de omtvistade förhandsbeskeden inte ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

(363) För det första, och som kommissionen konstaterar i skäl 262, meddelades de omtvistade förhandsbeskeden utan att den irländska skatteförvaltningen hade tillgång till en vinstfördelningsrapport. Såsom förklaras i beslutet att inleda förfarandet tyder det faktum att Apple vid den tidpunkt då de omtvistade förhandsbeskeden meddelades inte hade lämnat in en vinstfördelningsmetod för att styrka de vinstfördelningsmetoder som föreslogs för den irländska skatteförvaltningen på att de metoder som godkänns i förhandsbeskeden inte ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

(364) För det andra var förhandsbeskedet från 1991 öppet och innehöll ingen översynsbestämmelse. Det gällde i femton år, till dess att 2007 års förhandsbesked meddelades. Förhandsbeskedet från 2007, som däremot

([298]) PwC:s ad hoc-rapport, s. 12.
([299]) Avsnitt 8.2.2.2.

innehöll en översynsbestämmelse, var också öppet och gällde enligt Apple i åtta år, till dess att Apple införde sin nya bolagsstruktur i Irland. En överenskommelse mellan en skatteförvaltning och en skattebetalare som inte har något sista datum innebär att de framtidsprognoser som överenskommelsen grundas på blir mindre exakta, vilket skapar frågetecken kring tillförlitligheten hos den metod som godkänns i överenskommelsen ([300]). Detta gäller *a priori* för öppna förhandsbesked.

(365) Oavsett varaktigheten för 1991 års förhandsbesked hävdar Irland att varje års deklaration var en ”ny start”, och att det inte skulle ha varit möjligt att använda den vinstfördelningsmetod för filialerna som fastställs i förhandsbeskedet ”om ändringar i fakta och omständigheter skulle ha lett till att den grunden blev otillförlitlig” ([301]). Det är emellertid oklart hur den irländska skatteförvaltningen kunde ha fått vetskap om eventuella ändringar av fakta och omständigheter. Apple behövde bara lämna in sin årsdeklaration på grundval av förhandsbeskedet från 1991, utan skyldighet att informera den irländska skatteförvaltningen om stora förändringar ([302]). Till skillnad från förhandsbeskedet från 2007 innehåller 1991 års förhandsbesked nämligen ingen översynsbestämmelse där det anges att förhandsbeskedet inte kommer att fortsätta att gälla i händelse av stora förändringar avseende vilken typ av verksamheter som bedrivs.

(366) Det framgår inte heller vilka ändringar som motiverade beslutet att ersätta 1991 års förhandsbesked med det från 2007. I princip gäller förhandsbesked om prissättning så länge som de kritiska antaganden som godkänns i förhandsbeskedet fortfarande föreligger ([303]). Kritiska antaganden fastställs inte i de omtvistade förhandsbeskeden. För år 2007 framgår det inte heller vilken förändring av de kritiska antagandena som gav upphov till begäran om ändringar av arrangemanget från 1991.

(367) Vad gäller förhandsbeskedet från 2007 enades man till och med om att i den händelse Apple omstrukturerar verksamheten vid sina dotterbolag i Irland genom att lägga till nya irländska företag till strukturen eller slå samman befintliga företag, skulle de vinstfördelningsmetoder som godkänns i 2007 års förhandsbesked fortsätta att gälla för eventuella nya eller sammanslagna enheter, så länge dessa enheter ”i stort sett bedriver samma typ av verksamhet” som ASI och AOE. Förhandsbeskedet från 2007 innehåller visserligen en översynsbestämmelse, där det anges att förhandsbeskedet inte kommer att fortsätta att gälla i händelse av stora ändringar avseende vilken typ av verksamheter som bedrivs, men det framgår inte vad sådana stora ändringar innebär. Detta har inte förklarats av Irland och anges inte heller i förhandsbeskedet. På grundval av den mycket begränsade beskrivningen av verksamheten vid ASI:s och AOE:s irländska filialer i förhandsbeskeden är det svårt att avgöra om en ändring av de funktioner som fullgörs eller de risker som hanteras av de irländska filialerna skulle anses utgöra en stor förändring. Eftersom omstruktureringar av verksamheten uppenbarligen inte kan anses utgöra en ”stor förändring avseende vilken typ av verksamhet som bedrivs” verkar Apple ha kunnat utnyttja den gynnsamma skattebehandling som godkändes i de omtvistade förhandsbeskeden med endast begränsade restriktioner enligt 2007 års förhandsbesked.

(368) Även om de vinstfördelningar som godkändes genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor motsvarade metoder som ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen vid den tidpunkt då de meddelades, vilket inte var fallet, innebär det faktum att förhandsbeskeden var öppna att man måste ifrågasätta om vinstfördelningsmetoden var lämplig, med tanke på eventuella förändringar av de ekonomiska och rättsliga förhållandena under de år som förhandsbeskeden gällde ([304]).

([300]) Se punkt 51 i bilagan till kapitel IV i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010 och bilagan med riktlinjer för förhandsbesked om prissättning enligt förfarandet för ömsesidig överenskommelse i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 1995.

([301]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 130.

([302]) I punkt 72 i sina synpunkter på beslutet att inleda förfarandet uppger Apple att man mellan 1991 och 2006 hade regelbunden kontakt med den irländska skatteförvaltningen om de irländska filialernas organisationsstruktur och huvudsakliga verksamheter, enligt den irländska skatteförvaltningens allmänna befogenhet att övervaka efterlevnaden av de irländska skattebestämmelserna. Detta uppväger dock inte det faktum att skattemyndigheten efter ett visst antal år bör göra en ny bedömning av huruvida överenskommelsen fortfarande är giltig eller om den behöver ses över, särskilt med tanke på att Apples verksamhet utvecklades betydligt under denna period. Det förefaller inte heller finnas några skriftliga uppgifter om denna påstådda regelbundna kontakt, eftersom kommissionen i sin skrivelse av den 8 oktober 2013 uppmanade Irland att tillsammans med förhandsbeskeden lämna in alla viktiga uppgifter för att motivera dessa.

([303]) Följande anges i punkt 4.142 i OECD:s riktlinjer för internprissättning från 2010: ”På villkor att de kritiska antagandena är uppfyllda kan förhandsbesked om prissättning ge de berörda skattebetalarna en viss säkerhet vad angår skattebehandlingen av de internprissättningsfrågor som omfattas av förhandsbeskedet under en fastställd tidsperiod.”

([304]) Skäl 65 i beslutet att inleda förfarandet.

8.2.3 ALTERNATIVT RESONEMANG: SELEKTIV FÖRDEL ENDAST MED BEAKTANDE AV DET BEGRÄNSADE REFERENSSYSTEMET I AVSNITT 25 I TCA 97

8.2.3.1 *Selektiv fördel till följd av ett undantag från avsnitt 25 i TCA 97, som ger upphov till en minskning av skattebasen*

(369) Irland och Apple hävdar att det lämpliga referenssystemet endast är avsnitt 25 i TCA 97, och att fastställandet av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst var fullständigt förenligt med normal administrativ praxis enligt det avsnittet ([305]). Såsom förklaras i avsnitt 8.2.1.2 i detta beslut anser kommissionen inte att referenssystemet i detta fall endast bör begränsas till avsnitt 25 i TCA 97, utan att det avsnittet snarare utgör en integrerad och nödvändig del av det referenssystem som anges i avsnitt 8.2.1.1 – de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland – vars inneboende syfte är att beskatta vinsten för alla företag som är skattepliktiga i Irland.

(370) Utan att det påverkar den slutsatsen anser kommissionen i ett alternativt resonemang att även om avsnitt 25 i TCA 97 skulle vara det enda lämpliga referenssystemet i detta fall, ges ASI och AOE ändå en selektiv fördel enligt de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor i form av en minskning av deras beskattningsbara vinst, som bolagsskatten tas ut på enligt det avsnittet.

(371) Irland tillstår att avsnitt 25 i TCA 97 inte ger vägledning om hur en irländsk filials beskattningsbara vinst ska fastställas, och så gör även Apple ([306]). Irland hävdar dock att tillämpningen av avsnitt 25 i TCA 97 inte styrs av armlängdsprincipen, utan att den irländska skatteförvaltningen ska göra en bedömning med hänsyn till fakta och omständigheter i varje enskilt ärende, vilket kan omfatta ”de funktioner som fullgörs av varje filial, deras intresse (om något) i företagets tillgångar, karaktären och omfattningen av eventuella risker som bärs av filialen och filialens totala bidrag till företagets vinster” ([307]). Kommissionen konstaterar att de kriterier som Irland anger för fastställandet av den beskattningsbara vinsten för en filial, dvs. de funktioner som fullgörs, de tillgångar som används och de risker som filialen tar på sig, i stort sett motsvarar kriterierna i artikel 7.2 i OECD:s modellavtal för skatter i fråga om vinstfördelning till ett icke hemmahörande integrerat företags fasta driftställe ([308]). Med andra ord har Irland inte föreslagit, och kommissionen inte kunnat hitta, någon annan objektiv norm förutom armlängdsprincipen som säkerställer att avsnitt 25 i TCA 97 tillämpas på ett konsekvent sätt så att alla integrerade icke hemmahörande företag behandlas lika enligt det avsnittet.

(372) Irland införde armlängdsprincipen formellt i sitt nationella rättssystem först genom budgetlagen från 2010, som trädde i kraft den 1 januari 2011. Lagstiftningen omfattar inte arrangemang som ingås mellan en filial och dess icke hemmahörande huvudkontor ([309]). En analys av den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis om vinstfördelning till icke hemmahörande företags irländska filialer, för en påföljande tillämpning av avsnitt 25 i TCA 97, visar dock att armlängdsprincipen ligger till grund för de vinstfördelningsmetoder som godkänns av den irländska skatteförvaltningen i ett antal av dessa förhandsbesked ([310]).

(373) När det till exempel gäller företag [B] ([311]) görs många hänvisningar till armlängdsprincipen i skrivelsen från företagets skatterådgivare till den irländska skatteförvaltningen. Företag [B] är skattemässigt hemmahörande i […],

([305]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkterna 159, 160 och 171. Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 27. Varken Irland eller Apple har emellertid gett några exempel på ”normal administrativ praxis” för att styrka den påstådda konsekvensen i den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis.

([306]) Se skäl 248.

([307]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 21. Se även Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkterna 154 och 155. Synpunkterna anges i fotnot 187 respektive fotnot 188.

([308]) Se skäl 84.

([309]) Se skäl 78.

([310]) Till svar på kommissionens begäran om förhandsbesked rörande verksamheter i Irland som gav upphov till liknande skattefrågor som i de omtvistade förhandsbeskeden, lämnade Irland in sju förhandsbesked om vinstfördelning som meddelats nio icke hemmahörande företags irländska filialer. Till svar på en ytterligare begäran från kommissionens sida om att lämna in alla förhandsbesked om vinstfördelning som meddelats sedan 2004 och alla förhandsbesked som meddelats före det året och som fortfarande var i kraft, lämnade Irland in tio ytterligare förhandsbesked, inklusive fyra som verkade avse vinstfördelning till en filial (se skälen 3 och 6). Dessa två inlagor anses därför omfatta hela den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis om vinstfördelning till integrerade icke hemmahörande företags filialer.

([311]) Se skäl 385.

har en irländsk filial och ingår i en […] multinationell företagskoncern [de flesta av de företag som anges i skälen 2 och 6 ingår i amerikanska multinationella företagskoncerner]. För att fördela vinst till filialen föreslår företagets skatterådgivare att företag [B:s] huvudkontor och dess irländska filial ska anses utgöra två separata rättsliga enheter som har mellanhavanden på armlängds avstånd, med hänvisning till OECD:s modellavtal för skatter. I fråga om armlängdsprincipen anges i skrivelsen att ”även om Irland inte har ingått ett dubbelbeskattningsavtal med […], innehåller OECD:s modellavtal för skatter riktlinjer för beräkningen av filialers vinster som kan användas som ett lämpligt riktmärke”. I ett förhandsbesked i skattefrågor från 1998 anser den irländska skatteförvaltningen att armlängdsprincipen kan tillämpas på vinstfördelning till den irländska filialen.

(374) I ett förhandsbesked i skattefrågor från 2003 om företag [A] ([312]) godtog den irländska skatteförvaltningen en vinstfördelning mellan det icke hemmahörande företaget och dess irländska filial på grundval av armlängdsprincipen. Företag [A] är bildat i […], med filialer i […] jurisdiktioner, inklusive Irland, och ingår i en […] multinationell företagskoncern. I en begäran om förhandsbesked med en förklaring av företagets situation hänvisar skatterådgivaren till avsnitt 25 i TCA 97, och anger för det första att detta avsnitt inte innehåller ytterligare vägledning om hur rörelseintäkter ska bestämmas, och för det andra att det är lämpligt att överväga det tillvägagångssätt som valts i OECD:s modellavtal för skatter samt armlängdsprincipen. Enligt skatterådgivaren ”är den metod som valts i OECD:s modellavtal för skatter förenlig med irländsk rätt, och utgör i själva verket inte mycket mer än en omskrivning av vad som anges i den nationella rätten”. I begäran om förhandsbesked föreslås användning av PSM-metoden, varigenom 12,5 % av företag [A:s] totala vinst fördelas till den irländska filialen. Denna metod godtogs av den irländska skatteförvaltningen och användes som grund för vinstfördelningen till företag [A:s] irländska filial.

(375) I ett förhandsbesked i skattefrågor från 2006 om företag [F] ([313]) godkände den irländska skatteförvaltningen den metod som det företaget föreslog för vinstfördelningen till dess framtida irländska filial. Företag [F] är skattemässigt hemmahörande i […], har en irländsk filial och ingår i en […] multinationell företagskoncern. Som grund för den vinstfördelningsmetod som föreslogs av företag [F] tillämpade företagets konsult OECD:s armlängdsprincip, ”som kräver att filialens vinst bestäms genom att filialen så långt som möjligt anses utgöra en separat enhet gentemot sitt huvudkontor, och att alla diskussioner eller förhandlingar som filialen för med sitt huvudkontor bör anses ske på armlängds avstånd i syfte att fastställa filialens lönsamhet”.

(376) I ett förhandsbesked om företag [M] ([314]) ber skatterådgivaren att de irländska myndigheterna ska samtycka till en ”vinstfördelning mellan [företag [M:s]] [huvudkontor] och den irländska filialen [som] avspeglar att den irländska filialens risker kommer att vara begränsade […]”. I begäran klargörs dessutom att ”den irländska filialen kommer att agera som en förädlingstillverkare för [företag [M:s]] [huvudkontor] och få ersättning enligt armlängdsprincipen”.

(377) Även om armlängdsprincipen inte uttryckligen fastställdes i irländsk lagstiftning förrän 2011 ([315]) hävdar kommissionen således att den är integrerad i tillämpningen av avsnitt 25 i TCA 97, eftersom Irland inte har föreslagit någon annan objektiv norm och med tanke på att armlängdsprincipen förefaller ha ingått i den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis så tidigt som på 1990-talet som grund för att fastställa ett icke hemmahörande integrerat företags beskattningsbara vinst enligt avsnitt 25 i TCA 97.

(378) Kommissionen har i avsnitten 8.2.2.2 och 8.2.2.3 redan visat att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godkänner vinstfördelningsmetoder som ger resultat som avviker från en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, vilket i sin tur leder till en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst för bolagsskatteändamål och ger företagen en ekonomisk fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. På grundval av resonemanget i dessa avsnitt anser kommissionen

([312]) Se skäl 387.
([313]) Se skäl 392.
([314]) Se skäl 391.
([315]) Avsnitt 25 i TCA 97 innehåller ingen hänvisning till armlängdsprincipen.

dessutom att förhandsbeskeden ger ASI och AOE en selektiv fördel enligt det mer begränsade referenssystemet i avsnitt 25 i TCA 97, eftersom förhandsbeskeden leder till en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst enligt det avsnittet, vilket i sin tur innebär en lägre bolagsskatt jämfört med andra icke hemmahörande företag som också beskattas enligt samma avsnitt.

8.2.3.2 ***Selektiv fördel till följd av den irländska skatteförvaltningens utövande av skönsmässig bedömning i avsaknad av objektiva kriterier som har samband med skattesystemet.***

(379) Även om man antar att tillämpningen av avsnitt 25 i TCA 97 inte styrs av armlängdsprincipen, vilket kommissionen bestrider, borde de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ändå anses ge ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget, eftersom de då blir resultatet av den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning i avsaknad av objektiva kriterier som har samband med skattesystemet.

(380) Skatteförvaltningarna måste ha en viss handlingsfrihet för att ta hänsyn till skillnader mellan skattebetalarna när de tillämpar nationella skatteregler, men när skatteförvaltningen har omfattande utrymme för skönsmässig bedömning för att avgöra vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla på grundval av kriterier som är främmande för skattesystemet, måste utövandet av denna befogenhet anses gynna vissa företag eller viss produktion i förhållande till andra aktörer eller annan verksamhet, som med tanke på det eftersträvade målet i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation ([316]). Med andra ord ger förhandsbesked som bara innehåller en korrekt tolkning av de nationella skattebestämmelserna, utan att avvika från konsekvent administrativ praxis, i princip inte upphov till en selektiv fördel. Förhandsbesked där skatteförvaltningen gör en skönsmässig bedömning som inte grundas på objektiva kriterier som har samband med skattesystemet ger däremot upphov till ett antagande om selektiv fördel.

(381) Kommissionen och Irland är eniga om att avsnitt 25 i TCA 97 inte innehåller några objektiva kriterier för vinstfördelning mellan olika delar av samma icke hemmahörande företag ([317]). Irland håller dock inte med kommissionen om att avsnitt 25 i TCA 97 styrs av armlängdsprincipen. Om man antar att Irland har rätt och med tanke på att Irland inte har föreslagit någon annan objektiv norm för att fördela ett icke hemmahörande företags vinst för tillämpning av avsnitt 25 i TCA 97, skulle detta innebära att den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga tillämpning av detta avsnitt inte grundas på objektiva kriterier som har samband med skattesystemet, vilket i sin tur ger upphov till ett antagande om selektiv fördel. Kommissionen har i avsnitten 8.2.2.2 och 8.2.2.3 redan visat att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godkänner vinstfördelningsmetoder som leder till en minskning av ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst för bolagsskatteändamål och ger företagen en ekonomisk fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. På grundval av resonemanget i dessa avsnitt bör de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor även anses ge ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget, eftersom de meddelades enligt den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning enligt avsnitt 25 i TCA 97, i avsaknad av objektiva kriterier som har samband med skattesystemet.

(382) Irland och Apple hävdar slutligen att kommissionen måste visa att Apple har behandlats gynnsamt jämfört med andra icke hemmahörande företag som den irländska skatteförvaltningen har meddelat förhandsbesked för tillämpning av avsnitt 25 i TCA 97. Enligt detta resonemang förefaller Irland och Apple hävda att avsnitt 25 i TCA 97 i sig inte är det lämpliga referenssystemet, utan att detta utgörs av den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis för icke hemmahörande företag.

(383) Vid sin granskning av de förhandsbesked i skattefrågor om vinstfördelning till icke hemmahörande företags ([318]) irländska filialer som lämnades in av Irland, som kan anses omfatta hela den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis om vinstfördelning till filialer ([319]), kunde kommissionen inte fastställa ett konsekvent regelverk som

([316]) Mål C-6/12,P Oy, EU:C:2013:525, punkt 27.
([317]) Se skäl 248.
([318]) Se skälen 2 och 6.
([319]) Detta beslut föregriper inte en slutsats om att något av de förhandsbesked i skattefrågor som beskrivs här eventuellt kan vara olagligt och oförenligt enligt reglerna för statligt stöd, förutom de förhandsbesked som beviljats ASI och AOE.

generellt och på grundval av objektiva kriterier gäller för alla icke hemmahörande företag som bedriver verksamhet via en filial i Irland. Den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis i fråga om vinstfördelning är med andra ord alltför inkonsekvent för att utgöra ett lämpligt referenssystem mot vilket de omtvistade skattebeskeden kunde jämföras i syfte att fastställa huruvida ASI och AOE gavs en selektiv fördel genom dessa förhandsbesked.

(384) Ett antal av dessa förhandsbesked beskrivs i skälen 385–395 ([320]).

(385) Förhandsbesked från februari 1998 – Företaget [B:s] irländska filial: Företag [B] ingår i en […] multinationell koncern ([321]). Den irländska filialen till företaget har ansvar för tillverkning av […], organisation av färdigställande samt övervakning och administration av leverans av varor till kunderna. Enligt begäran om förhandsbesked är tillverkning av […] generellt den absolut mest komplexa verksamheten i produktionskedjan ([322]). Den ersättning som ska fördelas till den irländska filialen för skatteändamål, enligt förslag från företagets skatterådgivare som godkänts av den irländska skatteförvaltningen, motsvarar 117 % av den irländska filialens totala kostnader ([323]), vilka främst består av försäljningskostnader och omkostnader.

(386) *Förhandsbesked från maj 2001 – Företaget [C2:s] irländska filial:* Företaget [C2] är ett […] företag som ingår i en […] multinationell […] koncern [C]. I förhandsbeskedet godkänns en vinstfördelning till företagets irländska filial på skattebetalarens begäran enligt vilken vinst från verksamheter som i förhandsbeskedet beskrivs som ”inköp av tekniska produkter och återförsäljning av produkter i samband med återfaktureringstjänster”, inte kommer att vara högre än 9 % av kostnaderna för det gemensamma administrativa centrum som ska förläggas till Irland.

(387) *Förhandsbesked från maj 2003 – Företaget [A:s] irländska filial:* Företag [A] ingår i den […] multinationella koncernen […] ([324]). I begäran om förhandsbesked beskrivs företagets irländska filial som verksam inom produktion av […] och ansvarig för redovisningsfunktioner för hela det företag som det ingår i. I begäran om förhandsbesked hänvisar företag [A:s] skatterådgivare till OECD:s modellavtal för skatter för att föreslå en vinstfördelning till filialen. I begäran anges att även om kontroll av försäljningen av […], marknadsföringsverksamhet, ägarskap av immateriella tillgångar och kassafunktioner alla finns utanför Irland, anser företag [A] inte att den irländska filialen är en ren ”kontraktstillverkare”, med tanke på att Irland anses vara en central plats i världen för leverans av […]. Därför föreslås en vinstfördelning enligt PSM-metoden, varigenom 12,5 % ([325]) av företag [A:s] totala vinst fördelas till den irländska filialen i stället för användning av kostnadsplusmetoden, även om den senare metoden skulle ha minskat företag [A:s] beskattningsbara vinst i Irland.

(388) *Förhandsbesked från september 2003 – Företaget [N:s] irländska filial:* Företag [N] är ett icke hemmahörande företag som är bildat i Irland och ingår i en […] multinationell koncern. Enligt begäran om förhandsbesked kommer företag [N:s] irländska filial att syssla med tillverkning av […] och tillhandahållande av andra relaterade tjänster, såsom lagring och transport. Immateriella tillgångar avseende dessa produkter fördelas till företag [N:s] huvudkontor utanför Irland, och den irländska filialen fungerar som en förädlingstillverkare eller kontraktstillverkare. Den irländska filialen bär ingen risk för marknadsföring, FoU, kvalitetskontroll, produktansvar och

([320]) Om förhandsbeskedets giltighetstid inte nämns i beskrivningen betyder detta att förhandsbeskedet inte innehåller någon översynsbestämmelse eller andra hänvisningar till giltighetstiden.
([321]) Se skäl 373.
([322]) Den irländska filialen bedriver även andra verksamheter, såsom […]. Den utsträckning i vilken den irländska anläggningen används avgörs även utanför Irland. […] huvudkontoret till företag [B] har enligt begäran om förhandsbesked fått licens från […] moderbolag för att sälja och tillverka […].
([323]) Skatterådgivaren räknade fram siffran 117 % så att huvudkontoret fick en lämplig avkastning för de rättigheter som det innehar, vilket enligt skatterådgivaren är 20 % av omsättningen, baserat på normal royaltysats för […]. Siffrorna räknades fram på grundval av prognoser, snarare än historiska siffror. Begäran om förhandsbesked innehåller dock inga ytterligare klargöranden av vilken metod som använts eller uppgifter om efterhandsgranskningar.
([324]) Se skäl 374.
([325]) Marginalen på 12,5 % fås fram genom att beräkna genomsnittet av av den irländska filialens andel av totala kostnader. Det anges inte vilken kostnadsbas som används som referens, och de relevanta kostnaderna benämns som ”verksamhetsrelaterade kostnader” i begäran om förhandsbesked.

varulager. Enligt förhandsbeskedet godkänns en vinstfördelning till den irländska filialen som är utformad för att ge upphov till samma rörelseresultat i Irland som skulle ha uppstått om den irländska filialen hade bildats som ett dotterbolag till företag [N]. Den ersättning för den irländska filialens verksamheter som godkänns i förhandsbeskedet är ett påslag på mellan 25 och 30 % på kostnaderna för den irländska tillverkningsfilialen. Påslaget görs på filialens rörelsekostnader. I förhandsbeskedet bekräftas också att ingen irländsk kapitalvinstskatt skulle tas ut vid en eventuell försäljning av immateriella tillgångar som ägs av företag [N], eftersom den irländska filialen inte skulle ha något ägarintresse i de immateriella tillgångar som innehades av företag [N].

(389) *Förhandsbesked från juni 2004 – Företaget [I:s] irländska filial:* Företag [I] är bildat i Irland, men hemmahörande i […]. Företaget, som är verksamt inom […], begär att de administrativa tjänster som tillhandahålls av dess irländska filial fastställs till självkostnader plus 10 %. Enligt begäran om förhandsbesked finns praktiskt taget alla rättigheter till immateriella tillgångar utanför Irland. I begäran anges inte vilka kostnader som berörs, men det bekräftas att vinsten för företagets filial, som omfattas av irländsk bolagsskatt, begränsas till de vinster som kan hänföras till de verksamheter som faktiskt bedrivs i Irland av filialens anställda.

(390) *Förhandsbesked från januari 2005 – Företaget [E:s] irländska filial:* Företag [E] är bildat i […] och ingår i en […] multinationell koncern. Enligt begäran om förhandsbesked producerar den irländska filialen […]. Företag [E] har endast tillgång till patent och närstående rättigheter till immateriella rättigheter genom licensavtal med närstående koncernföretag. Företag [E] är verksamt som ”kontraktstillverkare” i Irland. I begäran anges att den irländska filialens skattebas inte längre bör omfatta en företagarvinst, vilket tidigare var fallet. I begäran anges att den befintliga tillverkningsverksamheten eventuellt kan flyttas från Irland till en annan plats och att ett sådant beslut skulle få allvarliga konsekvenser för den irländska verksamheten. Vid en eventuell omstrukturering kommer de immateriella rättigheter som skulle innehafts av företag [E] ([326]) att överföras till ett nybildat företag benämnt ”Newco”, som kommer att bildas i Irland, men vara skattemässigt hemmahörande utanför Irland. I den nya strukturen skulle den irländska filialen fortsätta sin tillverkningsverksamhet för det nybildade företaget Newcos räkning genom kontraktstillverkning. Företaget begär att den irländska skatteförvaltningen bekräftar att överföringen av immateriella tillgångar inte kommer att ge upphov till kapitalvinstskatt i Irland, och att Newco inte kommer att vara skattepliktigt i landet. Företag [E] fullgör även andra funktioner, särskilt fakturering, för Newcos räkning och i dess namn. Ytterligare rättigheter i samband med företag [E:s] försäljning av produkter till sina kunder skulle gå genom Irland. För dessa funktioner och de tillverkningsfunktioner som fullgörs av filialen enades man om att ersättningen för skatteändamål skulle utgöras av rörelsekostnaderna för tillverkningsverksamheten plus 100 %.

(391) *Förhandsbesked från december 2005 – Företaget [M:s] irländska filial:* Företag [M] är bildat i Irland, men skattemässigt hemmahörande utanför landet, och ingår i en […] multinationell företagskoncern. Företag [M] säljer […] samt färdiga varor. I begäran om förhandsbesked anges att koncernen, för att se till att verksamheten fortsätter i samma omfattning och bibehålla sysselsättningen vid den irländska filialen, […], överväger Irland som plats för ny […], som utvecklats av ett […] företag i koncernen. I den nya struktur som beskrivs i begäran skulle företag [M] och dess irländska filial i redovisningssyfte bedriva sin verksamhet som om de vore två separata rättsliga enheter. Intäkterna skulle fördelas genom en armlängdsmässig tillverkningsavgift på ett sådant sätt att den irländska filialen skulle tjäna samma rörelseresultat som den skulle ha gjort om den irländska filialens tillverkningsverksamhet bedrevs av ett dotterbolag till företag [M]. Företag [M:s] huvudkontor skulle bevilja licens till de immateriella rättigheterna från ett […] företag i koncernen, och den irländska filialen skulle fungera som förädlingstillverkare. Som förädlingstillverkare skulle företaget producera färdiga varor enligt huvudkontorets specifikationer, med användning av råvaror som ägdes av företag [M:s] huvudkontor. Den irländska filialen skulle inte bära någon risk för marknadsföring, FoU, kvalitetskontroll, produktansvar och varulager. Förutom tillverkning kunde den irländska filialen hjälpa till med fakturering och indrivning samt tillverkningsrelaterade verksamheter som lager och transport. Den ersättning som överenskoms i förhandsbeskedet utgörs av ett påslag på 10 % på den irländska filialens rörelsekostnader.

([326]) Trots att företag [E] endast skulle ha haft tillgång till patent och rättigheter till immateriella tillgångar genom licensavtal med närstående företag, hänvisas i begäran om förhandsbesked till immateriella tillgångar som ägdes av företag [E] före den planerade omstruktureringen.

(392) *Förhandsbesked från juli 2006 – Företaget [F:s] irländska filial:* Företag [F] är skattemässigt hemmahörande i […] och ingår i en […] multinationell företagskoncern. Förhandsbeskedet utgör en förlängning av en överenskommelse från 1997, enligt vilken 15 % av företag [F:s] vinst fördelas till den irländska filialen för skatteändamål. Detta arrangemang ska ses över 2025. Den irländska filialen är globalt huvudkontor för […], ansvarar för den strategiska planeringen av […], inköp och samordning och övervakning av […], inklusive logistik. I företag [F:s] styrelse, som är baserad i […] huvudkontor, sitter personer ur koncernens högsta ledning. Enligt företag [F:s] skatterådgivare bekräftas i 1997 års förhandsbesked att de immateriella tillgångarna tillhörde […] huvudkontor, och inte den irländska filialen. Begäran om förhandsbesked innehåller uppgifter om sysselsättningssiffror för företag [F] i Irland samt betald skatt under de föregående åtta åren, men däremot saknas uppgifter från företagets räkenskaper och finansiella prognoser.

(393) *Förhandsbesked från december 2006 – Företaget [C1:s] irländska filial:* Företag [C1] är ett […] företag som ingår i en […] multinationell […] koncern. Filialen tillverkar […]. Filialens affärsområden omfattar […], produktion, personal, offentliga angelägenheter, finans, upphandling osv. Begäran om förhandsbesked innehåller inga hänvisningar till immateriella tillgångar som används av den irländska filialen men finns utanför landet. Filialens beskattningsbara ersättning enligt förhandsbeskedet består av ett påslag på 18 % av rörelsekostnaderna i Irland, en ”avkastning på immateriella tillgångar” på 1,6 % av den årliga omsättningen för det […] företag som filialen tillhör, härrörande från produkter som tillverkats av den irländska filialen, samt en skattemässig avskrivning för tillverkningsanläggningar och byggnader.

(394) *Förhandsbesked från december 2007 – Irländska dotterbolag till koncernen [G]:* Koncern [G] är en […] multinationell koncern med tre irländska dotterbolag. Förhandsbeskedet förefaller därför avse vinstfördelning mellan företag, inte till en filial. Förhandsbeskedets giltighetstid fastställdes till fem år, med början 2008. I begäran om förhandsbesked anges att de funktioner som fullgörs av de irländska dotterbolagen består i tillverkning av […], försäljning av […] och förknippade produkter, handel med […], ett gemensamt servicecentrum för koncernens närstående företag i världen samt FoU. Varken begäran om förhandsbesked eller de styrkande dokument som lämnats in av Irland innehåller några uppgifter om existensen av immateriella tillgångar som används av de irländska dotterbolagen, men som finns utanför landet. För ett av de tre dotterbolagen, som beskrivs som en tillverkningsenhet, godtas i förhandsbeskedet beräkningen av skattebasen i Irland som en summa på 15 % av rörelsekostnaderna i Irland (de kostnader som ingår anges i begäran om förhandsbesked), en ”avkastning på immateriella tillgångar” på 0,8 % av den årliga omsättningen för produkter tillverkade i Irland och en skattemässig avskrivning för tillverkningsanläggningar och byggnader. För det två andra dotterbolagen godkänns en skattebas som motsvarar 15 % av rörelsekostnaderna (de kostnader som ingår anges i begäran om förhandsbesked).

(395) *Förhandsbesked från september 2010 – Företaget [D:s] irländska filial:* Företag [D] är ett […] hemmahörande […] företag som ingår i en […] multinationell koncern. Enligt begäran om förhandsbesked vill koncernen […] och överväger Irland som en lämplig plats för denna verksamhet, med beaktande av förväntade skattekostnader. En irländsk filial skulle tillhandahålla centraliserade ledningsfunktioner på hög nivå inom koncernen och […]. Den ersättning för den centraliserade ledningsfunktionen som godkänns i förhandsbeskedet utgörs av ett påslag på 10 % av filialens totala kostnader. Påslaget på 10 % baseras på en riktmärkningsanalys som tagits fram av företagets skatterådgivare. Den vinst som ska fördelas till […] funktionen med tredje parter fastställs som skillnaden mellan de belopp som betalas av tredje parter och de sammanlagda hänförbara kostnader som uppstår i Irland, kostnader för huvudkontoret som fördelas till […] och det armlängdsmässiga värdet på de tjänster som tillhandahålls av andra närstående företag i koncernen.

(396) Kommissionen observerar ett antal avvikelser i dessa förhandsbesked.

(397) För det första är metodvalet inte systematiskt, inte ens när de beskrivna verksamheterna är liknande. Filialerna till både företag [A] och AOE uppges till exempel tillverka produkter med användning av immateriella tillgångar som innehas av företaget, men inte är fördelade till den irländska filialen. I begäran om förhandsbesked från företag [A] anges att företag [A:s] irländska filial inte är en kontraktstillverkare, medan AOE i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor godtas som en sådan. I förhandsbeskedet till företag [A] godkänns PSM-metoden

enligt beskrivningen i OECD:s riktlinjer för internprissättning ([327]), till skillnad från den kostnadsplus-/nettomarginalmetod som godkänns för AOE, trots att de verksamheter som beskrivs i företag [A:s] begäran om förhandsbesked förfaller likna dem som beskrivs i AOE:s förhandsbesked. Om PSM-metoden även skulle ha valts för AOE skulle företaget dock ha blivit tvunget att fördela hela sin vinst till sin irländska filial, eftersom filialens rörelseresultat utgör företagets totala rörelsekostnader.

(398) I begäran om förhandsbesked från företag [A] begär företaget att den irländska skatteförvaltningen ska bekräfta att vinstfördelningen till dess tillverkningsanläggning bör beräknas med hjälp av PSM-metoden, baserad på den andel som den irländska filialens kostnader utgör av företagets totala kostnader. Företaget föreslår PSM-metoden för att beräkna den irländska filialens beskattningsbara vinst i stället för kostnadsplusmetoden, trots att den senare skulle ha minskat filialens beskattningsbara vinst enligt företag [A]. Detta skiljer sig från den metod som den irländska skatteförvaltningen godkänner i förhandsbeskeden till företagen [B], [C2], [N], [I], [E], [M] och [D], där skattebasen för de irländska filialerna till dessa företag beräknas om en procentandel av kostnaderna, inte företagens totala vinster ([328]).

(399) PSM-metoden godtas även för företag [F], där 15 % av företagets totala vinst fördelades till den irländska filialen. Beskrivningen av filialernas funktioner i företag [F:s] fall skiljer sig från beskrivningen av företag [A:s] irländska filial – företag [A] benämner sina irländska verksamheter som tillverkning med användning av en immateriell tillgång som ägs utanför Irland ([329]), medan företag [F] beskriver sina irländska verksamheter som det globala huvudkontoret för företagets […] verksamheter. De överenskomna ersättningarna grundas dock på samma internprissättningsmetod, nämligen PSM-metoden, och de valda procentandelarna skiljer sig inte nämnvärt åt (15 % för företag [F] och 12,5 % för företag [A]), trots att verksamheterna i det första fallet beskrivs som komplexa verksamheter som medför en affärsrisk, och i det andra fallet som rutinverksamheter.

(400) I många av förhandsbeskeden fördelas dessutom vinsterna baserat på kostnader, med tillämpning av nettomarginalmetoden, där den valda vinstindikatorn är kostnader. I vissa fall används dock filialens rörelsekostnader som referens, och i andra fall, exempelvis för företag [B], ingår försäljningskostnader i den kostnadsbas som används för vinstfördelningen. Denna variation i den kostnadsbas som används som referens i förhandsbeskeden verkar inte följa ett specifikt resonemang om huruvida det är lämpligt att använda en större eller en mindre kostnadsbas.

(401) En annan uppenbar skillnad i behandlingen av jämförbara situationer kan observeras om man jämför den irländska skatteförvaltningens behandling av filialerna till företag [M] och företag [E]. Både företagen fick ett förhandsbesked 2005 och båda företagens irländska filialer tillverkar […]. Båda företagen uppges bära en begränsad risk – i företag [E:s] fall uppges filialen vara en kontraktstillverkare, medan företag [M:s] filial uppges fungera som förädlingstillverkare, vilket i grund och botten är samma typ av verksamhet – och i företagens begäran om förhandsbesked uppges att de använda råvarorna ägs av huvudkontoret. Eftersom filialerna är tillverkare finns det inga avtalsmässiga sätt att fördela ett sådant ägarskap varken till huvudkontoret eller filialen, eftersom de utgör samma rättsliga enhet. Enligt beskrivningarna av filialerna till företag [E] och företag [M] bär de i realiteten mycket liknande risker och tillhandahåller mycket liknande funktioner, och båda filialerna arbetar med

([327]) Detta motsvarar den femte OECD-metoden, inte nettomarginalmetoden.

([328]) I dessa fall fastställs de irländska filialernas skattebas som procentandelar av kostnaderna, oavsett om företagen har uppgett att immateriella tillgångar bör beaktas i bedömningen eller ej. I företag [A:s] begäran om förhandsbesked anges till exempel att en immateriell tillgång skulle hänföras utanför Irland, vilket även gäller företag [I], samtidigt som PSM-metoden väljs i det ena förhandsbeskedet men inte i det andra.

([329]) Följande anges i begäran om förhandsbesked ”[Koncernen] […] anser inte att [företag [A:s]] verksamheter i Irland endast motsvarar ’kontraktstillverkning’. Den funktionella analysen […] har tydligt visat att den viktigaste verksamheten i Irland är tillverkning […]”.

fakturering. I båda förhandsbeskeden fastställs filialens skattebas som ett påslag på rörelsekostnaderna för företagens irländska filialer ([330]). För företag [E:s] filial utgörs den ersättning som den irländska skatteförvaltningen godtar av ett påslag på 100 % av rörelsekostnaderna, medan det godkända påslaget för företag [M] är tio gånger lägre, dvs. 10 % av rörelsekostnaderna. Det finns ingen förklaring i något av förhandsbeskeden som kan motivera dessa olika ersättningsnivåer, oavsett om de vinstfördelningsmetoder som godkänns i förhandsbeskeden ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen.

(402) I förhandsbeskeden till koncern [G] och företag [C1] godtas slutligen en metod som liknar den ersättningsmetod som godtas för AOE i det omtvistade förhandsbeskedet från 2007. Denna metod bygger på en kombination av en procentandel av omsättningen, som benämns som ”avkastning på immateriella tillgångar” i båda förhandsbeskeden, och en procentandel av rörelsekostnaderna. Metoden motsvarar inte någon av metoderna i OECD:s riktlinjer för internprissättning. De tre förhandsbeskeden rör tillverkning inom olika branscher: […] för företag [G], […] för företag [C1] och persondatorer för AOE. Företag [G:s] irländska filial uppges fullgöra en distributionsfunktion, medan företag [C1:s] irländska filial och AOE: filial inte förefaller fullgöra en sådan funktion. Den ersättning som godtas för företag [G], räknat som procentandel av omsättningen, som benämns ”avkastning på immateriella tillgångar”, är som lägst 0,8 %, jämfört med 1,6 % för företag [C1:s] irländska filial och [1–5] % för AOE:s irländska filial. Den procentandel av kostnaderna som väljs för beräkningen av skattebasen för filialen till företag [G] på 15 % av rörelsekostnaderna är också lägre än den procentandel på 18 % av rörelsekostnaderna som godtogs för företag [C1]. Den godkända ersättningsmetoden och parametrarna för företag [G:s] irländska filial leder därför systematiskt till en lägre skattebas för den irländska filialen jämfört med den ersättningsmetod och de parametrar som den irländska skatteförvaltningen godkänner för företag [C1], trots att företag [G:s] irländska filial förefaller fullgöra fler funktioner än företag [C1:s] irländska filial. Denna skillnad kan inte förklaras av beskrivningarna i respektive begäran om förhandsbesked. Särskilt viktigt är att parametrarna 0,8 %, 1,6 % och [1–5] % för avkastning på immateriella tillgångar samt procentandelarna av rörelsekostnaderna i företag [G:s], företag [C1:s] och AOE: respektive begäran om förhandsbesked inte styrks av några beräkningar.

(403) Sammanfattningsvis visar en granskning av den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis om vinstfördelning att skatteförvaltningen inte tillämpar konsekventa kriterier för att fastställa vinstfördelning till icke hemmahörande företags filialer i Irland med tillämpning av avsnitt 25 i TCA 97. Denna granskning bekräftar även att de omtvistade skattebeskeden i skattefrågor meddelades enligt den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning i avsaknad av objektiva kriterier som har samband med skattesystemet, vilket innebär att dessa förhandsbesked även bör anses ge ASI och AOE en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget ([331]).

8.2.4 AVSAKNAD AV MOTIVERING PÅ GRUNDVAL AV SKATTESYSTEMETS KARAKTÄR OCH ALLMÄNNA SYSTEMATIK

(404) En åtgärd som avviker från referenssystemet kan emellertid anses vara icke-selektiv om den kan motiveras med hänsyn till systemets karaktär och allmänna systematik. Så är fallet om en åtgärd är en omedelbar konsekvens av referenssystemets inneboende grundläggande principer eller riktlinjer eller av mekanismer som har samband med systemets funktion och ändamålsenlighet ([332]).

(405) Varken Irland eller Apple har på ett övertygande sätt kunnat motivera den selektiva fördel som ges i form av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, trots att bevisbördan i detta fall ligger på medlemsstaten. Irland har i själva verket inte motiverat den selektiva behandlingen över huvud taget, medan Apple hävdar att skönsmässiga bedömningar är inneboende i det irländska bolagsskattesystemet, att förhandsbeskeden bidrog till systemets ändamålsenlighet och att de var proportionella ([333]).

(406) Kommissionen anser inte att dessa argument motiverar den selektiva behandlingen av ASI och AOE i detta fall.

([330]) Samma metod godkänns för ASI i 2007 års förhandsbesked.
([331]) Se skäl 381.
([332]) Se till exempel domstolens dom av den 8 september 2011, de förenade målen C-78/08 till C-80/08, Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. arl. med flera, EU:C:2011:550, punkt 69.
([333]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 216 ff.

(407) För det första kan en skatteförvaltnings skönsmässiga bedömning, även om den är inneboende i tillämpningen av vissa skattebestämmelser, inte i sig motivera diskriminering mellan skattebetalare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Såsom EU-domstolen har förklarat ([334]) ger en skatteförvaltnings utövande av skönsmässig bedömning i tillämpningen av skatteregler som inte grundas på objektiva kriterier som har samband med skattesystemet upphov till ett antagande om selektivitet, och Apple har inte lyckats visa att den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning i de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor grundas på objektiva kriterier som har samband med skattesystemet.

(408) I alla händelser påminner kommissionen om att det enligt kommissionens primära resonemang ([335]) och resonemang i andra hand ([336]) samt även i det första alternativa resonemanget ([337]), inte är den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning som leder till att ASI och AOE ges en selektiv fördel, utan det faktum att ASI och AOE genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor beviljas en minskning av sina skattebaser, och följaktligen en minskning av den bolagsskatt som de ska betala, som inte finns tillgänglig för ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Enligt dessa resonemang är det den irländska skatteförvaltningens godkännande av de vinstfördelningsmetoder som föreslås av Apple för att fastställa ASI:s och AOE:s beskattningsbara vinst som ger upphov till en selektiv fördel, inte skönsmässiga bedömningar i sig för att godkänna metoderna. Att ASI och AOE genom de omtvistade förhandsbeskeden även ges en selektiv fördel till följd av den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning i det sammanhanget, som inte grundas på objektiva kriterier som har samband med skattesystemet, är ett ytterligare alternativt resonemang till stöd för slutsatsen att det föreligger en selektiv fördel i detta fall ([338]). Detta resonemang utvecklas för att bemöta Irlands och Apples påstående om att avsnitt 25 i TCA 97 inte styrs av armlängdsprincipen, och att en selektiv fördel måste visas genom en jämförelse mellan de omtvistade förhandsbeskeden och den irländska skatteförvaltningens beslutspraxis. Med undantag för detta sista resonemang är kommissionens slutsats att ASI och AOE ges en selektiv fördel genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor således inte beroende av huruvida den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning vid beviljandet av dessa förhandsbesked är överdriven, eller hur skatteförvaltningen utövade denna befogenhet, utan följer av det faktum att den bolagsskatt som ASI och AOE ska betala i Irland minskas på ett selektivt sätt genom förhandsbeskeden, jämfört med ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.

(409) Även om kommissionens slutsats att det föreligger en selektiv fördel grundades på den irländska skatteförvaltningens skönsmässiga bedömning, är för det andra Apples argument om att ”[förhandsbeskeden] härrör från de inneboende principerna i avsnitt 25 i TCA 97” ([339]), utan att närmare förklara hur detta ska tolkas eller hur det kan motivera den selektiva behandlingen, inte tillräckligt för att motivera den selektiva behandlingen i detta fall. Enligt EU-domstolens rättspraxis måste en fördel som ges ett företag inte bara vara konsekvent i förhållande till det aktuella skattesystemets särdrag utan också vad beträffar genomförandet av systemet ([340]). Även om den irländska skatteförvaltningens praxis enligt avsnitt 25 i TCA 97 var det korrekta referenssystemet, vilket kommissionen bestrider, visar därför skatteförvaltningens sätt att genomföra detta avsnitt genom att meddela individuella förhandsbesked i skattefrågor att dess skönsmässiga bedömning inte grundas på objektiva kriterier. En sådan behandling till förmån för ASI och AOE kan därför inte motiveras av skattesystemets logik eller allmänna karaktär.

(410) För det tredje kan ett allmänt påpekande om att förhandsbeskeden bidrog till ”skattesystemets ändamålsenlighet” ([341]) inte motivera en selektiv behandling av vissa företag enligt detta system. Det är sant att förhandsbesked i skattefrågor generellt är en giltig metod som ofta används av skatteförvaltningarna för att skapa rättssäkerhet, men detta faktum undantar inte sådana förhandsbesked från granskning enligt reglerna om statligt stöd.

(411) Sammanfattningsvis är den selektiva behandling som ASI och AOE erbjöds enligt de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor inte motiverad av skattesystemets karaktär och allmänna systematik.

([334]) Mål C-6/12,P Oy, EU:C:2013:525, punkt 27.
([335]) Avsnitt 8.2.2.2.
([336]) Avsnitt 8.2.2.3.
([337]) Avsnitt 8.2.3.1.
([338]) Avsnitt 8.2.3.2.
([339]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 218.
([340]) De förenade målen C-78/08 till C-80/08, Paint Graphos m.fl, EU:C:2011:550, punkt 73.
([341]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 219.

8.2.5 SLUTSATS BETRÄFFANDE FÖREKOMSTEN AV EN SELEKTIV FÖRDEL

(412) Genom att godkänna metoder för att fördela vinst till ASI:s och AOE:s irländska filialer som inte motsvarar ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. leder de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor till en minskning av ASI:s och AOE:s skattebas jämfört med icke-integrerade företag vars beskattningsbara vinst avspeglar priser som bestäms på marknaden och förhandlas fram på armlängds avstånd. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor leder därför till en minskning av ASI:s och AOE:s bolagsskatt enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, vilket innebär att dessa företag ges en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget ([342]).

(413) Genom att godkänna metoder för att fördela vinst till ASI:s och AOE:s irländska filialer som inte motsvarar ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen. leder de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor alternativt till en minskning av ASI:s och AOE:s skattebas jämfört med andra icke hemmahörande företag som bedriver verksamhet genom en filial i Irland. De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor leder därför till en minskning av ASI:s och AOE:s bolagsskatt enligt avsnitt 25 i TCA 97, vilket innebär att dessa företag ges en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget ([343]).

8.3 *SLUTSATS OM FÖREKOMSTEN AV STÖD*

(414) Mot bakgrund av ovanstående drar kommissionen slutsatsen att de omtvistade förhandsbesked i skattefrågor som den irländska skatteförvaltningen meddelat till förmån för ASI och AOE innebär att dessa företag ges en selektiv fördel, som kan tillskrivas Irland och finansieras genom statliga medel och snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen och kan påverka handeln mellan medlemsstaterna. De ifrågavarande förhandsbeskeden i skattefrågor utgör således statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

(415) Eftersom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ger upphov en minskning av de utgifter som ASI och AOE normalt skulle bära i sin verksamhet, bör de omtvistade förhandsbeskeden anses leda till att ASI och AOE beviljas driftstöd.

8.4 *MOTTAGARE AV DE OMTVISTADE FÖRHANDSBESKEDEN I SKATTEFRÅGOR*

(416) De omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor innebär således att ASI och AOE beviljas statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. ASI och AOE ingår emellertid i en multinationell företagsgrupp, nämligen Applekoncernen, som består av ett antal företag som alla i sista hand kontrolleras av Apple Inc. Separata rättsliga enheter kan anses utgöra en ekonomisk enhet vid tillämpningen av reglerna för statligt stöd. Denna ekonomiska enhet betraktas då som det berörda företag som gynnas av stödåtgärden. Domstolen har tidigare hävdat att ”begreppet företag placerat i ett konkurrensrättsligt sammanhang måste förstås som angivande av en ekonomisk enhet […] även om enheten i juridisk mening består av flera fysiska eller juridiska personer”. ([344]) För att fastställa huruvida flera enheter utgör en ekonomisk enhet undersöker domstolen om det finns något kontrollerande innehav eller några organisatoriska, ekonomiska eller funktionella kopplingar ([345]). I detta fall är ASI och AOE helägda av Apple Inc. ([346]) och de flesta av ledamöterna i ASI:s och AOE:s styrelser är anställda vid Apple Inc. ([347]). Detta innebär att Apple Inc., som är den enhet som kontrollerar Applekoncernen, även kan sägas kontrollera ASI och AOE via funktionella, ekonomiska och organisatoriska kopplingar.

([342]) Avsnitt 8.2.2.
([343]) Avsnitt 8.2.3.
([344]) Mål C-170/83 Hydrotherm EU:C:1984:271, punkt 11. Se även mål T-137/02 Pollmeier Malchow mot kommissionen EU:T:2004:304, punkt 50.
([345]) Mål C-480/09 P, Acea Electrabel Produzione SpA mot kommissionen, EU:C:2010:787 punkterna 47–55. Mål C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl. EU:C:2006:8, punkt 112.
([346]) Se skäl 47.
([347]) Se skäl 114.

(417) Beslutet att bilda ASI och AOE i Irland fattades dessutom av Applekoncernen, och det var också den som beslutade om den struktur varigenom ASI och AOE skulle bildas i Irland och att deras närvaro i Irland skulle begränsas till en filial för vardera företaget. Därför är det Applekoncernen som en helhet som gynnas av det statliga stöd som Irland har beviljat ASI och AOE genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, eftersom den gynnsamma skattebehandling som den irländska skatteförvaltningen har gett ASI och AOE i sista hand gynnar hela Applekoncernen genom att ytterligare finansiella resurser frigörs som kan användas till förmån för hela koncernen.

(418) Oavsett det faktum att Applekoncernen är organiserad i olika juridiska personer bör koncernen sammanfattningsvis ändå anses utgöra en enda ekonomisk enhet som gynnas av det statliga stöd som Irland beviljat genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor ([348]).

8.5 *DE OMTVISTADE ÅTGÄRDERNAS FÖRENLIGHET*

(419) Statliga stödåtgärder anses vara förenliga med den inre marknaden om de omfattas av någon av de grunder som anges i artikel 107.2 i fördraget ([349]) och kan anses vara förenliga med den inre marknaden om de enligt kommissionen omfattas av någon av de grunder som anges i artikel 107.3 i fördraget ([350]). Det är dock den stödbeviljande medlemsstaten som bär bevisbördan för att det stöd som beviljats av staten är förenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.2 eller 107.3 i fördraget ([351]).

(420) Irland har inte åberopat någon av förenlighetsgrunderna i dessa bestämmelser för det statliga stöd som landet har beviljat genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor.

(421) Såsom konstateras i skälen 222 och 415 bör de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor dessutom anses utgöra driftstöd till ASI, AOE och Applekoncernen i helhet. Sådant stöd anses normalt inte som förenligt med den inre marknaden enligt artikel 107.3 c i fördraget, eftersom det inte underlättar utvecklingen av vissa näringsverksamheter eller regioner och eftersom skatteincitamenten inte är tidsbegränsade eller gradvist avtagande och inte heller står i proportion till vad som är nödvändigt för att åtgärda ett visst ekonomiskt handikapp hos de berörda områdena.

(422) Det statliga stöd som beviljats av Irland genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är följaktligen oförenligt med den inre marknaden.

9. **STÖDETS OLAGLIGHET**

(423) I enlighet med artikel 108.3 i fördraget är medlemsstaterna skyldiga att informera kommissionen om alla eventuella planer på att bevilja stöd (skyldighet att anmäla åtgärden) och får inte genomföra planerade

([348]) Se analogt mål 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345: punkt 11: ”Det framgår av de upplysningar som lämnats av sökandena själva att såväl Intermills som de tre industribolagen till följd av omstruktureringen kontrolleras av den vallonska regionalförvaltningen och att Intermills till följd av att produktionsanläggningarna flyttades till de nya bolagen fortfarande har ett intresse i dessa bolag. Det måste således konstateras att dessa tre industribolag, trots det faktum att vart och ett av dem har status som självständig juridisk person i förhållande till det tidigare Intermillsbolaget, tillsammans utgör en enhetlig grupp, åtminstone i förhållande till stödet från de belgiska myndigheterna […].” Se även de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416, punkt 102: ”[…] var det alltså på goda grunder som kommissionen fann att bestämmelserna om fastställande av den skattepliktiga inkomsten utgjorde en fördel för samordningscentrumen och de koncerner de tillhör.”

([349]) Undantagen i artikel 107.2 i fördraget gäller a) stöd av social karaktär som ges till enskilda konsumenter, b) stöd för att avhjälpa skador som orsakats av naturkatastrofer eller andra exceptionella händelser, och c) stöd som ges till näringslivet i vissa områden i Förbundsrepubliken Tyskland.

([350]) Undantagen i artikel 107.3 i fördraget gäller a) stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i vissa regioner, b) stöd för vissa viktiga projekt av gemensamt europeiskt intresse eller för att avhjälpa en allvarlig störning i en medlemsstats ekonomi, c) stöd för att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner, d) stöd för att främja kultur och bevara kulturarvet, och e) stöd av annat slag genom ett beslut från rådet.

([351]) Mål T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies mot kommissionen, EU:T:2007:253, punkt 34.

stödåtgärder innan kommissionen har intagit en slutlig ståndpunkt (genomförandeförbud). Skyldigheten att informera upprepas i artikel 2 i rådets förordning (EU) 2015/1589 ([352]), och skyldigheten att vänta med att genomföra åtgärden anges i artikel 3 i samma förordning. I artikel 1 f i förordningen definieras nytt stöd som införs i strid med artikel 108.3 i fördraget som olagligt stöd.

(424) Kommissionen konstaterar att Irland inte informerade kommissionen om att man planerade att meddela de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, och landet respekterade inte heller genomförandeförbudet. I enlighet med artikel 1 f i förordning (EU) 2015/1589 utgör de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor därför olagligt stöd som införts i strid med artikel 108.3 i fördraget.

10. **PÅSTÅDDA FÖRFARANDEMÄSSIGA ORIKTIGHETER**

(425) Både Irland och Apple hävdar att kommissionen har överträtt deras rätt att höras, eftersom inriktningen för kommissionens granskning enligt dem hade förändrats sedan antagandet av beslutet att inleda förfarandet, vilket framgår av skrivelsen av den 17 april 2015, och för att de enligt deras mening inte gavs tillfälle att yttra sig över den ståndpunkt som kommissionen uttryckte i den skrivelsen. Till följd av detta hävdar Irland och Apple att kommissionen borde ha utökat beslutet att inleda förfarandet eller antagit ett nytt beslut om inledande av det formella granskningsförfarandet, för att ange den påstått nya inriktningen för granskningen.

(426) Kommissionen anser att Irlands och Apples processuella rättigheter har respekterats fullständigt i detta fall.

(427) Kommissionen konstaterar först och främst att omfattningen av kommissionens undersökning av statligt stöd inte har förändrats mellan beslutet att inleda förfarandet och detta beslut. Båda besluten avser samma åtgärder (förhandsbeskeden i skattefrågor från 1991 och 2007 som meddelats av den irländska skatteförvaltningen), samma mottagare (ASI, AOE och Applekoncernen) och samma farhågor rörande statligt stöd (huruvida de vinstfördelningsmetoder som godkänns i dessa förhandsbesked leder till en lämplig vinstfördelning till ASI:s och AOE:s irländska filialer eller ger dessa företag en selektiv fördel genom att de kan fastställa sin beskattningsbara vinst på ett sätt som avviker från ett armlängdsmässigt resultat).

(428) I beslutet att inleda förfarandet uttrycker kommissionen sina inledande farhågor om huruvida de vinstfördelningsmetoder som godkänns i förhandsbeskeden är förenliga med reglerna för statligt stöd, särskilt vad gäller armlängdsprincipen enligt artikel 107.1 i fördraget. Syftet med den detaljerade granskning som följer efter beslutet att inleda förfarandet är att kommissionen ska kunna inhämta information om ytterligare fakta och tillämplig lagstiftning. Dessa uppgifter kan stärka eller skingra kommissionens inledande farhågor i ett beslut att inleda förfarandet. I slutet av förfarandet kan kommissionens analys alltså ha ändrats, vilket innebär att det slutliga beslutet i viss mån kan avvika från beslutet om att inleda det formella granskningsförfarandet, utan att detta innebär att det slutliga beslutet blir ogiltigt ([353]).

(429) Det var de omfattande skriftliga inlagor som lämnades in av Irland och Apple om de farhågor rörande statligt stöd som kommissionen uttrycker i beslutet att inleda förfarandet som ledde till att kommissionens analys utvecklades vidare i detta ärende. Kommissionens avdelningar skickade skrivelsen av den 17 april 2015 till svar på en begäran från Irland om att kommissionen skulle klargöra sin bedömning av statligt stöd mot bakgrund av dessa faktorer och Irlands påstående om att kommissionens bedömning föreföll grundas på en missuppfattning från kommissionens sida av den tillämpliga nationella lagstiftningen. Kommissionen skickade skrivelsen i öppenhetens intresse, och Irland vidarebefordrade den till Apple. Sakfrågorna i kommissionens undersökning om statligt stöd har dock aldrig ändrats sedan beslutet att inleda förfarandet antogs (de vinstfördelningsmetoder som godkänns genom förhandsbeskeden i skattefrågor). Kommissionens grundläggande tvivel angående de omtvistade åtgärdernas förenlighet med reglerna för statligt stöd har inte heller ändrats (huruvida metoderna ledde till en beskattningsbar vinst för ASI och AOE som överensstämmer med armlängdsprincipen).

([352]) Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 24.9.2015, s. 9).

([353]) Mål T-424/05, Italien mot kommissionen, EU:T:2009:49, punkt 69 och målen T-231/06 och T-237/06, Nederländerna och NOS mot kommissionen, EU:T:2010:525, punkt 50. Se även mål T-242/12, SNCF mot kommissionen, EU:T:2015:1003, punkterna 345–367.

(430) I alla händelser har Irland sedan skrivelsen av den 17 april 2015 getts många möjligheter att framföra sina synpunkter till kommissionen om den ståndpunkt som uttrycks i den skrivelsen, och Irland har också utnyttjat dessa möjligheter vid flera tillfällen, både skriftligt och muntligt ([354]). När det gäller Apple påminner kommissionen om att Apple, som berörd part, endast har rätt att lämna inlagor till svar på beslutet att inleda förfarandet. Sedan skrivelsen av den 17 april 2015 översändes till Apple gavs Apple emellertid möjlighet, och utnyttjade också den, att lämna sina synpunkter till kommissionen vid flera tillfällen, både skriftligt och muntligt ([355]).

(431) Kommissionen anser följaktligen att Irlands och Apples processuella rättigheter har respekterats i detta ärende.

11. **ÅTERKRAV**

11.1 *SKYLDIGHETEN ATT ÅTERKRÄVA STÖD*

(432) I artikel 16.1 i förordning (EU) 2015/1589 fastställs en skyldighet för kommissionen att beordra att olagligt och oförenligt stöd ska återkrävas. I denna artikel anges också att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva olagligt stöd som konstateras vara oförenligt med den inre marknaden. I artikel 16.2 i samma förordning fastställs att stödet ska återkrävas med ränta från det datum då det olagliga stödet stod till stödmottagarens förfogande till det datum då det har återbetalats. I kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 ([356]) beskrivs metoderna för att beräkna räntan på det återkrävda stödet. I artikel 16.3 i förordning (EU) 2015/1589 fastställs slutligen att återkravet ska verkställas utan dröjsmål och enligt den berörda medlemsstatens förfaranden enligt nationell lagstiftning, förutsatt att dessa förfaranden gör det möjligt att omedelbart och effektivt verkställa kommissionens beslut.

11.2 *NYTT STÖD*

(433) I artikel 1 c i förordning (EU) 2015/1589 definieras nytt stöd som ”allt stöd, det vill säga stödordningar och individuellt stöd, som inte är befintligt stöd, inbegripet ändringar av befintligt stöd”.

(434) Enligt artikel 17 i förordning (EU) 2015/1589 ska kommissionens befogenheter att återkräva stöd underställas en preskriptionstid på tio år. Preskriptionstiden börjar den dag då det olagliga stödet beviljas mottagaren antingen som individuellt stöd eller på grundval av en stödordning. Preskriptionstiden ska avbrytas av varje åtgärd avseende det olagliga stödet som vidtas av kommissionen eller av en medlemsstat som agerar på kommissionens begäran. Vid varje avbrott börjar tiden räknas på nytt. Preskriptionstiden avbryts under den tid då kommissionens beslut är föremål för förfaranden vid Europeiska unionens domstol. Varje stöd för vilket preskriptionstiden har löpt ut betraktas som befintligt stöd.

(435) Förhandsbeskedet i skattefrågor från 1991 meddelades för över tio år sedan. I det aktuella ärendet avbröts den preskriptionstid som anges i artikel 17 i förordning (EU) 2015/1589 den 12 juni 2013, det datum då kommissionen skickade en skrivelse till Irland med en begäran om att Irland skulle lämna information till kommissionen om sin beslutspraxis i fråga om förhandsbesked i skattefrågor, och särskilt information om förhandsbesked som Irland meddelat till förmån för AOI, ASI och AOE ([357]). Detta betyder att stöd som beviljats före den 12 juni 2003 enligt förhandsbeskedet från 1991 måste anses utgöra ”befintligt” stöd i den mening som avses i artikel 1 b iv i förordning (EU) 2015/1589. Stöd som beviljats efter det datumet, antingen enligt förhandsbeskedet från 1991 eller förhandsbeskedet från 2007, utgör däremot ”nytt” stöd i den mening som avses i artikel 1 c i förordning (EU) 2015/1589.

([354]) Se utbytet av synpunkter mellan Irland och kommissionen i avsnitten 7.1, 7.2, 7.4 och 7.5.
([355]) Se utbytet av synpunkter mellan Apple och kommissionen i avsnitten 7.1, 7.2 och 7.3.
([356]) Kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 av den 21 april 2004 om genomförande av rådets förordning (EU) 2015/1589 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 140, 30.4.2004, s. 1).
([357]) Se skäl 1. Irlands första svar på kommissionens begäran om information om Irlands beslutspraxis avseende förhandsbesked i skattefrågor, som även innehöll specifika frågor om ASI och AOE, daterar sig från den 9 juli 2013.

(436) Irland hävdar att eventuellt stöd som beviljats i detta ärende endast kan utgöra befintligt stöd, eftersom det uppstår till följd av att den irländska skatteförvaltningen inte har tillämpat armlängdsprincipen, som inte var tillämplig i Irland när landet anslöt sig till unionen den 1 januari 1973, och inte heller har varit tillämplig sedan dess. Enligt Irland återger avsnitt 25 i TCA 97 endast avsnitt 201 i 1967 års inkomstskattelag, som var i kraft vid den tidpunkt då landet anslöt sig till unionen. Irland hävdar att inget av avsnitten innehåller någon hänvisning till armlängdsprincipen eller OECD-ramen. Med tanke på att den rättsliga grunden för vinstfördelning till en irländsk filial inte väsentligen har ändrats sedan Irland anslöt sig till unionen, utgör åtgärden, om den består av statligt stöd, således befintligt stöd i den mening som avses i artikel 1 b i förordning (EU) 2015/1589 ([358]).

(437) Detta argument kan inte godtas, eftersom det stöd som beviljats i detta ärende utgör individuellt stöd till ASI, AOE och Applekoncernen i form av de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, som godkänner vinstfördelningsmetoder som innebär en minskning av ASI:s och AOE:s skattebas för irländsk bolagsskatt, och inte, vilket Irland förefaller hävda, en stödordning som grundas på avsnitt 25 i TCA 97 och avsnitt 201 i 1967 års inkomstskattelag. Den stödåtgärd genom vilken stödet beviljas är med andra ord de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, som årligen har tillämpats av ASI och AOE för att fastställa företagens skattebas för irländsk bolagsskatt, och på grundval av detta, deras årliga bolagsskatt. Det stöd som beviljas genom dessa förhandsbesked beviljas således årligen, vid den tidpunkt då ASI och AOE ska betala sin bolagsskatt, och företagen använder vinstfördelningsmetoder som godkänns genom dessa förhandsbesked för att beräkna sin skatt. Det stöd som ASI, AOE och Applekoncernen beviljas genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor utgör därför nytt stöd, som beviljas årligen ([359]).

11.3 *RÄTTSSÄKERHET OCH BERÄTTIGADE FÖRVÄNTNINGAR*

(438) I artikel 16.1 i förordning (EU) 2015/1589 anges att kommissionen inte ska återkräva stödet om detta skulle stå i strid med en allmän princip i unionsrätten.

(439) Både Irland och Apple anser att kommissionen har överträtt rättssäkerhetsprincipen genom att inleda det formella granskningsförfarandet och, 22 år senare, ifrågasätta om de två förhandsbeskeden i skattefrågor är förenliga med reglerna om statligt stöd. Enligt Irland måste regler om statligt stöd vara förutsägbara, och kommissionen har inte rätt att utveckla unionsrätten genom att utvidga gränserna för dessa regler på ett nytt sätt eller genom att hänvisa till internationell utveckling som OECD-ramen ([360]). Genom att tillämpa armlängdsprincipen och OECD-ramen, särskilt OECD:s vägledning från 2010, inför kommissionen retroaktivt en extern referensram som inte ingick i den irländska nationella lagstiftningen vid den tidpunkten ([361]). Avslutningsvis hävdar Irland att kommissionens retroaktiva tillämpning av dagens principer innebär att Irland mäts mot en norm som landet (och Apple) inte hade kunnat förvänta sig när förhandsbeskeden meddelades ([362]).

(440) Enligt rättspraxis utgör den grundläggande rättssäkerhetsprincipen hinder för kommissionen att på obestämd tid dröja med att utöva sin behörighet ([363]). För att rättssäkerhetsprincipen ska vara tillämplig måste kommissionen ha dröjt länge med att vidta åtgärder från den tidpunkt då den fick kännedom om stödet och det måste råda en

([358]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 141 ff.
([359]) De förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416. Samma resonemang tillämpades av tribunalen i de förenade målen T-427/04 and T-17/05, Frankrike och France Télécom mot kommissionen, EU:T:2009:474, varigenom France Télécom gynnades av ett skatteundantag och kommissionen fastställde att stödet beviljades årligen, dvs. den skillnad i beskattning (underbeskattning) som ägde rum beräknades årligen och berodde bland annat på de skattesatser som årligen röstades fram av de lokala myndigheterna, vilken slutsats bekräftades av tribunalen.
([360]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 90.
([361]) Irlands synpunkter på synpunkterna från tredje part, punkterna 22–41.
([362]) Apples synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkt 300.
([363]) De förenade målen C-74/00 P och C-75/00 P, Falck och Acciaierie di Bolzano mot kommissionen, EU:C:2002:524, punkt 140.

situation av osäkerhet. En lång tidsperiod är i sig inte tillräckligt för att åberopa rättssäkerhetsprincipen, och en försening kan endast hänföras till kommissionen från den tidpunkt då den fick vetskap om stödet. Eftersom Irland aldrig anmälde de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor till kommissionen eller på annat sätt gjorde dem offentligt tillgängliga, kunde inte kommissionen få vetskap om förhandsbeskeden förrän de offentliggjordes, vilket skedde för första gången under den amerikanska senatens utfrågningar. Utfrågningarna hölls den 21 maj 2013, och därefter skickade kommissionen en begäran om information till Irland den 12 juni 2013. Kommissionen kan därför inte anklagas för att ha överträtt rättssäkerhetsprincipen på grund av att den dröjt med att vidta åtgärder, eftersom kommissionen från den tidpunkt då den kunde ha fått vetskap om förhandsbeskeden (den 21 maj 2013) vidtog åtgärder inom mindre än en månad (den 12 juni 2013).

(441) Vad gäller Irlands argument om att rättssäkerhetsprincipen har överträtts på grund av att kommissionen agerar i strid med sin beslutspraxis om att det nationella beskattningssystemet är den enda giltiga referenspunkten, påminner kommissionen om att det referenssystem som den använder för att bedöma förekomsten av en selektiv fördel i detta ärende är de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. Kommissionen påminner dessutom om att medlemsstaterna visserligen har skatteautonomi i fråga om direkt beskattning, men att de skatteåtgärder som införs av medlemsstaterna måste vara förenliga med unionens regler om statligt stöd, som är bindande för medlemsstaterna och har företräde framför deras nationella lagstiftning ([364]). I detta sammanhang påminner kommissionen också om att enligt artikel 107.1 i fördraget, tolkad av domstolen, ([365]) förbjuds skatteåtgärder som gör det möjligt för ett integrerat företag att bestämma sin beskattningsbara vinst på ett sätt som inte avspeglar en vinst som skulle uppstå vid fri konkurrens, dvs. på grundval av priser som förhandlas mellan oberoende företag som förhandlar under jämförbara förhållanden på armlängds avstånd. Genom att anta detta beslut tillämpar kommissionen artikel 107.1 i fördraget på de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor, och kommissionen har konstaterat att de ger ett resultat som avviker från de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland, i och med att ASI och AOE ges möjlighet att fastställa sin beskattningsbara vinst på ett sätt som inte avspeglar en armlängdsmässig vinst. Vad gäller Irlands argument om att kommissionen inför internationella normer och tillämpar en vägledning från 2010 på förhandsbesked som meddelats före det året, påminner kommissionen om att dess slutsats i detta beslut grundas på en överträdelse av artikel 107.1 i fördraget, som har ingått i Irlands rättsordning sedan 1973, och inte OECD-ramen. I den utsträckning kommissionen hänvisar till OECD-ramen i detta beslut, gör den detta eftersom denna ram ger värdefull vägledning om huruvida en metod för att bestämma den beskattningsbara vinsten för en filial ger en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat i överensstämmelse med armlängdsprincipen, och eftersom ramen utgör resultatet av expertdiskussioner inom ramen för OECD och tillhandahåller närmare förfaranden för att ta itu med gemensamma utmaningar inom internationell beskattning.

(442) Till svar på den gemensamma inlaga som undertecknats av flera branschorganisationer, ansåg Irland slutligen att principen om berättigade förväntningar förhindrade återkrav i detta fall. Irland hänvisade också till France Télécom-beslutet ([366]) i sina synpunkter, och hävdade att det stödbelopp som beviljats genom de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor skulle vara svåra att kvantifiera i detta fall ([367]). En medlemsstat vars myndigheter har beviljat statligt stöd i strid med artikel 108.3 i fördraget kan dock inte åberopa stödmottagarnas berättigade förväntningar för att berättiga sin underlåtenhet att iaktta skyldigheten att vidta de åtgärder som krävs för att verkställa ett beslut av kommissionen om återkrav av stödet. Att medge en sådan möjlighet skulle nämligen innebära att bestämmelserna i artiklarna 107 och 108 i fördraget fråntas all ändamålsenlig verkan i den mån som de nationella myndigheterna på så sätt skulle kunna stödja sig på sitt eget rättsstridiga beteende för att frånta de

([364]) Se de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416, punkt 81. De förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, kommissionen mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, EU:C:2011:732. Mål C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184, punkt 25 och domstolens beslut i mål C-529/10, Safilo, EU:C:2012:188, punkt 18. Se även mål T-538/11, Belgien mot kommissionen, EU:T:2015:188, punkt 66.

([365]) Se de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien och Forum 187 ASBL mot kommissionen, EU:C:2006:416, punkterna 95–97.

([366]) Kommissionens beslut 2006/621 av den 2 augusti 2004 om det statliga stöd som Frankrike genomfört till förmån för France Télécom (EUT L 257, 20.9.2006, s. 11).

([367]) Irlands synpunkter på beslutet att inleda förfarandet, punkterna 155 och 156.

beslut som kommissionen har antagit i enlighet med dessa bestämmelser i fördraget all verkan ([368]). Det ankommer således inte på den berörda medlemsstaten utan på det företag som mottagit stödet att åberopa särskilda omständigheter som givit upphov till berättigade förväntningar i syfte att invända mot återbetalningen av ett olagligt stöd ([369]). Eftersom Apple inte åberopade den principen i någon av de inlagor som lämnats in till kommissionen kan Irland bara av det skälet inte förlita sig till berättigade förväntningar. Om ett stöd har genomförts utan att det dessförinnan anmälts till kommissionen, kan mottagaren av stödet vid detta tillfälle i alla händelser inte ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt, såvida inte särskilda omständigheter föreligger ([370]).

(443) Vad gäller argumentet i den gemensamma inlagan om att tillvägagångssättet i detta ärende skulle vara nytt, vilket innebär en överträdelse av principen om berättigade förväntningar och därför förhindrar återkrav ([371]), påminner kommissionen om att principen om berättigade förväntningar endast är tillämplig på en enskild person som befinner sig i en situation av vilken det framgår att unionsadministrationen, genom att ge tydliga försäkringar, har väckt grundade förhoppningar ([372]). Varken Irland eller den gemensamma inlagan visar att kommissionen någonsin har gett tydliga försäkringar om att de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor är förenliga med reglerna om statligt stöd, eller att artikel 107.1 i fördraget inte är tillämplig på förhandsbesked eller liknande skatteåtgärder som medför godkännande av en metod som gör det möjligt för ett integrerat företag att bestämma sin beskattningsbara vinst. I sitt meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som avser direkt beskattning av företag från 1998 ([373]) fastställer kommissionen tvärtom att förhandsbesked i skattefrågor utgör skatteåtgärder som kan ge upphov till statligt stöd, och har sedan dess i en rad beslut tillämpat reglerna om statligt stöd på skatteåtgärder som medför att integrerade företag kan bestämma sin beskattningsbara vinst ([374]). Irland har därför ingen grund för att åberopa principen om berättigade förväntningar för att förhindra återkrav.

(444) Beträffande den påstådda svårigheten med att kvantifiera stödbeloppet handlar detta ärende om en relativt okomplicerad situation, där mottagaren av en skatteåtgärd beviljats en sänkt skattebas och således lägre bolagsskatt. Kommissionen kan inte se några svårigheter med att fastställa det belopp som ska återkrävas i en sådan situation, och ser inga paralleller med den stödåtgärd som identifieras i France Télécom-beslutet, som rör en situation där stödet beviljades på grundval av ett offentligt uttalande från en regeringsminister, vilket ökade det berörda företagets kreditvärdighet på marknaden.

11.4 *ÅTERKRAVSINSTRUMENT*

(445) Avsikten med en medlemsstats skyldighet att upphäva stöd som kommissionen betraktar som oförenligt med den inre marknaden är att återställa den konkurrenssituation som rådde på marknaden innan stödet beviljades. I detta sammanhang har domstolen förklarat att detta mål är uppnått så snart mottagaren har återbetalat de belopp som har beviljats som olagligt stöd, varigenom stödmottagaren förlorar de fördelar denne åtnjöt på marknaden i förhållande till sina konkurrenter och den situation som förelåg före utbetalningen av stödet är återställd.

([368]) Se mål C-5/89, kommissionen mot Tyskland, EU:C:1990:320, punkt 17, och mål C-310/99, Italien mot kommissionen, EU:C:2002:143, punkt 104.

([369]) Se mål T-67/94, Ladbroke Racing mot kommissionen, EU:T:1998:7, punkt 183. Se även de förenade målen T-116/01 och T-118/01, P & O European Ferries (Vizcaya), SA och Diputación Foral de Vizcaya mot kommissionen, EU:T:2003:217, punkt 203.

([370]) De förenade målen C-183/02 P och C-187/02 P Demesa och Territorio Histórico de Álava mot kommissionen, EU:C:2004:701, punkt 45.

([371]) Gemensam inlaga, punkt 16.

([372]) Se mål 265/85, Van den Bergh en Jurgens och Van Dijk Food Products (Lopik) mot kommissionen, EU:C:1987:121, punkt 44, och mål C 537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan mot kommissionen, EU:C:2010:769, punkt 63.

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

([374]) Se t.ex. kommissionens beslut 2003/81/EG av den 22 augusti 2002 om den stödordning i form av statliga stöd som Spanien har tillämpat på ”Centros de coordinación de Biscaya” – stöd C 48/2001 (f.d. NN 43/2000) (EUT L 31, 6.2.2003, s. 26). Kommissionens beslut 2003/512/EG av den 5 september 2002 om den av Tyskland införda stödordningen för kontroll- och samordningscenter (EUT L 177, 16.7.2003, s. 17). Kommissionens beslut 2003/501/EG av den 16 oktober 2002 om stödordning C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Samordningscentraler – genomförda i Luxemburg (EUT L 170, 9.7.2003, s. 20) punkt 53, och kommissionens beslut 2003/755/EG av den 17 februari 2003 om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien (EUT L 282, 30.10.2003, s. 25).

(446) Det finns inga bestämmelser i unionsrätten som förpliktar kommissionen att kvantifiera det exakta stödbelopp som ska återkrävas när den beordrar ett återkrav av det stöd som förklarats vara oförenligt med den inre marknaden ([375]). Det är snarare tillräckligt att kommissionens beslut innehåller uppgifter som gör det möjligt för beslutets adressat att själv utan alltför stora svårigheter fastställa detta belopp ([376]). Enligt unionsrätten ska olagligt stöd endast återkrävas för att återställa den situation som förelåg innan stödet gavs och denna återbetalning ska genomföras enligt de bestämmelser som föreskrivs i nationell rätt. ([377]) Kommissionen kan således begränsa sig till ett konstaterande att mottagaren är skyldig att återbetala det ifrågavarande stödet och till att överlämna uppgiften att beräkna det exakta återbetalningspliktiga stödbeloppet till de nationella myndigheterna ([378]).

(447) Om ett statligt stöd har givits i skattemässig form ska det belopp som ska återkrävas beräknas på grundval av en jämförelse mellan den skatt som faktiskt har betalats och den skatt som skulle ha betalats enligt den generellt tillämpliga regeln. Såsom konstateras i avsnitt 8.2.2.2 och särskilt i skäl 319, skulle en korrekt fördelning av tillgångar, funktioner och risker från den irländska skatteförvaltningens sida vid den tidpunkt då de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor meddelades ha varit avgörande för vinstfördelningen inom ASI och AOE, så att all vinst från dessa företags försäljningsverksamheter hade fördelats till ASI:s och AOE:s irländska filialer när de omtvistade förhandsbeskeden var i kraft. Mot bakgrund av den tioåriga preskriptionstid som fastställs i artikel 17 i förordning (EU) 2015/1589 bör återkravet omfatta stöd som beviljats från den 12 juni 2003 och framåt. Eftersom beskattningsåret 2014 enligt Apple är det sista året då ASI och AOE tillämpade 2007 års förhandsbesked för att beräkna sin beskattningsbara vinst i Irland, bör preskriptionstiden löpa fram till den 27 september 2014, som är det datum då ASI:s och AOE:s beskattningsår 2014 slutade. All vinst från ASI:s och AOE:s affärsverksamheter bör, som en utgångspunkt, därför fördelas till deras respektive irländska filialer för perioden 12 juni 2003–27 september 2014 i syfte att beräkna ASI:s och AOE:s bolagsskatt enligt de allmänna reglerna för beskattning av bolagsvinster i Irland. Dessutom bör ränteinkomster från de irländska filialernas egendom, som har identifierats av Apple och Irland i de lagstadgade räkenskaperna ([379]), fördelas till ASI:s och AOE:s irländska filialer.

(448) Apple kan, om detta kan styrkas tillräckligt, begära följande avdrag från den vinst som ska fördelas till ASI:s och AOE:s irländska filialer:

i) Räntor och kapitalavkastning som kan hänföras till ASI:s och AOE:s huvudkontor och som härrör från passiv likviditetshantering, en uppgift som deras styrelser har utkontrakterat till Braeburn, vilket framgår av protokollen från ASI:s och AOE:s styrelsemöten ([380]); detta omfattar inte ränteinkomster från de irländska filialernas egendom, som har identifierats av Apple och Irland i de lagstadgade räkenskaperna ([381]).

ii) Skattemässiga avskrivningar enligt 1991 års förhandsbesked, i den utsträckning begränsningen av avskrivningarna ledde till en nackdel för Apple ([382]).

iii) Den vinst från AOE:s Singaporefilial som beskattades i Singapore ([383]).

(449) Det beskattningsbara rörelseresultatet i Irland kan även justeras efter en faktisk omräkning av ASI:s och AOE:s lagstadgade räkenskaper eller deklarationer efter motsvarande betalningar och justeringar av de lagstadgade räkenskaperna för andra företag i Applekoncernen, enligt de allmänna regler som gäller i Irland för retroaktiv omräkning av räkenskaper eller deklarationer, och på villkor att Apple kan styrka eventuella skulder gentemot antingen Apple Inc. eller andra företag i Applekoncernen i andra jurisdiktioner, för verksamheter eller tjänster som har tillhandahållits, såsom FoU och marknadsföringsverksamheter.

([375]) Dock i sammanhanget ”omöjligt att återkräva”, och inte ”svårt att kvantifiera stödbeloppet”.
([376]) Se mål C-441/06, kommissionen mot Frankrike, EU:C:2007:616, punkt 29, och där angiven rättspraxis.
([377]) De förenade målen T-427/04 och T-17/05, Frankrike och France Télécom mot kommissionen, EU:T:2009:474, punkt 297.
([378]) De förenade målen T-427/04 och T-17/05, Frankrike och France Télécom mot kommissionen, EU:T:2009:474, punkt 299.
([379]) Se skäl 100.
([380]) Se skälen 108 och 291.
([381]) Se skäl 100.
([382]) Se skäl 349.
([383]) Se fotnot 74.

(450) En sådan omräkning kan göras till följd av en retroaktiv ändring av kostnadsdelningsavtalet eller avtalet om marknadsföringstjänster. Villkoren i dessa avtal har inte granskats av den irländska skatteförvaltningen inom ramen för de omtvistade förhandsbeskeden i skattefrågor. Om de finansiella bidrag till FoU- eller marknadsföringskostnader som betalas av ASI och AOE enligt dessa avtal inte överensstämmer med en ersättning som skulle ha överenskommits mellan oberoende företag som förhandlar på armlängds avstånd, till exempel på grund av att anställda vid Apple Inc. utfört aktiviteter till förmån för ASI och AOE utöver de bidrag som omfattas av kostnadsdelningsavtalet eller avtalet om marknadsföringstjänster, kan förekomsten av sådana verksamheter, om de är tillräckligt dokumenterade, motivera en retroaktiv ändring av kostnadsdelningsavtalet och/eller avtalet om marknadsföringstjänster och ge upphov till ökade efterhandsbetalningar från ASI och AOE till Apple Inc., på villkor att dessa betalningar överensstämmer med armlängdsprincipen.

(451) En sådan omräkning kan även göras till följd av en retroaktiv ändring av den jurisdiktion inom vilken ASI:s försäljning i EMEIA-regionen registreras, om Apple anser att denna registrerade försäljning inte utgjorde faktiskt risktagande inom ramen för distributionen av Appleprodukter, och sådana risker bärs i jurisdiktioner med mer omfattande verksamhet än den verksamhet som bedrivs i Irland. Så kan till exempel vara fallet med den del av ASI:s vinst som omfattas av bolagsskatt i Italien ([384]), på villkor att den italienska skatteförvaltningens bedömning registreras av ASI i de respektive beloppen i företagets omräknade lagstadgade räkenskaper, och att den beskattningsbara vinsten i Irland inte minskas mer än vad som är proportionellt i förhållande till de motsvarande vinstbelopp som blir beskattningsbara i Italien.

11.5 *SLUTSATS*

(452) Kommissionen anser att Irland, genom att meddela de omtvistade förhandsbesked i skattefrågor som gav ASI och AOE möjlighet att fastställa sin årliga bolagsskatt i Irland under de år då dessa förhandsbesked var i kraft, har beviljat olagligt statligt stöd till ASI, AOE och Applekoncernen i strid med artikel 108.3 i fördraget, vilket Irland i enlighet med artikel 16 i förordning (EU) 2015/1589 är skyldigt att återkräva från ASI och AOE.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

1. De förhandsbesked i skattefrågor som Irland meddelade den 29 januari 1991 och den 23 maj 2007 till förmån för Apple Sales International, som ger detta företag möjlighet att årligen fastställa sin skatt i Irland, utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Detta stöd har olagligen genomförts av Irland i strid med artikel 108.3 i fördraget och är oförenligt med den inre marknaden.

2. De förhandsbesked i skattefrågor som Irland meddelade den 29 januari 1991 och den 23 maj 2007 till förmån för Apple Operations Europe International, som ger detta företag möjlighet att årligen fastställa sin skatt i Irland, utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget. Detta stöd har olagligen genomförts av Irland i strid med artikel 108.3 i fördraget och är oförenligt med den inre marknaden.

Artikel 2

1. Irland ska från Apple Sales International återkräva det stöd som avses i artikel 1.1.

2. Irland ska från Apple Operations Europe återkräva det stöd som avses i artikel 1.2.

3. De stöd som ska återkrävas ska innefatta ränta från och med den dag då stöden ställdes till stödmottagarnas förfogande till och med den dag då de har återbetalats.

([384]) Se fotnot 73.

4. Räntan ska beräknas som ränta på ränta enligt kapitel V i förordning (EG) nr 794/2004.

Artikel 3

1. Återkravet av det stöd som avses i artikel 1 ska genomföras omedelbart och effektivt.

2. Irland ska se till att detta beslut verkställs inom fyra månader från den dag då det delgavs.

Artikel 4

1. Inom två månader efter den dag då detta beslut har delgivits ska Irland lämna uppgifter till kommissionen om den metod som använts för att beräkna det exakta stödbeloppet.

2. Irland ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att genomföra detta beslut till dess att återkravet av det stöd som avses i artikel 1 har slutförts. Irland ska på begäran av kommissionen omedelbart lämna uppgifter om de åtgärder som redan vidtagits och planeras för att följa detta beslut.

Artikel 5

Detta beslut riktar sig till Irland.

Utfärdat i Bryssel den 30 augusti 2016.

På kommissionens vägnar

Margrethe VESTAGER

Ledamot av kommissionen