

II

(Ikke-lovgivningsmæssige retsakter)

AFGØRELSER

KOMMISSIONENS AFGØRELSE (EU) 2018/859

af 4. oktober 2017

om statsstøtte SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) fra Luxembourg til Amazon

(meddelt under nummer C(2017) 6740)

(Kun den franske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

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

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

efter i overensstemmelse med ovennævnte ⁽¹⁾ bestemmelser at have opfordret interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger, under hensyntagen til deres bemærkninger, og

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

- (1) Ved brev af 24. juni 2014 fremsendte Kommissionen en anmodning om oplysninger til Luxembourg vedrørende gældende skattepraksis med hensyn til Amazon. I samme brev anmodede Kommissionen Luxembourg om at bekræfte, at Amazon er skattepligtig i Luxembourg og specificere, i hvilket omfang Amazon-koncernen nyder godt af skattelempelser ifølge den gældende lov om immateriel ejendomsret. Endvidere anmodede Kommissionen om alle stadig gældende skatteaftaler vedrørende Amazon-koncernen. Den 18. juli 2014 anmodede Luxembourg i en e-mail om en forlængelse af fristen for besvarelse af Kommissionens skrivelse af 24. juni 2014, hvilket blev bevilget ⁽²⁾.
- (2) Den 4. august 2014 fremsendte Luxembourg sit svar på Kommissionens anmodning af 24. juni 2014, bl.a. vedlagt et brev af 6. november 2003 stilet til Amazon.com, Inc. (»den anfægtede skatteaftale«) fra Administration des contributions directes (»Luxembourgs skattemyndigheder«), et brev fra Amazon.com, Inc. dateret den 31. oktober 2003 samt et brev udfærdiget af (Konsulent 1) ^(*) til Luxembourgs skattemyndigheder, hvori der fremsættes en anmodning om en aftale (i det følgende under ét benævnt »den anfægtede skatteaftale«) og årsregnskaberne for Amazon EU Société à responsabilité limitée (»LuxOpCo«) ⁽³⁾, Amazon Europe Holding Technologies SCS (»LuxSCS«) ⁽⁴⁾, Amazon Services Europe Société à responsabilité limitée (»ASE«), Amazon Media EU Société à responsabilité limitée (»AMEU«) samt andre af Amazon-koncernens selskaber.

⁽¹⁾ EUT C 44 af 6.2.2015, s. 13.

⁽²⁾ Medmindre andet er angivet, har Kommissionen accepteret alle Luxembourgs og Amazons anmodninger for forlængelse af frister.

^(*) Fortroligt.

⁽³⁾ Betegnelsen »LuxOpCo« benyttes af Amazon i dets anmodninger om en afgørelse af 23. oktober 2003 og 31. oktober 2003.

⁽⁴⁾ Betegnelsen »LuxSCS« benyttes af Amazon i dets anmodning om aftale af 23. oktober 2003 og 31. oktober 2003.

- (3) Den 7. oktober 2014 vedtog Kommissionen en beslutning om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i overensstemmelse med traktatens artikel 108, stk. 2, vedrørende den anfægtede skatteaftale (åbningsafgørelsen), idet Kommissionen nærede alvorlig tvivl om denne foranstaltningens forenelighed med det indre marked ⁽⁵⁾. Luxembourg blev i denne beslutning anmodet om at fremlægge yderligere oplysninger om den anfægtede skatteaftale ⁽⁶⁾. Luxembourg anmodede ved breve af 3. og 5. november 2014 om en udsættelse af fristen for fremsendelse af svar på Kommissionens beslutning om at indlede undersøgelsen.
- (4) Ved brev af 21. april 2014 fremsatte Luxembourg sine bemærkninger til Kommissionens åbningsafgørelse. Bemærkningerne indeholdt bl.a. en transfer pricing-rapport udfærdiget af (Konsulent 2) på vegne af Amazon («TP-rapporten»), der ikke tidligere havde været fremlagt for Kommissionen.
- (5) Den 6. januar 2015 blev beslutningen om at indlede proceduren offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* ⁽⁷⁾, og interesserede parter blev opfordret til at fremsende deres bemærkninger til beslutningen.
- (6) Ved brev af 13. februar 2015 til Luxembourg anmodede Kommissionen om yderligere oplysninger. I samme brev anmodede Kommissionen også Luxembourg om indvillige i, at den kunne kontakte Amazon direkte med henblik på at fremskaffe de nødvendige oplysninger, såfremt Luxembourg ikke var i besiddelse heraf. Den 24. februar 2015 anmodede Luxembourg om en udsættelse af fristen for besvarelse af Kommissionens anmodning om oplysninger.
- (7) Ved brev af 5. marts 2015 fremsatte Amazon sine bemærkninger til Kommissionen om beslutningen om indledning af proceduren. Bemærkninger til beslutningen om indledning af en formel undersøgelsesprocedure blev endvidere fremsat af følgende tredjeparter: Oxfam den 14. januar 2015, Bundesarbejds-kammer den 4. februar 2015, Fedil den 27. februar 2015, Booksellers Association («BA») den 3. marts 2015, Syndicat de la librairie française («SLF») den 4. marts 2015, European and International Booksellers Federation («EIBF») den 4. marts 2015, ATOZ S.A. den 5. marts 2015, Computer and Communications Industry Association («CCIA») den 5. marts 2015 og European Policy Information Center («EPICENTER») den 5. marts 2015. Endvidere udtrykte Federation of European Publishers («FEP») den 5. marts 2015 og Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels («SDLC») den 5. marts 2015 deres støtte til EIBF's holdning.
- (8) Den 12. marts 2015 fandt en telefonkonference sted mellem Kommissionen og Luxembourg, som over for Kommissionen forsikrede at ville kunne fremsende et komplet svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 13. februar 2015 den 17. marts 2015.
- (9) Luxembourg besvarede delvist Kommissionens anmodning om oplysninger af 13. februar 2015 ved brev af 17. marts 2015. Luxembourg forklarede endvidere, at de ikke var i besiddelse af de manglende oplysninger, navnlig med hensyn til bestemte kontraktforhold mellem Amazons selskaber i Luxembourg og tredjeparter.
- (10) Den 19. marts 2015 fremsendte Kommissionen tredjeparternes bemærkninger til beslutningen om indledning af en formel undersøgelsesprocedure til Luxembourg.
- (11) Ved e-mail af 19. marts 2015 fremsendte Amazon den ændrede og reviderede aftale om omkostningsfordeling (Cost Sharing Agreement, «CSA») indgået mellem LuxSCS og to af Amazon-koncernens selskaber i USA den 1. januar 2005, senere ændret og revideret den 2. juli 2009 (gældende fra 5. januar 2009) og ændret med virkning fra 1. januar 2014 ⁽⁸⁾.
- (12) I korrespondance ved e-mail af den 18., 19. og 20. marts 2015 meddelte Kommissionen Luxembourg, at dets svar af 17. marts 2015 på Kommissionens anmodning om oplysninger af 13. februar 2015 var ufuldstændigt og stillede yderligere spørgsmål med henblik på afklaring.

⁽⁵⁾ Flere udvekslinger af fortrolige oplysninger har fundet sted, som dog ikke særskilt nævnes i denne sektion.

⁽⁶⁾ EUT C 44 af 6.2.2015, s. 30.

⁽⁷⁾ EUT C 44 af 6.2.2015, s. 13.

⁽⁸⁾ Interne Amazon-dokumenter: ændret og revideret aftale om omkostningsfordeling og risici ved immateriel udvikling indgået med virkning fra 1. januar 2005, ændret og revideret aftale om omkostningsfordeling og risici ved immateriel udvikling indgået den 2. juli 2009 med virkning fra 5. januar 2009 samt første ændring til ændret og revideret aftale om omkostningsfordeling og risici ved immateriel udvikling indgået februar 2014 med virkning fra 1. januar 2014.

- (13) Den 20. marts 2015 indvilgede Luxembourg i, at Kommissionen kunne rette spørgsmålene direkte til Amazon. Den 26. marts 2015 oplyste Kommissionen Luxembourg om, at den ifølge artikel 6, litra a), i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999⁽⁹⁾ havde betegnet den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende den anfægtede skatteafgørelse som ineffektiv til dato. På dette grundlag, og med Luxembourgs tilladelse⁽¹⁰⁾, fremsendte Kommissionen i overensstemmelse med artikel 6a, stk. 6 i forordning (EF) nr. 659/1999 en anmodning til Amazon den 26. marts 2015 (»markedsinformationsanmodningen«) om at fremlægge aftaler indgået af Amazon siden 2000, ifølge hvilke Amazons immaterielle ejendomsrettigheder er licenserede eller på anden måde stillet til rådighed (»aftaler om immaterielle ejendomsrettigheder«), samt enhver aftale om omkostningsdelen og/eller buy-in indgået mellem LuxSCS og andre Amazon-selskaber. Amazon blev endvidere anmodet om at fremlægge oplysninger om LuxSCS' aktiviteter, regnskaber for Amazons datterselskaber med hjemsted uden for Luxembourg og at redegøre for eller afstemme visse finansielle data. Endelig blev der anmodet om oplysninger om de seneste ændringer i Amazon-koncernens juridiske struktur i Luxembourg.
- (14) Ved brev af 20. april 2015 anmodede Luxembourg Kommissionen om at redegøre for formålet med mødet, som sidstnævnte havde afholdt med Oxfam og Eurodad, og hvorom Luxembourg ikke var blevet informeret. Luxembourg fremsendte endvidere en modning om at afstå fra offentliggørelsen af beslutningen om at fremsende markedsinformationsanmodningen.
- (15) Den 4. maj 2015 besvarede Amazon delvist Kommissionens anmodning om oplysninger af 26. marts 2015. Amazon bekræftede endvidere, at dets struktur i Luxembourg havde undergået forandringer i 2014, og at Luxembourg havde bevilget en ny skatteaftale på dette grundlag, men forklarede at det var irrelevant i forbindelse med Kommissionens undersøgelse.
- (16) Den 8. maj 2015 blev et møde afholdt mellem Kommissionen, Luxembourg og Amazon. Ved brev af 12. juni 2015 fremlagde Amazon yderligere bemærkninger som opfølgning på mødet. Amazon fremlagde også en liste over aftaler om immateriel ejendomsret, der af Amazon henvises til »M.com-aftaler«, ifølge hvilke Amazon stillede immaterielle ejendomsrettigheder relateret til dets platformsteknologi til rådighed for uafhængige tredjeparter.
- (17) Ved brev af 13. maj 2015 fremsatte Luxembourg sine bemærkninger til tredjeparternes bemærkninger vedrørende åbningsafgørelsen.
- (18) Ved brev af 3. juli 2015 påmindede Kommissionen Amazon om fremlæggelse af en række manglende oplysninger, navnlig vedrørende aftaler om immateriel ejendomsret med anmodning om yderligere oplysninger.
- (19) Ved brev af 10. juli 2015 (fremsendt igen den 23. juli 2015) fremlagde Luxembourg en erklæring om, at en endelig negativ afgørelse fra Kommissionen ikke skulle gennemføres med tilbagevirkende kraft.
- (20) Ved brev af 24. og 31. juli 2015 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning af den 3. juli 2015 indeholdende oplysninger om M.com-aftalerne. Amazon antog på denne baggrund at have givet udtømmende svar på anmodningen om oplysninger vedrørende aftaler om immateriel ejendomsret, da andre aftaler om immateriel ejendomsret indgået af Amazon ifølge Amazon ikke kunne ligestilles med licensaftalen vedrørende immateriel ejendomsret indgået mellem LuxSCS og LuxOpCo den 30. april 2006 (»licensaftalen«)⁽¹¹⁾. Amazon anmodede endvidere om en forlængelse af fristen for fremlæggelse af de andre oplysninger, som Kommissionen havde anmodet om.
- (21) Ved brev af 31. juli 2015 påmindede Kommissionen Amazon om fremlæggelse af alle anmodede oplysninger, navnlig fuldstændige oplysninger vedrørende aftaler om immateriel ejendomsret indgået siden år 2000. Kommissionen anmodede endvidere Amazon om at fremlægge den ny aftale indgået med Luxembourg i 2014, til hvilken der henvises i Luxembourgs brev af 4. august 2014 og Amazons brev af 4. maj 2015.

⁽⁹⁾ Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT L 83, 27.3.1999, s. 1). Forordning (EF) nr. 659/1999 blev ophævet ved Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT L 248, 24.9.2015, s. 9) med virkning fra 14. oktober 2015. Enhver henvisning til forordning (EF) nr. 659/1999 kan opfattes som en henvisning til forordning (EU) 2015/1589 og skal læses i overensstemmelse med sammenligningstabellen i bilag II til sidstnævnte forordning.

⁽¹⁰⁾ Se betragtning 13.

⁽¹¹⁾ Licensaftalen blev fremlagt af Amazon den 5. maj 2015, bilag 4 (sammen med den seneste ændring 1 af licensaftalen for immaterielle ejendomsrettigheder med virkning fra 1. januar 2009).

- (22) Amazon besvarede Kommissionens anmodning ved brev af 21. august 2015 med undtagelse af fremlæggelse af oplysninger om de resterende aftaler om immaterielle ejendomsrettigheder.
- (23) Den 8. september 2015 afholdtes et møde mellem Kommissionen og Amazon, om hvilket Luxembourg var informeret. Efter dette møde påmindede Kommissionen ved e-mail den 8. september 2015 Amazon om den ubesvarede anmodning om oplysninger vedrørende aftaler om immateriel ejendomsret.
- (24) Ved e-mail af 14. september 2015 forklarede Amazon, at der ikke foreligger andre aftaler i henhold til hvilke, samme immaterielle ejendomsretter som dem, der er omfattet af licensaftalen, var eller ville blive gjort tilgængelige for forbundne eller uafhængige parter. Ved samme lejlighed oplyste Amazon Kommissionen, at en liste over koncerninterne aftaler vedrørende immaterielle ejendomsrettigheder, uanset deres tilknytning til EU eller immaterielle ejendomsretter omfattet af licensaftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo, var under udfærdigelse. Denne liste blev fremlagt for Kommissionen den 17. september 2015.
- (25) Ved e-mail af 23. september 2015 fremlagde Amazon en liste over aftaler, ifølge hvilke intellektuelle ejendomsretter blev licenseret enten fra eller til tredjeparter.
- (26) Ved e-mail af 29. september 2015 påmindede Kommissionen på baggrund af listen fremlagt af Amazon den 17. og 23. september 2015 Amazon om at fremlægge aftalerne om immaterielle ejendomsretter, som anmodet af Kommissionen den 26. marts og 3. juli 2015. Endvidere anmodede Kommissionen om yderligere oplysninger fra Amazon vedrørende rapporter om omkostningsdeling og LuxOpCo's kunder pr. websted.
- (27) Amazon fremlagde oplysningerne ved e-mail af 30. september og 1., 2., 12., 13., 20. og 27. oktober 2015.
- (28) Den 28. oktober 2015 afholdtes mellem Kommissionen, Luxembourg og Amazon.
- (29) Ved e-mail af 20. november 2015 påmindede Kommissionen Amazon om omfanget af dens anmodning om oplysninger af 26. marts 2015 vedrørende Amazons interne og eksterne aftaler om immaterielle aftaler og anmodede Amazon om at fremlægge yderligere oplysninger.
- (30) Under et møde den 27. november 2015 forsynede et selskab, der har anmodet om ikke at få navnet offentliggjort («selskabet X»), Kommissionen med markedsinformation i relation til Kommissionens undersøgelse. På et telefonmøde den 15. januar 2016 fremlagde selskabet X yderligere oplysninger om e-handlen i Europa. Ved e-mail af 25. januar 2016 vedrørende referaterne af telefonmødet fremlagde selskabet X yderligere oplysninger.
- (31) Den 30. november 2016 fremlagde Amazon yderligere oplysninger.
- (32) Ved e-mail af 1. december 2015 anmodede Amazon om forlængelse af fristen for besvarelse af Kommissionens anmodning om oplysninger dateret den 20. november 2015.
- (33) Den 4. december 2015 fremlagde Amazon oplysningerne, som Kommissionen havde anmodet om i sin e-mail af 20. november 2015 med anmodning om forlængelse af fristen for de resterende svar.
- (34) Ved brev af 10. og 28. december 2015 fremsatte Luxembourg sine bemærkninger som følge af mødet den 28. oktober 2015.
- (35) Ved e-mail af 11. december 2015 påmindede Kommissionen Amazon om de manglende svar på dens anmodning om oplysninger af 20. november 2015 og fremsendte en yderligere anmodning om oplysninger samt flere spørgsmål til Amazon.
- (36) Den 18. december 2015 fremlagde Amazon yderligere svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 20. november 2015.
- (37) Ved e-mail den 18. december 2015 opfordrede Kommissionen Luxembourg til at fremsætte observationer og bemærkninger til oplysningerne fremlagt for Kommissionen af Amazon på det pågældende tidspunkt i undersøgelsen.

- (38) Den 12. og 15. januar 2016 fremlagde Amazon delvise svar på Kommissionens anmodning af 11. december 2015 med anmodning om forlængelse af fristen for de resterende svar.
- (39) Den 18. januar 2016 fremlagde Amazon yderligere oplysninger.
- (40) Ved e-mail af 19. januar 2016 meddelte Kommissionen Amazon, at visse svar på spørgsmål vedrørende tidligere anmodninger om oplysninger stadig var ubesvarede. Endvidere anmodede Kommissionen om præciseringer og yderligere oplysninger.
- (41) Den 22. januar 2016 besvarede Amazon delvist Kommissionens anmodning om oplysninger af 19. december 2015. Den 28. januar 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 11. december 2015. Ved breve af 5., 15., 19. og 24. februar 2016 fremsendte Amazon sine delvise svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 19. januar 2016.
- (42) Den 26. februar 2016 sendte Kommissionen en påmindelse til Amazon med anmodning om svar på udestående spørgsmål vedrørende anmodningerne om oplysninger af 20. november 2015, 11. og 18. december 2015 og 19. januar 2016.
- (43) Den 4. og 21. marts 2016 fremsendte Amazon delvise svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 11. december 2015.
- (44) Ved e-mail af 11. marts 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 26. februar 2016.
- (45) Ved e-mail af 22. marts 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodninger om oplysninger af 19. januar 2016 og 26. februar 2016.
- (46) Ved e-mail af 8. marts 2016 indvilligede Amazon i at frafalde kravet fremsat i brev af 22. januar 2016 om at holde visse fremsendte oplysninger fortrolige over for Luxembourg og forpligtede sig til at dele disse oplysninger med Luxembourg.
- (47) Den 14. marts 2016 bekræftede Amazon at have delt sit sidst fremsendte svar til Kommissionen med Luxembourg.
- (48) Den 1. april 2016 anmodede Kommissionen selskabet X om at indvillige i, at deres fremsendte markedsoplysninger blev delt med Luxembourg. Den 5. april 2016 gav selskabet X sit samtykke hertil.
- (49) Den 8. april 2016 forhørte Kommissionen sig hos Amazon om de oplysninger, som Amazon havde delt med Luxembourg på det pågældende tidspunkt i undersøgelsen. Kommissionen informerede også Amazon om, at en række oplysninger, som Kommissionen havde anmodet om den 11. februar 2015, stadig ikke var fremsendt. Endvidere fremsatte Kommissionen en anmodning til Amazon om yderligere præcisering og oplysninger.
- (50) Ved e-mail af 11. april 2016 bekræftede Amazon, hvilke oplysninger det havde delt med Luxembourg.
- (51) Ved brev af 18. april 2016 adspurgte kommissionen Luxembourg om, hvilke oplysninger det havde delt med Amazon, og anmodede Luxembourg om at fremsætte bemærkninger til disse oplysninger. Kommissionen henviste endvidere til sin e-mail af 18. december 2015, hvori Luxembourg blev anmodet om at fremsætte bemærkninger til Amazons oplysninger. Endvidere delte Kommissionen som aftalt med selskabet X markedsoplysningerne med Luxembourg med anmodning om Luxembourgs bemærkninger hertil.
- (52) Den 22. april 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 8. april 2016 med anmodning om en forlængelse af fristen for de resterende svar.
- (53) Ved brev af 2. maj 2016 (fremsendt igen den 10. maj 2016) bekræftede Luxembourg modtagelsen af oplysningerne fremlagt af Amazon indtil det pågældende tidspunkt i undersøgelsen og fremsatte sine bemærkninger hertil. For så vidt angår markedsoplysningerne fremlagt af selskabet X, så oplyste Luxembourg Kommissionen, at man havde delt disse oplysninger med Amazon, da Amazon bedre ville være i stand til at kommentere.

- (54) Ved e-mail af 2. maj 2016 fremsendte Amazon en delvis besvarelse og bekræftede den manglende besvarelse af spørgsmålene, som Kommissionen havde rejst i sin anmodning om oplysninger dateret 8. april 2016, sådan som nævnt i brev af 22. april 2016.
- (55) Ved e-mail af 17. maj 2016 præciserede Kommissionen omfanget af de oplysninger, som Amazon tidligere var blevet anmodet om og mindede om, at visse oplysninger stadig ikke var fremsendt som svar på anmodningen om oplysninger af 11. december 2015 og 8. april 2016.
- (56) Ved e-mail af 24. maj 2016 fremsendte Amazon sit svar på Kommissionens e-mail af 17. maj 2016.
- (57) Den 26. maj 2016 afholdtes et møde mellem Kommissionen, Luxembourg og Amazon. Under dette møde og i udkastet til mødereferatet heraf stillede Kommissionen yderligere spørgsmål til Amazon. Amazon besvarede spørgsmålene ved brev af 20. juni 2016.
- (58) Ved brev af 21. juni 2016 fremsendte Amazon sine bemærkninger til markedsoplysningerne fra selskabet X. Amazon anmodede ligeledes om adgang til den komplette dokumentation fremlagt af selskabet X og oplysning om selskabets identitet.
- (59) Den 7. juli 2016 fremsatte Kommissionen sine bemærkninger til Amazon om de ændrede mødereferater af mødet den 26. maj 2016. Endvidere anmodede Kommissionen Amazon om yderligere oplysninger.
- (60) Ved brev af 22. juli 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 7. juli 2016. I sit svar oplyste Amazon Kommissionen om den sikrende kendelse, som dokumenter, der indgår i skattesager i USA, er omfattet af. Amazon foreslog derfor at fremsende redigerede dokumenter, da disse var tilgængelige for Amazon.
- (61) Ved e-mail af 27. juli 2016 påmindede Kommissionen Amazon om den manglende fremsendelse af oplysninger, hvorom Kommissionen havde anmodet den 7. juli 2016, og accepterede at modtage foreløbige dokumenter fra skattesagen i USA. Endvidere anmodede Kommissionen Amazon om yderligere præciseringer og oplysninger.
- (62) Ved e-mail af 29. juli 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 7. juli 2016 med anmodning om forlængelse af fristen for besvarelse af de resterende spørgsmål. Ved brev af 12. august 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 7. juli 2016 og 27. juli 2016.
- (63) Ved e-mail af 19. august 2016 anmodede Kommissionen om yderligere præciseringer og oplysninger fra Amazon vedrørende Amazons svar på anmodningen af oplysninger af 7. juli 2016.
- (64) Ved e-mail af 19. august 2016 og igen ved brev af 22. august 2016 fremsendte Kommissionen en anmodning til Amazon med anmodning om alle de redigerede dokumenter fra skattesagen i USA.
- (65) Den 26. august 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 7. juli 2016 med anmodning om en forlængelse af fristen for det fuldstændige svar.
- (66) Ved e-mail af 30. august 2016 oplyste Amazon Kommissionen om den opnåede tilladelse til adgang til dokumenterne anvendt i skattesagen i USA og oplyste om den kommende fremsendelse af uredigerede dokumenter.
- (67) Den 9. september 2016 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning af 19. august 2016 om oplysninger.
- (68) Den 30. september 2016 fremsendte Amazon de uredigerede dokumenter fra skattesagen i USA som svar på Kommissionens anmodning af 22. august 2016.
- (69) Ved e-mail af 7. og 19. december 2016 anmodede Kommissionen Amazon om yderligere oplysninger vedrørende skattesagen i USA. Den 20. december 2016 fremsendte Amazon sit svar.

- (70) Den 21. december 2016 fremsendte Kommissionen en anmodning til Amazon, som Amazon besvarede delvist den 20. januar 2017. Ved e-mail af 2. februar 2017 fremsendte Kommissionen yderligere præciseringer til Amazon vedrørende dens anmodning af 21. december 2017 om oplysninger. Den 6., 8. og 27. februar og 6. marts 2017 fremsendte Amazon yderligere oplysninger og delvise svar til Kommissionen. Ved e-mail af 13. marts 2017 sendte Kommissionen en påmindelse til Amazon om de manglende oplysninger.
- (71) Ved brev af 14. marts 2017 anmodede Kommissionen Amazon om yderligere oplysninger.
- (72) Ved e-mail af 24. marts 2017 fremsendte Amazon udtalelsen fra skatteretten i USA af 23. marts 2017 til Kommissionen.
- (73) Ved e-mail af 27. marts 2017 anmodede Kommissionen Amazon om yderligere oplysninger vedrørende udtalelsen fra skatteretten i USA.
- (74) Den 28. marts 2017 besvarede Amazon Kommissionens henvendelse med anmodning om yderligere tidsforlængelse med hensyn til besvarelsen på grund af de igangværende procedurer efter retssagen i USA.
- (75) Ved e-mail af 4. april 2017 fremsendte Amazon et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 14. marts 2017.
- (76) Ved e-mail af 7. april 2017 meddelte Kommissionen Luxembourg og Amazon, at den var forpligtet til at afvise Amazons anmodning om fuld adgang til dokumentationen fremlagt af selskabet X.
- (77) Den 11. april 2017 fremsendte Amazon endnu et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 14. marts 2017 med anmodning om en forlængelse af fristen for nogle resterende svar.
- (78) Ved e-mail af 12. april 2017 fremsendte Amazon et delvist svar til Kommissionen.
- (79) Den 17. april 2017 fremlagde Amazon yderligere oplysninger vedrørende procedurerne efter retssagen i USA.
- (80) Den 18. maj 2017 fremsendte Amazon endnu et delvist svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 14. marts 2017, som dermed blev fuldstændigt besvaret.
- (81) Ved e-mail af 19. maj 2017 anmodede Kommissionen Amazon om yderligere oplysninger.
- (82) Den 29. maj 2017 fremsendte Amazon yderligere oplysninger til Kommissionen.
- (83) Ved e-mail af 7. juni 2017 fremsendte Amazon sit svar på Kommissionens anmodning om oplysninger af 19. maj 2017.
- (84) Ved e-mail af 14. juni 2017 anmodede Kommissionen Amazon om at bekræfte, at alle oplysninger fremsendt af Amazon til Kommissionen i 2016 og 2017 også var blevet delt med Luxembourg og opfordrede samtidig Luxembourg til at fremsende dets bemærkninger til de oplysninger, som Amazon havde fremsendt til Kommissionen på det pågældende tidspunkt i undersøgelsen. Den 19. juni 2017 bekræftede Amazon at have delt alle oplysninger fremsendt til Kommissionen i 2016 og 2017 med Luxembourg. Luxembourg bekræftede ved e-mail af 21. juni 2017 at have modtaget alle dokumenter, som Amazon havde fremsendt til Kommissionen i 2016 og 2017, samt at Luxembourg ikke havde yderligere bemærkninger til Amazons dokumenter fremsendt til Kommissionen i 2016 og 2017 med undtagelse af dokumenterne fremsendt af Amazon den 30. september 2016 og den 20. januar 2017.
- (85) Den 22. juni 2017 blev et møde afholdt mellem Kommissionen, Luxembourg og Amazon.
- (86) Den 6. juli 2017 fremsendte Luxembourg sit indlæg fra Amazon sine bemærkninger til Amazons fremsendelser af 30. september 2016 og 20. januar 2017.
- (87) Den 6. juli 2017 fremsendte Kommissionen en anmodning til Amazon, som Amazon besvarede den 10. og 27. juli samt den 4. og 7. august 2017.

- (88) Ved e-mail af 9. august 2017 anmodede Kommissionen Amazon om yderligere oplysninger. Den 7. september 2017 fremsendte Amazon sit svar.
- (89) Den 12. september 2017 bekræftede Luxembourg ved e-mail, at man ikke havde yderligere bemærkninger til Amazons fremsendte oplysninger af 10. og 27. juli, 4. og 7. august samt 7. september 2017.

2. FAKTISK OG RETLIGT GRUNDLAG

2.1. BESKRIVELSE AF FORDELEN VED DEN ANFÆGTEDE SKATTEAFTALE

2.1.1. AMAZON-KONCERNEN

- (90) Amazon-koncernen består af Amazon.com, Inc. og alle selskaber, som er direkte eller indirekte kontrollerede af Amazon.com, Inc. (samlet benævnt »Amazon« eller »Amazon-koncernen«). Amazon har hovedsæder i Seattle og Washington i USA.
- (91) Amazon driver detailhandels- og servicevirksomheder.
- (92) Amazons detailhandelsvirksomhed består i salg af en række varer til kunderne igennem dets websteder, f.eks. bøger, DVD'er, videoer, elektroniske forbrugsvarer, computere, køkkenudstyr og husholdningsapparater, værktøjer, hardware, mobiltelefoner osv., samt indhold som f.eks. digital musik, E-bøger, spil osv., som Amazon køber til videresalg fra leverandører ⁽¹²⁾. Amazon opfylder kundeordrer på en række forskellige måder, herunder gennem sin egne nordamerikanske og internationale opfyldelsescentre og netværk samt gennem co-outsourcede eller outsourcede opfyldelsesordninger i visse lande og gennem digital levering ⁽¹³⁾.
- (93) Amazons servicevirksomhed omfatter aktiviteterne i tredjepartsprogrammer (»tredjeparts salgsprogrammer«) som f.eks. Marketplace og Merchants@Amazon, gennem hvilke Amazon tillader andre (mindre) virksomheder og individer (Marketplace) samt mellemstore og store detailhandlere (Merchants@Amazon) at tilbyde deres produkter til salg på Amazons websteder. Produkterne fra tredjeparts sælgere er integrerede i Amazons websteder. Som modydelse betaler de deltagende virksomheder og individer gebyr til Amazon ⁽¹⁴⁾. Disse tredjepartsvirksomheder og -centre kan også vælge at sende deres lagerbeholdning til Amazon, som derefter oplagres af Amazon på dets opfyldelsescentre ⁽¹⁵⁾, listes på alle dets websteder og plukkes, pakkes og leveres til kundens adresse (»Amazons opfyldelsesvirksomhed«) ⁽¹⁶⁾.
- (94) Amazon genererer også indtægter gennem anden marketings- og reklamationsvirksomhed som f.eks. onlinereklame og co-brandede kreditkortordninger. Amazon tilbød tidligere sine e-handelstjenester, funktioner og teknologier til at drive andre virksomheders websteder ved at sælge disse virksomheders produkter under brandet og på URL'et Amazon i programmet »Merchant.com«. Under »Syndicated Stores«-programmet tilbød Amazon tidligere sine e-handelstjenester, funktioner og teknologier til at drive andre virksomheders websteder ved at sælge disse virksomheders produkter under et andet firmanavn og URL ⁽¹⁷⁾. Begge programmer er siden blevet udfaset ⁽¹⁸⁾.
- (95) Endelig fremstiller og sælger Amazon hardwareprodukter som f.eks. enhederne Amazon Kindle, Amazon Fire og Amazon Echo.
- (96) Amazon driver 13 globale websteder, inklusive www.amazon.com og seks europæiske websteder: www.amazon.co.uk, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it and www.amazon.es (»EU-webstederne«) samt www.amazon.nl ⁽¹⁹⁾. Amazons operationer er organiserede i tre segmenter: North America, International og Amazon Web Services (»AWS«) ⁽²⁰⁾.

⁽¹²⁾ Amazon.com Inc., årsrapport 2016, s. 18.

⁽¹³⁾ Amazon.com Inc., årsrapport 2016, s. 3.

⁽¹⁴⁾ Amazon.com Inc., årsrapport 2003, s. 5.

⁽¹⁵⁾ Opfyldelse betyder den proces, som startes i en virksomhed, når en ordre modtages for et produkt. Dette omfatter lagring, plukning af det bestilte produkt, emballering og afsendelse heraf (direkte eller gennem tredjeparter).

⁽¹⁶⁾ https://services.amazon.com/fulfillment-by-amazon/benefits.htm/ref=asus_fba_hnav

⁽¹⁷⁾ Amazon.com Inc., årsrapport 2002, s. 2. Jf. også TP-rapporten, s. 6-7.

⁽¹⁸⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 81, punkt 253.

⁽¹⁹⁾ Betegnelsen »EU-webstederne« omfatter ikke www.amazon.nl i hele denne afgørelse, fordi dette websted blev lanceret efter den periode, som er genstanden for undersøgelsen i denne afgørelse.

⁽²⁰⁾ Amazon.com Inc., årsrapport 2016, s. 3.

- (97) Salget i det nordamerikanske segment består hovedsageligt af detailhandel med forbrugsvarer (herunder fra tredjepartssælgere) og abonnemeter gennem websteder, der fokuserer på Nordamerika som www.amazon.com, www.amazon.ca og www.amazon.com.mx. Dette segment omfatter også eksportsalg fra disse websteder.
- (98) Salget i det internationale segment består hovedsageligt af detailhandel med forbrugsvarer (herunder fra tredjepartssælgere) og abonnemeter gennem websteder som www.amazon.com.au, www.amazon.com.br, www.amazon.cn, www.amazon.in, www.amazon.co.jp, EU-webstederne og www.amazon.nl. Samme segment omfatter også eksportsalg fra disse internationale websteder (herunder eksportsalg fra disse websteder til kunder i USA, Mexico og Canada), men omfatter ikke eksportsalg fra Amazons nordamerikanske websteder.
- (99) AWS-segmentet består af globalt computersalg, lagerplads, database og andre tjenesteydelser, der tilbydes til opstartsvirksomheder, virksomheder, offentlige myndigheder og akademiske institutioner. Gennem AWS giver Amazon adgang til teknologisk infrastruktur for en række forskellige brancher.
- (100) I 2016 genererede Amazon en nettoomsætning på ca. 136 mia. USD og en nettoindtægt på 2,37 mia. USD. Globalt set stammer 91 % af Amazons indtægter fra dets detailhandel. 59 % af nettosalget stammer fra det nordamerikanske segment, 32 % fra det internationale segment og 9 % fra AWS-segmentet. I 2016 havde Amazon 314 400 fuldtids- og deltidsbeskæftigede medarbejdere ⁽²¹⁾.

2.1.2. AMAZONS EUROPÆISKE TRANSAKTIONER

- (101) Forud for maj 2006 drev Amazon sine europæiske websteder gennem et 100 % amerikansk ejet datterselskab af Amazon.com. Inc.: Amazon.com International Sales, Inc. (»AIS«). AIS fungerede som hovedselskab for detailhandelen på Amazons europæiske websteder (på det pågældende tidspunkt: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, og www.amazon.fr), mens et andet af koncernens USA-selskaber, Amazon International Marketplace, Inc. (»AIM«), fungerede som hovedselskab for serviceydelserne på disse websteder. AIM var på sin side eneaktionær i ASE, der blev stiftet i 2003, der fungerede som servicekommissionæragent for levering af tjenesteydelser på de europæiske websteder. Afslutningsvist udførte de fuldt ejede Amazon-enheder stiftet i Det Forenede Kongerige, Tyskland og Frankrig (»lokale EU-datterselskaber«) ⁽²²⁾ visse tjenesteydelser for de europæiske websteder, f.eks. kundehenviingstjenester ⁽²³⁾.
- (102) Omstruktureringen af Amazons europæiske transaktioner, sådan som beskrevet i anmodningen om en skatteaftale (»2006-omstruktureringen«), trådte i kraft i maj 2006. I regnskabsårene fra 1. maj 2006 til 30. juni 2014 (»den relevante periode«), var strukturen, der er vist i figur 1 på plads. I juli 2014 omstrukturerede Amazon sine europæiske transaktioner (»2014-omstruktureringen«). Omstruktureringen i 2014 og Amazons europæiske transaktioner efter omstruktureringen i 2014 er ikke omfattet af anvendelsesområdet for denne afgørelse.

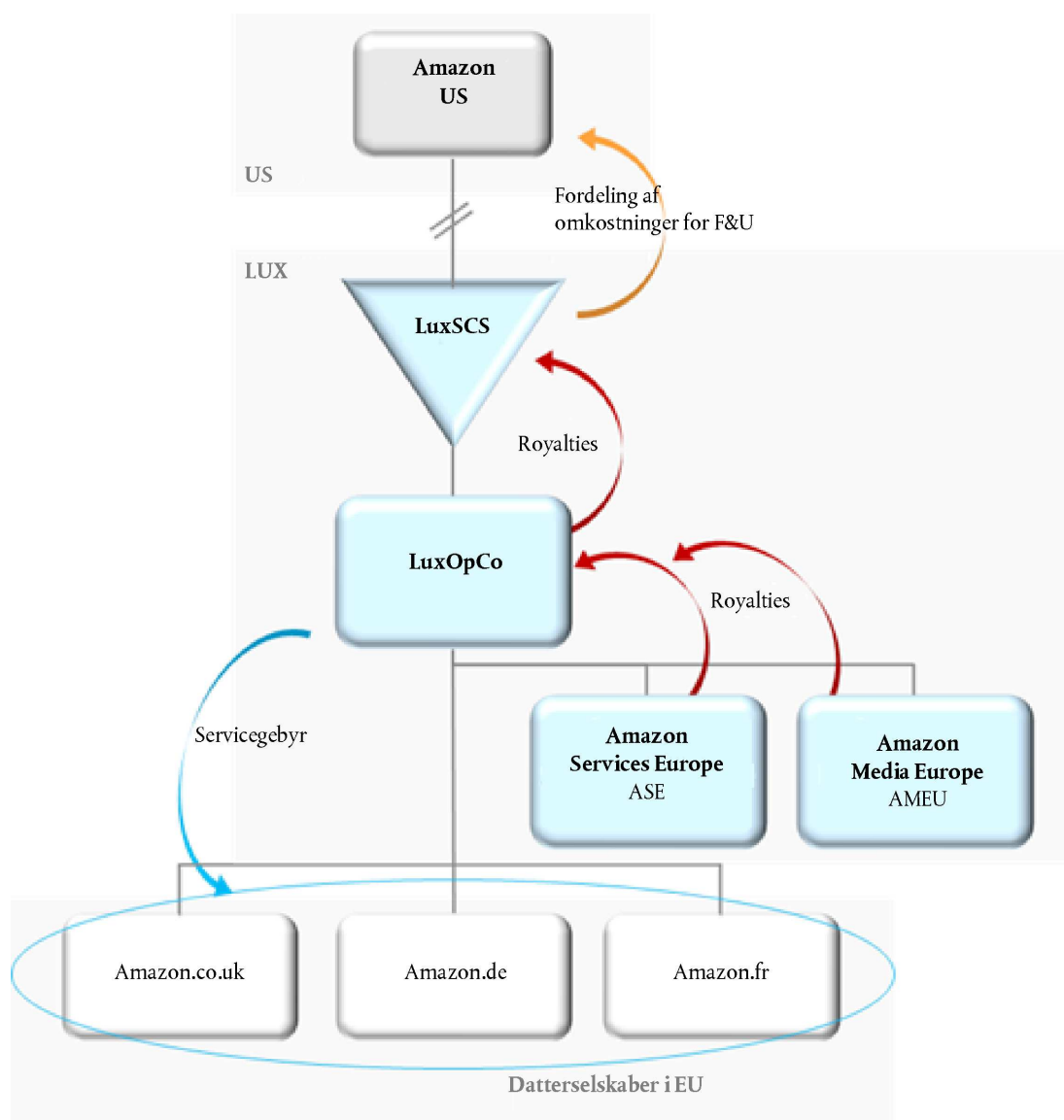
⁽²¹⁾ Amazon.com Inc., årsrapport 2016, s. 4 og 67.

⁽²²⁾ Betegnelsen »lokale EU-datterselskaber«, som den bruges i denne afgørelse, omfatter Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL, Amazon.fr Logistique SAS, Amazon.de GmbH og Amazon Logistik GmbH, der alle var lokale datterselskaber i EU pr. 1. maj 2006.

⁽²³⁾ TP-rapporten s. 12.

Figur1

Strukturen i Amazons europæiske enheder 2006-2014



2.1.2.1. LuxSCS

- (103) LuxSCS er et Luxembourgsk kommanditselskab (*Société en Commandite Simple*). Mens strukturen i ejerforholdene har undergået forandringer i den relevante periode, har parterne i LuxSCS har altid været amerikansk hjemmehørende selskaber ⁽²⁴⁾. Parterne i LuxSCS var ved stiftelsen i 2004 Amazon Europe Holding, Inc. (komplementar); Amazon.com International Sales, Inc. og Amazon.com International Marketplace, Inc. I maj 2006 erstattede ACI Holdings, Inc. og Amazon.com Inc. Amazon.com International Marketplace, Inc. som partner i LuxSCS. Amazon Europe Holding, Inc. (general partner), Amazon.com International Sales, Inc. og Amazon.com, Inc. har været partnere i LuxSCS siden september 2009 ⁽²⁵⁾.
- (104) I den relevante periode forventedes LuxSCS udelukkende at skulle fungere som et immaterielt holdingselskab for Amazons europæiske transaktioner, for hvilke LuxOpCo var ansvarlig som den primære operatør ⁽²⁶⁾. Som

⁽²⁴⁾ Amazons skrivelse af 5. marts 2015: Bilag 6.

⁽²⁵⁾ Amazons skrivelse af 5. marts 2015: Bilag 6.

⁽²⁶⁾ TP-rapporten, s. 13: »As of the Restructuring Date, LuxSCS' principal activities will be limited to those of an intangible holding company and a participant in the ongoing development of the Intangibles through the CSA. Additionally, LuxSCS will license the Intangibles to LuxOpCo, subject to the Intangibles License, and will receive royalty payments pursuant to this license.«.

beskrevet af Amazon ved brev af 20. april 2006 til Luxembourgs skatteforvaltning, var LuxSCS aktiviteter begrænset til »den blotte besiddelse« af immaterielle værdier og aktier i LuxOpCo. Det »begrænsede antal juridiske aftaler«, som LuxSCS har indgået, er dem, som var »nødvendige for at Luxembourg-strukturen kunne fungere«. LuxSCS skulle kun modtage passiv indkomst (royalties og renter) fra sine datterselskaber ⁽²⁷⁾. LuxSCS ydede også koncerninterne lån til LuxOpCo og andre koncernselskaber ⁽²⁸⁾. LuxSCS havde ingen fysisk tilstedeværelse eller medarbejdere i den relevante periode.

- (105) I 2005 indgik LuxSCS licens- og overdragelsesaftaler for eksisterende immateriel ejendomsret (»buy-in-aftalen«) med Amazon Technologies, Inc. (»ATI«), ⁽²⁹⁾ og CSA som indgået med to Amazon-koncernenheder hjemmehørende i USA: A9.com, Inc. (»A9«) og ATI ⁽³⁰⁾. LuxSCS indgik ligeledes en overdragelsesaftale om immaterielle ejendomsrettigheder og en licensaftale med Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr SARL og Amazon.de GmbH, ifølge hvilken LuxSCS modtog varemærkerne og de immaterielle ejendomsrettigheder til de europæiske websteder, der havde været ejet af samme lokale EU-datterselskaber indtil den 30. april 2006 ⁽³¹⁾.
- (106) Gennem buy-in-aftalen og CSA opnåede LuxSCS retten til at udnytte og underlicensere visse af Amazons immaterielle ejendomsrettigheder og værker afledt heraf ⁽³²⁾, ejet og videreudviklet af A9, ATI og LuxSCS selv ⁽³³⁾. LuxSCS opnåede rettighederne til at udnytte disse immaterielle ejendomsrettigheder med det formål at drive de europæiske websteder og ethvert andet formål inden for europæisk territorium ⁽³⁴⁾. Til gengæld skulle LuxSCS betale buy-in-betalinger (specificeret i tabel 11), samt dets årlige andel af omkostningerne i forbindelse med CSA's udviklingsprogram (specificeret i tabel 12) ⁽³⁵⁾. Ifølge CSA skulle LuxSCS gøre sit bedste for at forhindre krænkelse af de immaterielle aktiver, der var licenseret til selskabet af A9 og ATI ⁽³⁶⁾. Endvidere, som specificeret i CSA ændret og revideret i 2009, skulle LuxSCS påtage sig funktioner og risici som beskrevet i bilag B til CSA ⁽³⁷⁾.
- (107) I henhold til CSA bestod de immaterielle aktiver af i) »enhver immateriel ejendomsret i hele verden«, som ejes eller på anden måde indehaves af ATI og LuxSCS samt visse intellektuelle ejendomsrettigheder, der besiddes af A9 ⁽³⁸⁾, ii) alle immaterielle ejendomsrettigheder licenserede, overførte eller tilførte disse parter og iii) værker afledt heraf som tilskrevet enhver af parterne i henhold til CSA. Den immaterielle ejendomsret omfatter navnlig

⁽²⁷⁾ Amazons brev af 20. april 2006 til Luxembourgs skatteforvaltning (nedfældet af Amazons skatterådgiver [Konsulent 1]), s. 2: »EHT [LuxSCS], a wholly owned indirect subsidiary of Amazon.com Inc was created for the purpose of holding and developing intellectual property (by way of financial contribution only). [...] EHT [LuxSCS] has an activity limited to the mere holding of Amazon's EU intellectual property, the shares in AEU and has concluded a limited number of legal agreements necessary for the Luxembourg structure to operate (as described under point 1.2 below). EHT [LuxSCS] will only receive passive income from its subsidiaries (interest and royalties).« Punkt 1.2 i dette brev beskriver aftalerne, der er beskrevet i betragtning 105 i denne afgørelse.

⁽²⁸⁾ LuxSCS' årsregnskaber for 2005-2013. Det koncerninterne lån fra LuxSCS til LuxOpCo steg i undersøgelsesperioden til [2-2,5] milliarder EUR i 2013. Et andet koncernselskab, der modtog en vis begrænset finansiering fra LuxSCS var Amazon Eurasia Holding Sarl (EUR [20-30] millioner i 2013).

⁽²⁹⁾ Licensaftale for allerede eksisterende immateriel ejendomsret og overdragelsesaftaler for allerede eksisterende immateriel ejendomsret, begge indgået mellem LuxSCS og ATI med virkning fra 1. januar 2005.

⁽³⁰⁾ Ændret og revideret aftale om fordeling af omkostninger og risici ved immateriel udvikling mellem LuxSCS, ATI og A9 af 1. januar 2005. Aftalen om omkostningsfordeling før aftalen om omkostningsfordeling i 2005 var indgået mellem LuxSCS og A9 med virkning fra den 7. juni 2004. Aftalen om omkostningsfordeling blev igen ændret og revideret med virkning fra 5. januar 2009 samt igen ændret med virkning fra 1. januar 2014.

⁽³¹⁾ Aftale om tildeling af immateriel ejendomsret og licens mellem LuxSCS, Amazon.fr SARL, Amazon.de GmbH og Amazon.co.uk Ltd. af 30. april 2006.

⁽³²⁾ Ifølge CSA, punkt 1.8, betyder »Derivative works« »any and all new works created by or for one Party [to the CSA] from preexisting material contained within, or as a result of access to or use of another Party's intellectual property, [...]«.

⁽³³⁾ Aftale om omkostningsfordeling, punkt 6 (Licens og ejendomsrettigheder). Som anført i CSA, punkt 6.4, så beholdt LuxSCS titlen og ejerskabet til alle immaterielle aktiver, som det var blevet tilført, ud over licenserne til immaterielle aktiver udstedt af A9 og ATI til LuxSCS.

⁽³⁴⁾ Aftale om omkostningsfordeling, punkt 1.13 om »licenseret formål«.

⁽³⁵⁾ Aftale om omkostningsfordeling, sektion 4, »Allokering om udviklingsomkostninger«, og punkt 5, »Betalinger«.

⁽³⁶⁾ Aftale om omkostningsfordeling, punkt 9.12.

⁽³⁷⁾ CSA med ikrafttrædelse den 5. januar 2009, punkt 2.3.

⁽³⁸⁾ Som forklaret i CSA, afsnit 1.1, så er A9's bidrag til CSA's immaterielle aktiver begrænset til immaterielle ejendomsrettigheder ejet af eller på anden måde i besiddelse af A9 med hensyn til e-handelssøgnings- og navigationsteknologier.

tre kategorier af immaterielle aktiver til hvilke der i det følgende refereres som i) »teknologi«⁽³⁹⁾, ii) »kundeoplysninger«⁽⁴⁰⁾ og iii) »varemærker«⁽⁴¹⁾. Den immaterielle ejendomsret omfatter ikke internetdomænenavne⁽⁴²⁾.

2.1.2.2. LuxOpCo og dets datterselskaber

- (108) I den relevante periode var LuxOpCo ejet 100 % af LuxSCS⁽⁴³⁾. Som en del af omstruktureringen i 2006 skulle selskabet overtage ASI's og AIM's roller⁽⁴⁴⁾. Det skulle endvidere udvikle og forbedre den softwarebaserede forretningsmodel, som ligger til grund for Amazons europæiske detailhandel og serviceydelser⁽⁴⁵⁾. Som forventet fungerede LuxOpCo i denne periode som hovedkvarter for Amazon-koncernen i Europa og den primære operatør i Amazons europæiske online detailhandel og tjenesteydelser, der leveres gennem de europæiske websteder⁽⁴⁶⁾. LuxOpCo skulle endvidere styre den strategiske beslutningsproces i tilknytning til detailhandlen og tjenesteydelserne, der leveres gennem de europæiske websteder, sammen med ledelsen af fysiske nøglekomponenter i detailhandlen⁽⁴⁷⁾. Selskabet skulle forventeligt fastlægge strategier og retningslinjer for hvilke produkter, der skulle vises og sælges på webstederne i EU, pris- og salgsstrategier for de solgte produkter og tilbudte tjenester samt visse webstedskampanjer og reklameprogrammer tilbudt på webstederne i EU. Desuden skulle det være ansvarligt for strategiske beslutninger vedrørende udvælgelsen af tredjepartshandlende og produktkategorier samt for marketing rettet mod tredjeparter. Endelig skulle selskabet også udføre alle aspekter af opfyldelsestransaktionerne⁽⁴⁸⁾.
- (109) Under den relevante periode bogførte LuxOpCo indtægter i sine regnskaber både fra salget af produkter og fra opfyldelse af ordrer. Selskabet købte varer til videresalg fra sælgere placeret i en række jurisdiktioner. Varer blev leveret til slutkunder, der købte gennem webstederne i EU. LuxOpCo er opført som sælger⁽⁴⁹⁾ af Amazons lagerbeholdning på webstederne i EU, er indehaver af ejendomsretten til lagerbeholdningen og bærer alle risici i forbindelse med tab i denne henseende⁽⁵⁰⁾. LuxOpCo var endvidere ansvarlige for varer sendt direkte til tredjeparts virksomheder og enkeltpersoner direkte til opfyldelsescentrene⁽⁵¹⁾.
- (110) LuxOpCo udførte også likviditetsstyringsfunktioner⁽⁵²⁾ og ejede (enten direkte eller indirekte) aktierne i ASE, AMEU og de lokale datterselskaber i EU, der udførte forskellige koncerninterne tjenester til støtte for LuxOpCos forretning.

⁽³⁹⁾ Disse indbefatter teknologi til Amazons softwareplatform, de lokale EU-websteders udseende, kataloger, søge- og navigationsfunktioner, logistikproces, ordrebehandling, kundeservice og personaliseringsfunktioner. Se betragtning 174 samt følgende for præciseringer.

⁽⁴⁰⁾ Dette er en samling af data om produkter og kunder. Den indbefatter kundenmeldelser, udgiveranmeldelser, produktdata, kundenavne, købshistorik samt andre data. Som forklaret i Amazons brev af 21. august 2015, overtog LuxSCS den juridiske ejendomsret til de europæiske kundedata indsamlet af Amazon Int'l Sales, Inc. og Amazon Int'l Marketplace, Inc. som en del af omstruktureringen af de europæiske transaktioner. Kundedatabasen blev efterfølgende yderligere udviklet og vedligeholdt af LuxOpCo.

⁽⁴¹⁾ Dette indbefatter varemærke, handelsnavn, stil, logier, præsentation af Amazon og tilknyttede immaterielle aktiver.

⁽⁴²⁾ CSA, afsnit 1.1, 1.4. og 1.11 fastslår: »Notwithstanding the foregoing, the parties expressly agree that the [...] [Intangibles] does not include any World Wide Web domain names.«

⁽⁴³⁾ Som forklaret i Amazons brev af 12. juni 2015, så overførte LuxSCS aktierne i LuxOpCo til Amazon Europe Core S.à r.l. den 16. december 2013.

⁽⁴⁴⁾ TP-rapporten s. 12.

⁽⁴⁵⁾ TP-rapporten s. 30.

⁽⁴⁶⁾ Amazons brev af 5. marts 2015, betragtning 6 og internt Amazon-dokument: Amazons brev til de luxembourgiske skattemyndigheder af 14. april 2006, s. 2.

⁽⁴⁷⁾ TP-rapporten s. 30.

⁽⁴⁸⁾ TP-rapporten s. 13.

⁽⁴⁹⁾ Den enhed, der ejer og tilbyder varerne til salg, og som er ansvarlig for indkassering og betaling af moms, er opført som sælger.

⁽⁵⁰⁾ Det Forenede Kongeriges Underhus: Report on HMRC's 2011-2012 Accounts — Written evidence from Amazon EU Sarl by Andrew Cecil (Director EU Public Policy, LuxOpCo, Luxembourg), 13. november 2012: »Amazon EU Sarl owns the inventory, earns the profits associated with the selling these products to end customers and bears the risk of any loss. From Luxembourg, Amazon EU Sarl processes and settles payments from its European customers.« Se følgende websted: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>.

⁽⁵¹⁾ Amazons brev af 22. marts 2016, s. 1-2 samt bilag E hertil.

⁽⁵²⁾ LuxOpCo styrede »cash pooling« og likviditetsforvaltning for Amazons europæiske transaktioner; jf. internt Amazon-dokument: Luxembourg Headquarters — Overview, s. 11-17, og internt Amazon-dokument: Pre & Post Goldcrest Balance Sheet Analysis, s. 1, og internt Amazon-dokument: Advance Tax Agreement, brev fra Amazon til [...], 2. april 2014, afsnit 11 og internt Amazon-dokument: EU Policies and Procedures Manual, effective 1 May 2006, s. 3.

- (111) I den relevante periode udgjorde ASE og AMEU, begge selskaber hjemmehørende i Luxembourg, en skattemæssig fysisk enhed med LuxOpCo af hensyn til skatteformål i Luxembourg, hvor LuxOpCo fungerede som moderselskab for enheden⁽⁵³⁾. I henhold til den luxembourgske skattelovgivning blev disse indenlandske selskaber derfor ikke behandlet som separate enheder, men betalte deres skat på konsolideret grundlag, dvs. som om de var en enkelt skatteyder⁽⁵⁴⁾.
- (112) Efter omstruktureringen i 2006 skulle ASE fortsat fungere som leverandør af tjenesteydelser til LuxOpCo⁽⁵⁵⁾. I den relevante periode stod selskabet for driften af »Marketplace«, Amazons tredjeparts salgsaktivitet i EU. Marketplace tilbyder små virksomheder og sælgere mulighed for at gøre deres varer tilgængelige gennem webstederne i EU. Endvidere havde de mulighed for at sende deres lager til Amazons opfyldelsescentre til opbevaring, hvorfra Amazon plukkede, pakkede og leverede overalt i Europa. Under den relevante periode drev AMEU Amazons digitale forretning i EU (som bl.a. sælger MP3'er og e-bøger).
- (113) I 2013 og 2014 udgjorde LuxOpCos konsoliderede nettoomsætning hhv. 13 612 449 784 EUR og 15 463 362 589 EUR. LuxOpCo havde i regnskabsåret 2013 i gennemsnit 523 fuldtidsbeskæftigede medarbejdere, ASE havde 63 og AMEU 5 fuldtidsbeskæftigede. Antallet af beskæftigede i LuxOpCo, ASE og AMEU omfatter de strategiske lederstillinger, hvorfra alle Amazons europæiske transaktioner forvaltes og koordineres⁽⁵⁶⁾.
- (114) Efter omstruktureringen i 2006 skulle datterselskaberne i EU fortsat yde samme tjenester til LuxOpCo med hensyn til webstederne i EU, som tidligere var blevet leveret til AIS og AIM⁽⁵⁷⁾. Derfor leverede datterselskaberne i EU i den relevante periode henvisningstjenester med hensyn til websteder i EU ved at udføre tjenester for kunder og handlende, supporttjenester (som f.eks. støtte til lokalisering af marketing og tilpasning, forskning og udvikling (F&U-support) samt opfyldelsestjenester⁽⁵⁸⁾). De lokale datterselskaber i EU udviklede lokalt indhold til brug på webstederne i EU og støttede forvaltningen af varer for onlinebutikkerne som anvist af LuxOpCo. Kundeservice omfattede levering af før- og eftersalgsservice via e-mail, telefon, chat eller andre kommunikationsmidler som anvist af LuxOpCo for at imødekomme kundernes krav. Supporttjenesterne omfattede generel og administrativ support. Endelig støttede de lokale datterselskaber i EU med at tilskynde operatører på andre lokale websteder til at reklamere webstederne i EU til deres kunder (det såkaldte »Associates Programme«).
- (115) Tjenesterne leveret af de lokale datterselskaber i EU til »serviceaftaler« LuxOpCo blev ydet i overensstemmelse med serviceaftaler, indgået mellem hver af datterselskaber og LuxOpCo pr. 1. maj 2006⁽⁵⁹⁾. De lokale datterselskaber i EU handlede i eget navn, når de leverede disse tjenester på vegne af LuxOpCo, men overtog ingen risici i forbindelse med hverken salg eller varebeholdninger⁽⁶⁰⁾. Ifølge serviceaftalerne blev de lokale

⁽⁵³⁾ Amazons brev af 14. april 2006 til Luxembourgs skatteforvaltning, s. 2.

⁽⁵⁴⁾ I en skattemæssig enhed (le régime d'intégration fiscal) kan et moderselskab beskattes som gruppe sammen med et eller flere af dets datterselskaber. Af hensyn til selskabsskattemæssige formål betyder dette, at datterselskaberne anses for at være blevet absorberet af moderselskabet. For at være berettiget til status som skattemæssig enhed skal moderselskabet eje, direkte eller indirekte, 95 % eller mere af aktiekapitalen i et datterselskab, og både det konsoliderende moderselskab og datterselskaberne skal være aktieselskaber med hjemsted i Luxembourg underlagt fuld selskabsskattepligt. Konsolideringen varer i mindst fem regnskabsår (artikel 164bis, LIR).

⁽⁵⁵⁾ TP-rapporten s. 12.

⁽⁵⁶⁾ Amazons skrivelse af 6. marts 2017, bilag 28a.

⁽⁵⁷⁾ TP-rapporten s. 12.

⁽⁵⁸⁾ Se afsnit 2.3.3.3.

⁽⁵⁹⁾ Interne Amazon-dokumenter: den ændrede og reviderede aftale om tjenesteydelser mellem LuxOpCo og Amazon.fr SARL, den ændrede og reviderede aftale om tjenesteydelser mellem LuxOpCo og Amazon.fr Logistique SAS, den ændrede og reviderede aftale om tjenesteydelser mellem LuxOpCo og Amazon.co.uk Ltd., den ændrede og reviderede aftale om tjenesteydelser mellem LuxOpCo og Amazon Logistik GmbH, den ændrede og reviderede aftale om tjenesteydelser mellem LuxOpCo og Amazon.de GmbH, alle indgået med virkning pr. 1. maj 2006.

⁽⁶⁰⁾ Se betragtning 109.

datterselskaber i EU betalt af LuxOpCo cost plus-grundlaget⁽⁶¹⁾ i overensstemmelse med de lokale EU-datterselskabers rolle i forhold til LuxOpCo⁽⁶²⁾. I praksis blev omkostningerne afholdt af de lokale datterselskaber i EU i forbindelse med afviklingen af tjenesterne ydet for LuxOpCo faktureret til LuxOpCo med et tillæg på 3 % til 8 %. I 2013 oplyste de lokale datterselskaber i EU følgende omsætninger: Amazon.co.uk Ltd: GBP [400-500] millioner; Amazon Logistik GmbH: [100-200] millioner EUR; Amazon.de GmbH: [90-100] millioner EUR; Amazon.fr Logistique SAS: [100-200] millioner EUR; og Amazon.fr SARL: [50-60] millioner EUR.

2.1.2.3. *Licensaftalen*

- (116) LuxOpCo indgik en licensaftale med LuxSCS med virkning fra den 30. april 2006. I henhold til denne aftale opnåede LuxOpCo uigenkaldelig eneret til at udvikle, forbedre og udnytte immaterielle aktiver med henblik på at drive webstederne i EU og til ethvert andet formål inden for de europæiske landes⁽⁶³⁾ geografiske område⁽⁶⁴⁾ til gengæld for en royaltymbetaling («licensgebyret»)⁽⁶⁵⁾. Ethvert immaterielt aktiv skabt eller videreudviklet af LuxOpCo på grundlag af eller som resultat af adgang til de immaterielle ejendomsrettigheder⁽⁶⁶⁾ tildeles LuxSCS⁽⁶⁷⁾. LuxOpCo var forpligtet til at handle på eget initiativ og risiko for at beskytte og bevare immaterielle aktiver⁽⁶⁸⁾. Licensaftalen fastsatte også tjenesterne, der skulle leveres af LuxOpCo til fordel for LuxSCS uden

⁽⁶¹⁾ Aftale om tjenesteydelser, punkt 4.1 (priser): »In consideration of [EU Local Affiliate]’s performance of the Services, [LuxOpCo] shall pay [EU Local Affiliate] fees (the »Service Fees«) equal to the Applicable Costs (as defined in Exhibit 1) incurred by [EU Local Affiliate] in providing the corresponding Services, plus the Applicable Markup set forth in Exhibit 1. [...]« Bilag 1 bestemmer, at de »gældende omkostninger« er summen af alle driftsudgifter, sådan som bestemt i henhold til de generelt gældende bogføringsprincipper i USA, direkte og indirekte forbundet med tjenesterne eksklusive renteudgifter, dividende udbetalt af de lokale datterselskaber i EU, udgifter i forbindelse med valutaveksling eller enhver anden udgift udelukket efter gensidig aftale, der anses for passende. Det »gældende tillæg« er en procentandel, der varierer fra 3-8 %, af de gældende omkostninger, afhængigt af kendetegnende for den tjeneste, der leveres, og det lokale EU-selskab.

⁽⁶²⁾ Som forklaret i betragtningerne til aftalerne om tjenesteydelser, bestemmes tillægget til omkostningerne på ud fra en »omfattende økonomisk analyse« af armslængdesatsen for kompensation for tjenesteydelser leveret til LuxOpCo af de lokale datterselskaber i EU.

⁽⁶³⁾ Licensaftalen, punkt 1.4: »Europæisk land« betyder »(a) the economic, scientific, and political organization known as the European Union consisting, as of the Effective Time [30 April 2006], of Belgium, France, Italy, Luxembourg, Netherlands, Germany, Denmark, Greece, Ireland, United Kingdom, Spain, Portugal, Austria, Finland, Sweden, Cyprus, Czech Republic, Estonia, Hungary, Latvia, Lithuania, Malta, Poland, Slovakia, and Slovenia, and including any and all other countries that may become members of such organization during the Term, and (b) any countries listed as »Applicant countries« or »Other European countries« on the Web page located at http://europa.eu.int/abc/governments/index_en.htm#, or any successors thereto or replacements thereof.«

⁽⁶⁴⁾ Licensaftalen, punkt 2.1, litra a), og punkt 1.5 i Licenseret formål. Punkt 2.1, litra a), bestemmer: »(a) »Exclusive Intellectual Property License Grant«. Amazon EHT [LuxSCS] irrevocably grants AEU [LuxOpCo], under all Amazon EHT [LuxSCS] intellectual property rights in or comprising the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property, whether existing now or in the future, the following sole and exclusive right and license to the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property during the Term, solely for the Licensed Purpose, to: (i) make, use, reproduce, copy, modify, translate, integrate into or extract from a database and create derivative works of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property; (ii) publicly perform or display, import, broadcast, transmit, distribute and communicate to the public by any means whatsoever, including but not limited to wire or wireless transmission process, using broadcasting, satellite, cable or network, license, offer to sell, and sell, rent, lease or lend originals and copies of, and otherwise commercially or non-commercially exploit any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property (and derivative works thereof); and (iii) sublicense to Affiliates or third parties the foregoing rights, including the right to sublicense to further third parties.«

⁽⁶⁵⁾ Internt Amazon-dokument: Licensaftale, punkt 2.5 (Licensgebyr) og bilag A.

⁽⁶⁶⁾ I licensaftalen refereres der til sådanne immaterielle værker som »afledte værker«, hvilket ifølge punkt 1.3 betyder »any and all new works created by or for AEU [LuxOpCo] from pre-existing material contained within, or as a result of access to or use of the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property [including the Intangibles][...].«

⁽⁶⁷⁾ Internt Amazon-dokument: Licensaftale punkt 2.1, litra b): »AEU [LuxOpCo] irrevocably and exclusively assigns and agrees to assign to Amazon EHT [LuxSCS], its successors, and assigns, all right, title, interest and ownership in and to any and all Derivative Works of the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property created by or for AEU [LuxOpCo] as provided under Section 2.1(a).«

⁽⁶⁸⁾ Licensaftale, punkt 9.2: »(a) AEU [LuxOpCo] shall, at its sole expense, use its best efforts to prevent, investigate, and prosecute any unauthorised use of any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. AEU [LuxOpCo] agrees to promptly inform Amazon EHT [LuxSCS] of any such unauthorised use that comes to the AEU [LuxOpCo]’s attention. To facilitate coordination of enforcement activities, AEU [LuxOpCo] shall consult with Amazon EHT [LuxSCS] before undertaking any actions to prevent such unauthorised use of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. (b) AEU [LuxOpCo] may, at its sole expense, institute and conduct suits to protect its rights under this Agreement against infringement any may retain all recoveries from any such suits.« Se også licensaftalens punkt 2.3 (Vedligeholdelse) og punkt 9.5 (Overholdelse, databeskyttelse).

særskilt betaling til LuxOpCo⁽⁶⁹⁾. Endvidere indvilligede LuxOpCo i at påtage sig alle risici i forbindelse med aktiviteterne, selskabet skulle udføre i henhold til licensaftalen⁽⁷⁰⁾. Hvis LuxOpCo erhvervede immaterielle aktiver for brug til samme formål som tredjeparts immaterielle aktiver, så skulle LuxOpCo licensere de immaterielle ejendomsrettigheder til det pågældende aktiv til LuxSCS på royaltifrit grundlag⁽⁷¹⁾.

- (117) LuxOpCo, ASE, AMEU og lokale datterselskaber i EU benyttede de immaterielle aktiver til at drive deres forretningsaktiviteter⁽⁷²⁾.
- (118) I henhold til licensaftalen havde LuxOpCo ret til at underlicensere de immaterielle aktiver til tilknyttede selskaber⁽⁷³⁾. Den 30. april 2006 indgik LuxOpCo en licensaftale om immaterielle aktiver (»Intellectual Property License Agreement«) i henhold til hvilken ASE og AMEU uigenkaldelig blev tildelt ikke-eksklusiv licens til de immaterielle aktiver. Begge disse aftaler afspejlede i vidt omfang licensaftalen mellem LuxOpCo og LuxSCS. I henhold til disse aftaler blev den royalty, som ASE og AMEU skulle betale til LuxOpCo, fastsat på nøjagtig samme måde som den royalty, LuxOpCo skulle betale til LuxSCS i henhold til licensaftalen.
- (119) I henhold til aftalerne om levering af tjenesteydelser var de lokale datterselskaber i EU berettiget til at benytte de immaterielle aktiver samt anden immateriel ejendom og handelsmærker ejet eller på anden måde indehavet af LuxOpCo i det omfang, som det var nødvendigt for leveringen af deres tjenesteydelser til LuxOpCo. Al goodwill i forbindelse med en sådan brug var udelukkende til fordel for LuxOpCo⁽⁷⁴⁾. Alle immaterielle aktiver og værker afledt heraf som udviklet eller erhvervet af lokale datterselskaber i EU under leveringen af disse tjenester forblev LuxOpCos ejendom⁽⁷⁵⁾.
- (120) Licensaftalen var gældende for hele levetiden for de licenserede immaterielle ejendomsrettigheder⁽⁷⁶⁾ og kunne udelukkende opsiges i tilfælde af en ændring i kontrollen eller væsentlig behæftelse⁽⁷⁷⁾, eller hvis en af parterne undlod at råde bod på manglende overholdelse af sine forpligtelser ifølge samme aftale⁽⁷⁸⁾. Som følge heraf

⁽⁶⁹⁾ Internt Amazon-dokument: Licensaftale, punkt 3.1.

⁽⁷⁰⁾ Licensaftale, punkt 7 (Ingen garantier): »Each party provides its materials and services to the other pursuant to this agreement »as is,« »with all faults« and without warranties of any kind, express, implied, statutory or otherwise, including any implied warranties of merchantability, fitness for a particular purpose, reasonable care, workmanlike effort, results, lack of viruses, [Konsulent 3] or completeness, all of which each party expressly disclaims, and each party assumes the entire risk as to the results and performance of those services and the materials. There is no warranty of title or noninfringement of any intellectual property rights or any warranty against interference with either party's or any other entity's enjoyment of information provided to it relating to this agreement.«.

⁽⁷¹⁾ Såkaldte »tredjepartsmaterialer«. Eksempelvis overtog LuxOpCo i februar 2011 den fulde kontrol med LoveFilm Group, herunder samme concerns immaterielle aktiver (se Amazons brev af 4. maj 2015). Som en del af integrationen efter opkøbet (erhvervelse Q) besluttede Amazon at koncentrere alle »rettigheder til digitalt indhold« [...] i LuxOpCo. [...]. Licensaftalens punkt 3.2 fastsætter: »Third Party Materials. From time to time during the Term, AEU [LuxOpCo] may license or otherwise acquire rights to or ownership of third party materials, which AEU [LuxOpCo] may use in connection with the Licensed Purpose (»Third Party Materials«). If in connection with obtaining a license to Third Party Materials, AEU [LuxOpCo] acquires the right to sublicense such Third Party Materials to Amazon EHT [LuxSCS], then AEU [LuxOpCo] hereby grants to Amazon EHT [LuxSCS] a royalty free and non-exclusive right and license to use such Third Party Materials during the Term in the same manner as and for the same purposes that such Third Party Materials have been licensed to AEU [LuxOpCo]. If AEU [LuxOpCo] acquires ownership of any Third Party Materials, then AEU [LuxOpCo] hereby grants Amazon EHT [LuxSCS] a royalty free and non-exclusive tight and license to use such Third Party Materials during the Term to the full extent that AEU [LuxOpCo] can use such Third Party Materials as the owner of the Third Party Material.«.

⁽⁷²⁾ Amazons brev af 18. maj 2016. »Both LuxOpCo and ASE rely on the Intangibles in operating their businesses. Inventory risk management, pricing, fulfillment, management and third party registration on Amazon's marketplaces, to name a few, are automated to a very large extent and the required technology is licensed from LuxSCS. As a result of this automation, these functions require limited involvement from LuxOpCo and ASE's employees beyond monitoring and management.«.

⁽⁷³⁾ Licensaftalens punkt 2.1, litra a) (Tildeling af eksklusiv licens til immateriel ejendomsret). Se fodnote 64.

⁽⁷⁴⁾ Aftale om tjenesteydelser, punkt 3.1 (Udbyders brug).

⁽⁷⁵⁾ Aftale om tjenesteydelser, punkt 3.2 (Selskabets ejendom).

⁽⁷⁶⁾ Licensaftalens punkt 4.1 (Løbetid).

⁽⁷⁷⁾ Licensaftalens punkt 4.2 (Omgående ophør ved meddelelse om ændring i kontrol eller væsentlig behæftelse).

⁽⁷⁸⁾ Licensaftalens punkt 4.3 (Ophør efter manglende opfyldelse af kontraktlige forpligtelser).

havde LuxSCS ingen mulighed for ensidigt at opsigte licensaftalen. Licensaftalen blev ændret i januar 2010 med virkning fra 1. januar 2009 ⁽⁷⁹⁾. Ændringen vedrørte definitionen af »overskud fra driften i EU«, der benyttedes med henblik på beregning af licensgebyret ⁽⁸⁰⁾.

2.2. DEN ANFÆGTEDE FORANSTALTNING

2.2.1. DEN ANFÆGTEDE SKATTEAFGØRELSE

- (121) Den anfægtede skatteaftale er et brev med en sætning dateret den 6. november 2003 fra Luxembourgs skatteforvaltning til Amazon.com, Inc. med følgende ordlyd:

»Efter at have gjort mig bekendt med indholdet af brev af 31. oktober 2003 fra (Konsulent 1), stilet direkte til mig, og Deres brev af 23. oktober 2003, og efter at have behandlet Deres position med hensyn til den skattemæssige behandling i Luxembourg for Deres fremtidige aktiviteter, er det mig en glæde at meddele, at jeg kan godkende indholdet af de to breve.«

- (122) Som følge af en forsinkelse af omstruktureringen af Amazons transaktioner i Europa, søgte Amazon med brev af 5. december 2004 en bekræftelse fra skatteforvaltningen i Luxembourg om den fortsatte gyldighed af brevet med den anfægtede skatteaftale, hvilket blev bekræftet ved brev af 23. december 2004 ⁽⁸¹⁾. Den anfægtede skatteaftale, som indledningsvist var gyldig i fem år, blev i 2010 forlænget og fandt anvendelse indtil juni 2014 ⁽⁸²⁾.

2.2.2. BREVET AF 31. OKTOBER 2003

- (123) I sit brev af 31. oktober 2003 til den luxembourgske skatteforvaltning (»Amazons brev af 31. oktober 2003«), søgte Amazon en bekræftelse på skattebehandlingen af LuxSCS, dets USA-baserede partner og dividender modtaget fra LuxOpCo under denne struktur. Brevet forklarer, at LuxSCS som kommanditselskab, Société en Commandite Simple ikke skønnes at have en retlig skatteform forskellig fra dets partnere og som følge heraf ikke er underlagt selskabsskattepligt eller formueskattepligt i Luxembourg.

- (124) Uanset LuxSCS' skattemæssige gennemsigthed, så kunne LuxSCS eller dets USA-baserede partnere stadig have været beskattede i Luxembourg, hvis det skønnedes, at deres aktiviteter blev udført fra et fast driftssted. Derfor forklarer brevet endvidere, at hverken LuxSCS eller dets partnere kunne betragtes som havende en fysisk tilstedeværelse i Luxembourg (kontorer, medarbejdere osv.), og at LuxSCS ikke i mangel på et fast driftssted derfor ikke kunne skønnes at have en skatteform forskellig fra dets partnere eller drive handel i Luxembourg ⁽⁸³⁾. Endvidere kunne selskabets partnere heller ikke skønnes at have permanent driftssted i Luxembourg.

2.2.3. BREVET AF 23. OKTOBER 2003

- (125) I sit brev af 23. oktober 2003 til Luxembourgs skatteforvaltning (»Amazons brev af 23. oktober 2003«) anmodede Amazon om en bekræftelse på den selskabsmæssige skattebehandling af LuxOpCo i Luxembourg ⁽⁸⁴⁾. Brevet redegør for Amazons planlagte forretningsstruktur i Europa og anmoder om en bekræftelse på, at transfer pricing-ordningen for licensaftalen, sådan som beskrevet deri, udgør »en passende og acceptabel profit« for LuxOpCo »med hensyn til transfer pricing-politikken og artikel 56 og 164, stk. 3, i LITL«.

⁽⁷⁹⁾ Luxembourgs brev af 21. november 2014, bilag 4.

⁽⁸⁰⁾ Se betragtning 128 for definitioner af begreber anvendt i beregning af licensgebyret. Som følge af ændringen betyder »overskud fra driften i EU« indtægter i EU minus EU COGS og EU driftsomkostninger og, som aftalt mellem parterne fra tid til anden, visse udgifter til kostpris, som ikke er medtaget i driftsomkostningerne for AEU.

⁽⁸¹⁾ Se fodnote 84.

⁽⁸²⁾ Som forklaret i betragtning 102, så var Amazons europæiske struktur, som der henvises til i anmodningen om en aftale og som godkendt i den anfægtede skatteaftale, på plads fra maj 2006 til juni 2014. I juni 2014 blev strukturen ændret.

⁽⁸³⁾ Som forklaret i Amazons brev af 31. oktober 2003, s. 4: »Notwithstanding the tax transparency of LuxSCS, it would have been subject to municipal business tax (Article 2 MBTL) on its profits if these profits are derived by a permanent establishment situated in Luxembourg from the carrying out of a »commercial activity« as defined by Article 14-1 I TL.«

⁽⁸⁴⁾ Dette brev samt Amazons brev af 31. oktober 2003 blev suppleret med yderligere oplysninger om omstruktureringen i Amazons breve til den luxembourgske skatteforvaltning af 5. december 2004, 14. april 2006 og 20. april 2006. Den luxembourgske skatteforvaltning bekræftede ved sine breve til Amazon af 23. december 2004 og 27. april 2006, at: »As the changes discussed in your letter of April 14, 2006 and in the letter of April 20, 2006 by Mr. [...] from [Konsulent 1] will have no effect on the taxation of your group's companies, my letter of November 6, 2003 will remain in force. So, I have no objections to the content of the letters of April 14, 2006 and April 20, 2006 respectively.«

(126) Dette brev henviser til en vedlagt »økonomisk analyse«, som beskriver »de funktioner og risici, som LuxOpCo forventeligt skulle påtage sig at gennemføre samt arten og omfanget af de immaterielle aktiver, der forventedes at være genstand for licenseringsaftale« indgået mellem LuxSCS og LuxOpCo. På grundlag af denne analyse blev der foreslået en transfer pricing-ordning, ifølge hvilket niveauet for den årlige royalty (i brevet omtalt som licensgebyr), der skulle betales af LuxOpCo til LuxSCS for udnyttelsen af de immaterielle aktiver, blev fastsat.

(127) I henhold til denne ordning skulle den årlige royalty svare til en procentandel af de samlede indtægter (»royaltysatsen«), som LuxOpCo havde genereret i forbindelse med dets drift af webstederne i EU. Endvidere blev det i brevet forklaret, at licensgebyret og royaltysatsen ville blive beregnet ved hjælp af følgende metode ⁽⁸⁵⁾:

- »1. Beregning og allokering af »LuxOpCos afkast«, der svarer til det laveste af a) (4-6) % af LuxOpCo's samlede driftsomkostninger i EU for hele året og b) det samlede driftsoverskud fra driften i EU af de europæiske websteder.
2. Licensgebyret skal svare til driftsoverskuddet i EU minus LuxOpCos afkast; dog kan licensgebyret ikke være mindre end nul.
3. Royaltysatsen for året skal svare til licensgebyret divideret med de samlede indtægter i EU for året.
4. Uanset ovenstående kan beløbet for LuxOpCos omsætning for ethvert år ikke være mindre end 0,45 % af indtægterne i EU eller større end 0,55 % af indtægterne i EU.
5. a) I det tilfælde, at LuxOpCos afkast som bestemt i punkt 1) er mindre end 0,45 % af indtægterne i EU, så skal LuxOpCos afkast justeres til det laveste af i) 0,45 % af indtægterne eller fortjenesten på driften i EU eller ii) fortjenesten på driften i EU.
6. b) I det tilfælde, at LuxOpCos afkast som bestemt i punkt 1) er større end 0,55 % af indtægterne i EU, så skal LuxOpCos afkast justeres til det laveste af i) 0,55 % af indtægterne eller ii) fortjenesten på driften i EU.«

(128) Til beregning af royaltysatsen gælder følgende definitioner ⁽⁸⁶⁾:

»EU COGS« betyder Costs of Goods Sold (omkostningerne for solgte varer), beregnet på grundlag af US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) (almindeligt anerkendte amerikanske regnskabsprincipper), der kan tilskrives LuxOpCo's drift af de europæiske websteder.

»Driftsomkostninger i EU« betyder LuxOpCo's samlede omkostninger, herunder koncerninterne omkostninger, med udelukkelse af: EU COGS, licensgebyret, valutakursgevinster og -tab samt renteudgifter beregnet i henhold til US GAAP.

»Indtægter i EU« betyder LuxOpCos samlede nettoomsætning genereret fra driften af webstederne i EU, og som skal svare til summen af a) den samlede salgspris for produkter solgt af LuxOpCo, som det resulterer af fakturaer udstedt til kunder, herunder indtægter som kan henføres til gaveindpakning, forsendelse og håndtering, minus: momsafgifter, afkast eller andre godtgørelser og b) LuxOpCos samlede indtægter fra tjenesteydelser i forbindelse med salg af produkter eller tjenesteydelser fra ikke-tilknyttede parter gennem webstederne i EU, minus momsafgifter.

»Driftsoverskud i EU« betyder indtægterne i EU minus: EU COGS og driftsudgifter i EU.

⁽⁸⁵⁾ Amazons brev af 23. oktober 2003, s. 5.

⁽⁸⁶⁾ Amazons brev af 23. oktober 2003, s. 6.

2.2.4. TRANSFER PRICING-RAPPORTEN

- (129) Som svar på åbningsafgørelsen fremlagde Luxembourg TP-rapporten ⁽⁸⁷⁾. Luxembourg hævder, at TP-rapporten er den »økonomiske analyse«, der henvises til i Amazons brev af 23. oktober 2003. TP-rapporten blev udarbejdet på grundlag af retningslinjerne for transfer pricing for multinationale virksomheder og skatteforvaltninger fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (»OECD TP Guidelines«) ⁽⁸⁸⁾.

2.2.4.1. Funktionsanalyse

- (130) Sektion 3 i TP-rapporten fremlægger en funktionsanalyse af LuxSCS og LuxOpCo.
- (131) I følge denne funktionelle analyse ville LuxSCS' hovedaktiviteter være begrænset til et immaterielt holdingselskabs og deltagelse i den løbende udvikling af immaterielle aktiver gennem CSA ⁽⁸⁹⁾. LuxSCS skulle også licensere immaterielle aktiver, der er underlagt licensaftale, til LuxOpCo, og modtage royaltybetalinger i henhold til denne aftale.
- (132) For så vidt angår LuxOpCo forklarer TP-rapporten, at »LuxOpCo vil ved hjælp af sine fuldtidsansatte ledende medarbejdere styre den strategiske beslutningstagning i tilknytning til driften af handels- og tjenesteydelsesforretningen og desuden lede de centrale fysiske komponenter i detailhandelen« ⁽⁹⁰⁾. I henhold til Amazons brev af 23. oktober 2003 forventedes LuxOpCo at have »i alt mindst 25-30 fuldtidsbeskæftigede medarbejdere, herunder en fælleseuropæisk ledelse med ansvar for strategisk beslutningstagning i tilknytning til webstederne i EU« ⁽⁹¹⁾ og det resterende antal fuldtidsbeskæftigede medarbejdere (ca. 20) inden for områder som marketing, teknologi og tilgodehavender.
- (133) TP-rapporten præciserer endvidere, at »(s)om følge af omstruktureringen forventes det, at LuxOpCo's hovedaktiviteter vil fokusere på udnyttelsen af Amazons softwareplatform i en indsats med konstant udvikling og forbedring af den softwarebaserede forretningsmodel, der ligger til grund for varerne og tjenesteydelserne, der leveres gennem webstederne i EU. [...]« ^(*). Som en del af denne indsats vil LuxOpCo's ledelse arbejde på at finde muligheder for at forbedre og styrke detailhandlen og tjenesteydelserne gennem udnyttelse af nye og forbedrede platformsfunktioner og -egenskaber i takt med deres udvikling. Som udbyder af både varer og tjenesteydelser vil LuxOpCo stræbe mod at levere den optimale kundeoplevelse på alle områder, herunder opfyldelse, betalingsbehandling, beslutninger om marketing og overvågning af tredjeparters salgresultater [...]« ⁽⁹²⁾.
- (134) I sin rolle som detailhandler forventedes LuxOpCo at træffe beslutning vedrørende marketing og prisfastsættelse samt at håndtere alle aspekter af ordreopfyldelsesproceduren ⁽⁹³⁾. Som operatør af servicevirksomheden ville LuxOpCo også være »ansvarlig for strategiske beslutninger vedrørende udvælgelse af tredjepartshandlende og produktkategorier samt markedsføring til og forhandling med tredjepartshandlende« ⁽⁹⁴⁾. LuxOpCo skulle forventeligt benytte de immaterielle aktiver licenserede fra LuxSCS til driften af webstederne i EU. LuxOpCo forventedes at indehave den juridiske ret til lagerbeholdningen ⁽⁹⁵⁾. LuxOpCo forventedes at påtage sig alle risici i tilknytning til lagerbeholdning og salg af produkter gennem webstederne i EU ⁽⁹⁶⁾. Ifølge Amazons brev af 23. oktober 2003 skulle LuxOpCo eje og benytte de Luxembourg-baserede transaktionsbehandlingsservere til at gennemføre behandlingen af og autorisere betaling for kunder og tredjeparts sælgertransaktioner, herunder betaling til tredjepartshandlere ⁽⁹⁷⁾.

⁽⁸⁷⁾ TP-rapporten, jf. betragtning 4.

⁽⁸⁸⁾ Jf. TP-rapporten, punkt 4.1. Oversigt over metoder.

⁽⁸⁹⁾ I Amazons brev af 31. oktober 2003 forklares det endvidere, at »LuxSCS bibeholder alle rettigheder og bærer enhver risiko forbundet med ejendomsretten til de immaterielle aktiver«.

⁽⁹⁰⁾ TP-rapporten s. 13.

⁽⁹¹⁾ Amazons brev af 23. oktober 2003, s. 3-4. Ledelsen forventedes at tegne sig for 8-10 fuldtidsbeskæftigede medarbejdere og omfatte følgende stillinger: Europæisk generaldirektør, leder for Luxembourg, direktør for den fælleseuropæiske forsyningskæde, direktør for fælleseuropæisk driftsmæssig excellence, direktør for fælleseuropæiske tekniske operationer, direktør for informationsteknologi, økonomi- og finansdirektør, Europa, direktør for finansielle operationer, Europa.

^(*) Confidential information.

⁽⁹²⁾ TP-rapporten s. 30.

⁽⁹³⁾ TP-rapporten s. 13.

⁽⁹⁴⁾ TP-rapporten s. 13.

⁽⁹⁵⁾ TP-rapporten s. 13.

⁽⁹⁶⁾ TP-rapporten s. 13.

⁽⁹⁷⁾ Amazons brev af 23. oktober 2003, s. 4.

- (135) LuxOpCo skulle indgå en kontrakt aftale med ASE, der skulle fungere som servicekommissionæragent i eget navn men til fordel for LuxOpCo, sammen med Amazons tredjeparts salgsprogrammer i Europa. ASE's tjenester skulle primært bestå i visse ordrebehandlingstjenester i tilknytning til servicetjenesteydelserne.
- (136) De lokale EU-datterselskaber placeret i Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige skulle levere en række tjenesteydelser til webstederne i EU, herunder visse henvisnings- og support- samt marketings- og opfyldelsestjenester ⁽⁹⁸⁾.
- (137) Ifølge prognoser fra Amazons ledelse, der blev forelagt med henblik på TP-rapporten, forventedes LuxOpCo at øge sine indtægter gennem transaktionerne fra ca. 3,2 mia. EUR i 2005 til ca. 8,3 mia. EUR i 2010 med afholdelse af følgende omkostninger: omkostninger for varer som en procentandel på gennemsnitligt ca. 77,5 % af den forventede indtægt med en resulterende bruttomargin på ca. 22,5 %. Som følge af omstruktureringen i 2006 skulle LuxOpCo påtage sig de løbende omkostninger i forbindelse med ledelse og drift af Amazon-plattformen i Europa, herunder også betaling og omkostninger i forbindelse med inddrivelse af fordringer, udgifter til dårlig gæld, visse udgifter til systemsupport samt udgifterne til løn til ledelse, teknologisk og andet personale beskæftiget med support for transaktioner på Amazon-plattformen i området ⁽⁹⁹⁾. De antagelser, som lå til grund for ledelsens prognoser, blev hverken offentliggjort eller gennemgået i TP-rapporten ⁽¹⁰⁰⁾.

2.2.4.2. Valg af den mest passende metode til bestemmelse af koncerninterne afregningspriser

- (138) Sektion 5 i TP-rapporten beskæftiger sig med valget af den mest passende metode til bestemmelse af koncerninterne afregningspriser for royaltysatsen i henhold til armslængdeprincippet.
- (139) TP-rapporten foreslår to forskellige metoder til fastsættelse af priserne for transaktioner efter armslængdeprincippet for royaltien, der skal betales af LuxOpCo til LuxSCS i henhold til licensaftalen: den ene baseret på metoden med sammenlignelige priser på et frit marked (Comparable Uncontrolled Price, »CUP«-metoden) og den anden baseret på residualavancefordelingsmetoden ⁽¹⁰¹⁾.

2.2.4.3. Fastsættelse af koncerninterne afregningspriser på grundlag af CUP-metoden

- (140) Punkt 6.1. i TP-rapporten beregner en armslængdesats for royaltyn på grundlag af CUP-metoden.
- (141) Der blev i første omgang gennemført søgninger i Amazons egne, interne database efter sammenlignelige licensaftaler, og et eksternt firma blev hyret til at finde frem til licensaftaler vedrørende immaterielle aktiver svarende til Amazons. De transaktioner, der blev fundet som et resultat af denne søgning, skønnedes ikke at være tilstrækkeligt sammenlignelige og blev derfor forkastet med henblik på CUP-analysen.
- (142) Som næste trin identificerede TP-rapporten følgende relevante aftaler indgået siden 2000 af Amazon med tredjepartsforhandlere, i henhold til hvilke Amazon stillede sin teknologiplatform til rådighed for disse forhandlere: den strategiske allianceaftale mellem Rocket.zeta, Inc., Amazon.com, Inc., target.direct LLC og TARGET Corporation (»TARGET-aftalen«) ⁽¹⁰²⁾, den strategiske allianceaftale mellem Rock-Bound, Inc. og ToysRUs.com LLC (»ToysRUs-aftalen«); produktlisteaftalen mellem Amazon.com Payments, Inc og Circuit City Stores, Inc. (»Circuit City-aftalen«); aftale om spejlhosting af websted mellem Frontier.zeta, Inc. og Borders Online LLC (»Borders-aftalen«); aftale om spejlhosting af websted mellem Amazon.com International Sales, Inc. og Waterstone's Bookseller Ltd. (»Waterstones-aftalen«). Amazon henviser til disse aftaler som »M.com-aftalerne«. TP-rapporten konkluderer på sin gennemgang af disse aftaler, at [A]-aftalen fastsætter en sammenlignelig ordning i et omfang, at de andre kontakter »ikke omfattede tilvejebringelsen af e-handelsteknologiplattformen« ⁽¹⁰³⁾.

⁽⁹⁸⁾ TP-rapporten s. 14.

⁽⁹⁹⁾ TP-rapporten s. 29.

⁽¹⁰⁰⁾ TP-rapporten s. 30.

⁽¹⁰¹⁾ TP-rapporten s. 20-21.

⁽¹⁰²⁾ Se [...].

⁽¹⁰³⁾ Amazons brev af 28. oktober 2015: »Meeting with the Case Team« s. 8.

- (143) Amazon forpligtede sig ifølge aftalen til at skabe, udvikle, hoste og vedligeholde et nyt [A]-websted og en [A]-store på Amazons websteder, som skulle erstatte [A]s eksisterende websted med e-handel. Funktionaliteterne, som skulle inkluderes i A-webstedet, skulle i det væsentlige svare til dem, som generelt fandtes i Amazons websteder. Til gengæld skulle [A] betale Amazon kompensation bestående af bl.a. honorar for opsætning⁽¹⁰⁴⁾, grundgebyr⁽¹⁰⁵⁾ og salgsprovisioner⁽¹⁰⁶⁾.
- (144) For at gøre denne betaling sammenlignelig med licensafgiften (i TP-rapporten henvist til som »Royaltysats») blev honoraret for opsætning afskrevet og allokert til hver af de fire perioder, der henvises til i aftalen, og, sammen med det årlige grundgebyr, blev de konverteret til en procentdel af salget (spændende fra 3,4 % til 7,2 %). Da provisionen indeholdt i aftalen [A] spændte fra 4 % til 5 % af salget, var TP-rapportens første konklusion, at royaltysatsen i aftalen [A] spændte fra 8,4 % til 11,7 % af salget. [A] havde endvidere forpligtet sig til at betale Amazon visse gebyrer for både overskydende ordrekapacitet og overskydende lagerbeholdning. Disse gebyrer, som der henvises til i aftalen, blev ligeledes konverteret til en procentandel af salget, spændende fra 1,2 % til 0,7 %. Derfor blev armslængdespænd for royaltysatsen i begyndelsen beregnet til mellem 9,6 % og 12,6 % af salget.
- (145) Endelig, da aftalen [A] ikke gav [A] adgang til Amazons kundedata, så inkluderede TP-rapporten en justering for at tilpasse CUP til det forhold, at LuxSCS gav LuxOpCo adgang til Amazons kundedata. Derfor blev der foreslået en opjustering på 1 % på grundlag af oplysninger tilgængelige i [B]-aftalen, hvilket resulterede i et armslængdespænd for royaltysatsen på mellem 10,6 % og 13,6 % af LuxOpCos salg.

2.2.4.4. Fastsættelse af koncerninterne afregningspriser på grundlag af residualavancefordelingsmetoden

- (146) Punkt 6.2 i TP-rapporten beregner armslængdespænd for licensgebyr (i TP-rapporten henvist til som »royaltysats») på grundlag af residualavancefordelingsmetoden. I sin anvendelse af denne metode foretages der i TP-rapporten et skøn af overskuddet i forbindelse med LuxOpCos »rutinefunktioner i sin rolle som det europæiske driftsselskab»⁽¹⁰⁷⁾ baseret på en opskrivning af omkostningerne, der afholdes af LuxOpCo⁽¹⁰⁸⁾.
- (147) Med henblik på fastsættelse af armslængdespænd for denne opskrivning gennemførtes i forbindelse med TP-rapporten en søgning med henblik på at finde frem til sammenlignelige selskaber generelt identificeret som kendetegnede ved ledelse og drift af softwarebaserede transaktioner. En søgning i Amadeus-databasen efter sammenlignelige selskaber⁽¹⁰⁹⁾ ved hjælp af søgekriterier baseret på geografisk område⁽¹¹⁰⁾, nøgleord i beskrivelsen af forretningsaktiviteterne⁽¹¹¹⁾ og klassifikation i nomenklaturen, kombineret med manuel screening, fandt frem til syv selskaber, der kunne betragtes som sammenlignelige med Amazon⁽¹¹²⁾.
- (148) På dette grundlag definerede TP-rapporten en »netto-opskrivning» som overskudsindikator til afprøvning af armslængdevederlag, der kan tilskrives LuxOpCos forventede funktioner, fastsat som driftsindkomst divideret med summen af omkostninger for varer og driftsudgifter⁽¹¹³⁾. Baseret på data vedrørende de syv sammenlignelige selskaber blev det følgende treårige gennemsnit (1999-2001) præsenteret med interkvartil afstand: den nedre kvartil var 2,3 %, medianen var 4,2 %, og den øvre kvartil var 6,7 %. Tabellen med resultaterne angiver, at tallene er procentandele af nettosalget⁽¹¹⁴⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ 7 mio. USD det første år, og 8 mio. USD i det andet år af aftalen; i: Internt Amazon-dokument: Aftale mellem Amazon og [A], s. 155.

⁽¹⁰⁵⁾ Spænder fra 7 mio. USD i det første år af aftalen til 35 mio. USD i det femte år; i: Internt Amazon-dokument: Aftale mellem Amazon og [A], s. 155.

⁽¹⁰⁶⁾ Indledningsvist 5 %, derefter faldende til 4 % i det fjerde og følgende år; i: Internt Amazon-dokument: Aftale mellem Amazon og [A], s. 157.

⁽¹⁰⁷⁾ TP-rapporten s. 30.

⁽¹⁰⁸⁾ TP-rapporten s. 28.

⁽¹⁰⁹⁾ Amadeus-databasen er en database med økonomiske oplysninger om både offentlige og private selskaber på tværs af hele Europa. Den vedligeholdes af Bureau van Dijk, eller BvD, som er en udgiver af selskabsoplysninger og business intelligence.

⁽¹¹⁰⁾ Skatterådgiveren begrænsede søgningen til følgende lande: Belgien, Danmark, Finland, Frankrig, Grækenland, Italien, Luxembourg, Nederlandene, Norge, Portugal, Schweiz, Spanien, Sverige, Tyskland og Østrig.

⁽¹¹¹⁾ Følgende nøgleord blev brugt som søgeord: Datamatisk, design, marketing, merchandising, programmering, promotion, tjenester, webdesign.

⁽¹¹²⁾ Algorgiel, Askill, Decade, Seresco SA, Societe de Gestion de Terminaux Informatiques, Solutec og Sydelis.

⁽¹¹³⁾ TP-rapportens bilag V.

⁽¹¹⁴⁾ TP-rapportens bilag V, s. 46.

- (149) Som resultat valgtes en mark up på [4-6] %, der blev anvendt på LuxOpCos driftsudgifter med henblik på at fastsætte »det relevante afkast, der kan tilskrives LuxOpCos rutinemæssige funktioner«⁽¹¹⁵⁾. Afkastet blev efterfølgende trukket fra LuxOpCos driftsoverskud. Den resulterede forskel mellem dette afkast og LuxOpCos bogførte overskud, residualavancen, blev i TP-rapporten betragtet som stammende udelukkende fra brugen af de immaterielle aktiver licenseret fra Lux SCS.
- (150) Endelig dividerede TP-rapporten hver af de forventede residualavancer med LuxOpCos forventede nettosalg for at opnå en indikator for royaltysatsen. På dette grundlag konkluderede TP-rapporten, at »en royaltysats på mellem 10,1 og 12,3 procent af nettoomsætningen betalt af LuxOpCo til LuxSCS ville være i overensstemmelse med armslængdestandarden i henhold til OECD's retningslinjer«⁽¹¹⁶⁾.
- (151) Beregningerne, der er indeholdt i TP-rapporten, er opsummeret og illustreret i tabel 1⁽¹¹⁷⁾. Kolonne 1 og 3 er blevet tilføjet af Kommissionen for at forklare disse beregninger:

Tabel 1

Beregninger i TP-rapporten, jf. s. 32 i TP-rapporten (kolonne 1 og 3 tilføjet af Kommissionen)

(mio. EUR)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
			2005	2006	2007	2008	2009	2010
a	Indtægter		3 154,2	4 299,9	5 073,9	5 987,1	7 064,7	8 336,3
b	COGS		2 446,9	3 332,7	3 932,6	4 640,5	5 475,8	6 461,4
c	Bruttoavance	a-b	707,3	967,2	1 141,3	1 346,6	1 588,9	1 874,9
d	Driftsomkostninger		89,9	106,0	121,7	143,7	171,2	204,2
e	Koncerninterne udgifter (co.uk., de.,fr)		279,4	338,4	395,6	456,2	524,1	602,7
f	LUX Commissionaire udgifter		2,8	3,4	4,1	4,9	5,9	7,0
g	Driftsomkostninger (inkl. koncerninterne)	d+e+f	372,1	447,8	521,4	604,8	701,2	813,9
h	Anslået driftsoverskud (tab) før standardudbytte	c-g	335,2	519,4	619,9	741,8	887,7	1 061,0
i	Standardudbytte til LuxASE		0,14	0,17	0,20	0,24	0,29	0,35
j	Standardudbytte til LuxOpCo	[4-6] %×g	16,8	20,2	23,5	27,2	31,6	36,6
k	Anslået restfortjeneste til udbetaling til LuxSCS	h-i-j	318,3	499,1	596,2	714,3	855,8	1 024,0
l	Effektiv royaltysats (i % af indtægter)	k/a	10,1 %	11,6 %	11,8 %	11,9 %	12,1 %	12,3 %

2.2.4.5. Afstemning af de to transfer price-ordninger

- (152) Ved at opsummere analysen af koncerninterne overførselspriser i licensaftalen, både med CUP-metoden og med residualavancefordelingsmetoden, skønnede TP-rapporten, at resultaterne konvergerede og indikerede, at et armslængdespænd for royaltysatsen betalt af LuxOpCo til LuxSCS i henhold til denne aftale lå på mellem 10,1 % og 12,3 % af LuxOpCos salgsindtægter.

⁽¹¹⁵⁾ TP-rapporten s. 31.⁽¹¹⁶⁾ TP-rapporten s. 31.⁽¹¹⁷⁾ TP-rapporten s. 32.

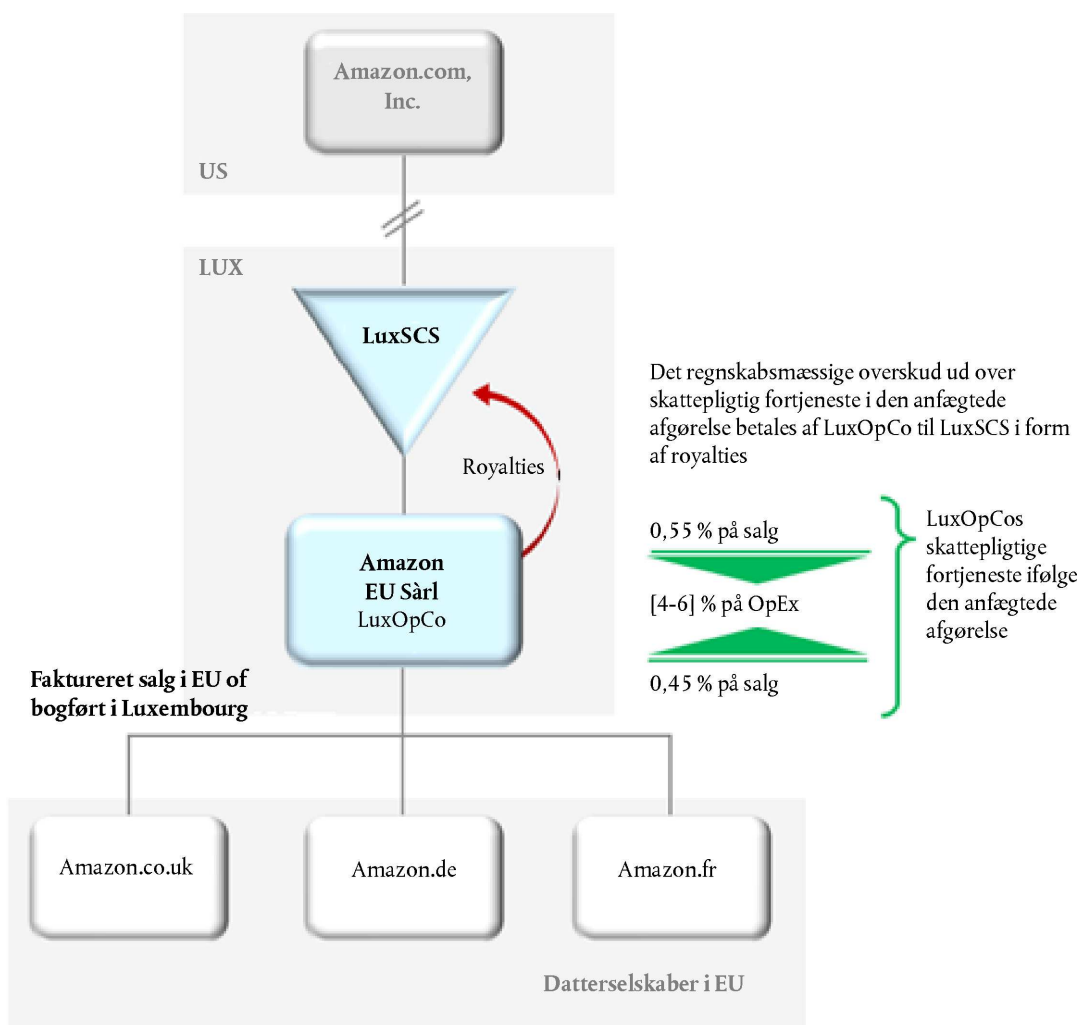
- (153) TP-rapporten konkluderer, at »mens det er rimeligt at konkludere, at en royaltysats, der vælges inden for det royaltysatsspænd, der indgår i begge disse metoder, vil være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, vil der kunne være mindre forskelle i de nøjagtige fremtidige immaterielle aktiver, der overføres iht. [A]-aftalen, som vil kunne medføre mindre forskelle i resultaterne for de to metoder. [...] det er rimeligt at konkludere [...], at analysen af residualavancefordelingsmetoden er mindre tilbøjelig til at producere fordrejede skøn og derfor kan betragtes som et mere pålideligt mål for royaltysats i overensstemmelse med armslængdeprincippet«⁽¹¹⁸⁾.

2.2.5. KONSEKVENSER AF DEN ANFÆGTEDE SKATTEAFGØRELSE

- (154) De luxembourgiske skattemyndigheder godkendte med den anfægtede skatteafgørelse indholdet i Amazons breve af 23. og 31. oktober 2003. Navnlige godtog man, at transfer price-ordningen med henblik på at fastsætte den årlige royaltysats, der skulle betales af LuxOpCo til LuxSCS i henhold til licensaftalen, som udgjorde grundlaget for fastsættelsen af LuxOpCos skattepligtigt indkomst i Luxembourg, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Ordningen er opsummeret i figur 2:

Figur 2

Strukturen i Amazons europæiske selskaber 2006-2014, herunder ordningen for royaltybetaling



⁽¹¹⁸⁾ TP-rapporten s. 34.

- (155) LuxOpCo anvendte den anfægtede skatteafgørelse som grundlag for fastsættelse af dets årlige selskabsskat i Luxembourg ved udfyldelsen af den årlige skatteopgørelse. Den anfægtede skatteafgørelse blev også anvendt af LuxSCS og dets amerikansk baserede partnere idet den bekræfter, at hverken LuxSCS eller dets partnere er underlagt pligt til at betale selskabsskat, kommuneskat eller, for sidstnævnte, skat af medejerandelen i LuxSCS ⁽¹¹⁹⁾.
- (156) Tabel 2 illustrerer konsekvenserne af den anfægtede skatteafgørelse for beregningen af LuxOpCos beskatningsgrundlag i Luxembourg og størrelsen af royaltyudbetalingen (licensgebyr) til LuxSCS siden 2006. Kommissionen minder om, at LuxOpCo opererer som moderselskab i den skattemæssige enhed, selskabet udgør med ASE og AMEU, og at disse selskaber derfor behandles som en enkelt skatteyder i skattemæssig henseende i Luxembourg. I overensstemmelse hermed er tabel 2 udarbejdet på konsolideret grundlag, og der skelnes ikke mellem LuxOpCo, ASE og AMEU i de følgende dele af denne afgørelse.

Tabel 2

Beregning af LuxOpCos beskatningsgrundlag og royaltybetalinger 2006-2013

(mio. EUR)

Gruppen af enheder med skattepligt i Luxembourg	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Indtægter i alt	1 979,4	3 545,7	4 298,6	5 605,4	7 628,8	10 086,3	13 312,1	[15 000-15 500]
Netto COGS	1 610,8	2 828,3	3 406,1	4 421,6	6 084,4	8 078,0	10 486,6	[11 500-12 000]
Driftsomkostninger i alt	262,5	476,8	530,0	637,6	918,3	1 461,7	2 252,9	[3 000-3 500]
Heraf								
Udgifter der skyldes prisforhøjelse	262,5	439,9	493,6	597,0	801,9	1 313,1	2 041,7	[2 500-3 000]
Heraf								
LuxOpCo — OpEx	78,6	162,6	203,6	258,4	317,7	483,1	662,7	[800-900]
LuxOpCo — koncerninterne	183,8	277,3	290,0	338,6	484,1	830,1	1 379,0	[1 500-2 000]
Udgifter ekskluderet fra prisforhøjelse (ledelse og betingede aktier)	0,0	36,9	36,4	40,6	116,4	148,5	211,2	[200-300]
Resulterende driftsoverskud	106,1	240,5	362,6	546,2	626,1	546,6	572,7	[600-700]
Anslået udbytte i alt til gruppen af skattepligtige enheder i Luxembourg ved [4-6] % af justerede driftsomkostninger	11,8	19,8	22,2	26,9	36,1	59,1	91,9	[100-200]
Analyse af loft/bund								
Loft over fortjeneste (0,55 % af indkomst)	10,9	19,5	23,6	30,8	42,0	55,5	73,2	[80-90]
Loft over fortjeneste (0,45 % af indtægter)	8,9	16,0	19,3	25,2	34,3	45,4	59,9	[60-70]
Luxembourg konsolideret fortjeneste — pr. loft/bund og udbytte	10,9	19,5	22,2	26,9	36,1	55,5	73,2	[80-90]
Udbetalte royalties (gruppen af enheder med skattepligt i Luxembourg til LuxSCS)	95,2	221,0	340,4	519,3	590,0	491,1	499,4	[500-600]

⁽¹¹⁹⁾ På grundlag af LuxSCS' behandling som en skattemæssigt transparent enhed i Luxembourg, så anses royaltybetalinger fra LuxOpCo til LuxSCS ikke at være skattepligtig indkomst for LuxSCS i Luxembourg, men for dets partnere i USA. Endvidere har Luxembourg med virkning fra 1. januar 2004 ikke opkrævet kildeskat på royaltyindtægter fra immaterielle aktiver fra ikke-bosiddende modtagere. Som følge opkræves ingen afgifter på LuxSCS' overskud i Luxembourg. Da USA ikke betragter LuxSCS som skattemæssigt transparent, men snarere som en særskilt juridisk enhed hjemmehørende i Luxembourg, kan beskatningen af LuxSCS' partnere i USA udskydes på ubestemt tid, så længe intet af LuxSCS' overskud overføres til USA. Den forskellige skattemæssige behandling af LuxSCS i Luxembourg (skattemæssigt transparent) og i USA (skattemæssigt ikke-transparent) skyldes en såkaldt »hybrid mismatch«, dvs. en forskel i de luxembourgske og amerikanske skatteregler om enhedens kvalifikation.

- (157) Ifølge beregningen af licensgebyret til LuxSCS består den omkostningsbasis ⁽¹²⁰⁾, der anvendes ved beregningen af LuxOpCos beskatningsgrundlag i Luxembourg, af driftsomkostninger og omkostninger afholdt i forbindelse med de lokale tilknyttede virksomheder inden for EU, og som senere refunderes af LuxOpCo (i tabel 2 benævnt »LuxOpCo — koncernejet selskab«). Omkostningerne for de solgte varer og visse andre omkostninger, der betegnes som »udgifter udelukket fra mark up (ledelse og betingede aktier) i tabel 2«, er udelukket fra beregningen af LuxOpCos skattepligtige overskud. Den sidste kategori af udgifter omfatter følgende omkostninger: i) fra og med 2008 betalinger fra amerikanske datterselskaber under Amazon.com, Inc. for supporttjenester ⁽¹²¹⁾, som ikke var forventet på tidspunktet for den anfægtede skatteafgørelse; ii) med start i 2010 begyndte Amazon.com, Inc. at opkræve LuxOpCo for aktier tildelt aktiekompensation til ansatte i LuxOpCo og visse af dets direkte og indirekte europæiske datterselskaber ⁽¹²²⁾. Amazon hævder, at disse beløb ikke ændrede funktioner eller risici ved LuxOpCo.
- (158) Anvendelsen af mark up på [4-6] % på summen af LuxOpCos driftsudgifter og koncerninterne omkostninger resulterer i et estimeret samlet afkast til gruppen af enheder med skattepligt i Luxembourg. Dette resultat afprøves derefter mod lofts- og bundkriterierne (0,55 % og 0,45 % af omsætningen). I tilfælde, hvor det forventede samlede afkast var højere end 0,55 % af indtægterne (som i årene 2006, 2007, 2011, 2012 og 2013), var anvendelsen af loftet afgørende for vurderingen af LuxOpCos skattepligtige indkomst i Luxembourg, der omtales i tabel 2 som »Konsolideret fortjeneste i Luxembourg — pr. loft/bund og afkast«.
- (159) Endelig fratrækkes den luxembourgiske konsoliderede fortjeneste (benævnt LuxOpCo-afkastet i anmodningen om skatteafgørelse) fra driftsresultatet (benævnt »EU-driftsoverskud« i afgørelsen) for dermed at fastsætte licensgebyret til LuxSCS.

2.3. YDERLIGERE OPLYSNINGER FREMSENDT I LØBET AF DEN FORMELLE UNDERSØGELSE

- (160) I løbet af undersøgelsen har Amazon fremsendt oplysninger om det europæiske online detailhandelsmarked, dets forretningsmodel generelt og navnlig dets europæiske operationer, om licensaftaler for immaterielle aktiver indgået med ikke-tilknyttede enheder, og dets nye selskabs- og skattestruktur i Luxembourg med virkning fra juni 2014. Disse oplysninger supplerer de oplysninger, der allerede er fremlagt i punkt 2.1 og 2.2.

2.3.1. OPLYSNINGER OM DET EUROPÆISKE ONLINE DETAILHANDELSMARKED

- (161) Det europæiske online detailhandelsmarked var genstand for en rapport bestilt af Amazon hos [Konsulent 3], et konsulentfirma, der indeholder en analyse af de økonomiske tendenser i e-handelssektoren i Europa (»[Konsulent 3]-rapporten«) ⁽¹²³⁾. Rapporten fra [Konsulent 3] indeholder en beskrivelse af »online-handelssektoren« som online salg af fysiske goder fra online detailhandlere, dvs. som operatører, der køber varer, opbevarer dem på deres lager og videresælger dem online ⁽¹²⁴⁾.
- (162) Ifølge denne rapport ligner onlinedetailforhandlernes aktiviteter mere de fysiske detailforhandlernes aktiviteter end de digitale tjenesteudbydere aktiviteter ⁽¹²⁵⁾. Den største forskel mellem fysiske detailhandlere og onlinedetailhandlere ligger i den anvendte produkt-distributionskanal ⁽¹²⁶⁾. Undersøgelsen peger også på, at onlinedetailhandlere strukturelt er mindre rentable end digitale tjenesteudbydere, da onlinedetailhandlere har væsentlige

⁽¹²⁰⁾ Som forklaret i betragtning 127.

⁽¹²¹⁾ Disse supporttjenester omfattede bl.a. generelle administrative, corporate og public relations, regnskabsføring og revision, budgettering, skat og juridisk bistand samt uddannelse og udvikling af medarbejdere.

⁽¹²²⁾ Amazons brev af 21. august 2015, s. 7-8.

⁽¹²³⁾ [Konsulent 3] rapport: »E-commerce in Europe between 2006 and 2013: dynamik og økonomi«, 11. maj 2017. Som anført på s. 7: »Online retail is a segment of the e-commerce sector. Online retail focusses on online sales of physical goods by online retailers, i.e., operators purchasing goods, holding them in their inventory and selling these goods online.«

⁽¹²⁴⁾ [Konsulent 3] Rapport, 11. maj 2017, præambel p. 7.

⁽¹²⁵⁾ [Konsulent 3]-rapporten, 11. maj 2017, punkt 18 og 67, s. 8 og s. 30.

⁽¹²⁶⁾ [Konsulent 3]-rapporten punkt 18. Som forklaret i afsnit 20 i [Konsulent 3]-rapporten, »[t]he main difference between traditional retailers and online retailers lies in the product distribution channel used: Online retailers sell their products through a website and deliver them to customers using advanced information systems and complex logistics infrastructure without physical stores. Their cost structure reflects the investments in the IT and in shipping and logistics infrastructure and technology; Traditional physical retailers distribute their products in stores, and bear the costs of renting the physical outlets, which are not borne by online retailers«.

grundlæggende omkostningsvariabler. Omkostningsstrukturen hos digitale tjenesteudbydere er mere stabil end detailhandlernes og giver mulighed for stordriftsfordele og højere margener, når en virksomhed har nået en vis størrelse ⁽¹²⁷⁾. For detailhandlere, hvad enten de opererer fysisk eller online, er virkningen af stordriftsfordele på rentabiliteten begrænset, da de fleste omkostninger er variable. Ændringer i omkostningerne i forbindelse med de solgte varer, rabatter og udgifter til logistik, der udgør en væsentlig del af de samlede omkostninger, er stærkt forbundet med forretningsvolumenet ⁽¹²⁸⁾. Denne faktor, sammen med den stærke konkurrence, der er kendetegnende for onlinedetailbranchen, resulterede i negative gennemsnitlige EBIT-margener på det europæiske onlinedetailmarked. I perioden 2006-2013 var forholdet mellem den gennemsnitlige EBIT-margin og salget - 0,5 %.

- (163) [Konsulent 3]-rapportens analyse af markedsdynamikken i de fem mest befolkede lande i Europa ⁽¹²⁹⁾ viser, at »onlinedetailsegmentet oplevede en stærk vækst og var genstand for stærk konkurrence mellem 2006 og 2013« ⁽¹³⁰⁾. Navnlig »[...] den stærke konkurrence tvang onlinedetailhandlere til store investeringer for at opretholde væksten i markedsegmentet og holde trit med konkurrencen og dermed sætte margenerne under pres eller endda presse dem ind i negativområdet. Online-detailhandlere var villige til at ofre på kortsigtet rentabilitet med håb om, at gennemførte investeringer ville skabe overskud i det lange løb« ⁽¹³¹⁾. Rapporten konkluderer, at det for at opnå succes på de konkurrencedygtige europæiske detailmarkeder er nødvendigt at tage hensyn til de særlige lokale forhold på disse markeder ⁽¹³²⁾.

2.3.2. OPLYSNINGER PÅ AMAZONS FORRETNINGSMODEL

2.3.2.1. De »tre søjler« i Amazons detailforretningsmodel

- (164) Ifølge Amazon ⁽¹³³⁾ er de vigtigste drivkræfter i dets detailvirksomhed sortiment (produkt/tilbud og priser ⁽¹³⁴⁾), pris og bekvemmelighed (brugervenlig funktionalitet, hurtig og pålidelig opfyldelse, rettidig kundeservice, funktionsrigdom og pålideligt indhold samt et sikkert transaktionsmiljø) ⁽¹³⁵⁾, hvor udvælgelse kommer først, derefter pris og siden bekvemmelighed ⁽¹³⁶⁾. Disse vigtige drivkræfter er traditionelle mål for detailhandel ⁽¹³⁷⁾, og Amazon henviser til dem som »de tre søjler« ⁽¹³⁸⁾. Ifølge Amazon er udførelsen af de tre søjler kritisk og kræver unikhed og innovation i bl.a. produktudbud, teknologi, forretningslinje og geografi ⁽¹³⁹⁾, hvilket hovedsagelig afhænger af menneskelig aktivitet. De tre søjler skal tilpasses hvert enkelt marked, hvor Amazon opererer ⁽¹⁴⁰⁾.

⁽¹²⁷⁾ Rapport [Konsulent 3], 11. maj 2017, punkt 24-25, s. 11.

⁽¹²⁸⁾ Rapport [Konsulent 3], 11. maj 2017, punkt 29, s. 13.

⁽¹²⁹⁾ Rapporten viser, at dette ville være Det Forenede Kongerige, Tyskland, Frankrig, Spanien og Italien.

⁽¹³⁰⁾ Rapport [Konsulent 3], 11. maj 2017, punkt 11, s. 5.

⁽¹³¹⁾ Rapport [Konsulent 3], 11. maj 2017, punkt 12, s. 5.

⁽¹³²⁾ Rapport [Konsulent 3], 11. maj 2017, punkt 77, s. 33-34.

⁽¹³³⁾ Se Amazon.com Inc., årsrapport 2016, side 3: »We serve consumers through our retail websites and focus on selection, price, and convenience«.

⁽¹³⁴⁾ Amazon tilbyder et bredt udvalg af forbrugs- og varige goder, der omfatter elektronik og almindelige varer samt medieprodukter såsom bøger, musik, video, spil og software, der er tilgængelige i både fysisk og digitalt format; Se Amazon.com Inc., årsrapport 2016, s. 68.

⁽¹³⁵⁾ Bekvemmelighed er baseret på løbende innovation inden for softwareudvikling, merchandising og forvaltning; Se Amazon.com Inc., årsrapport 2006, s. 4: Som yderligere bekræftet ved udtalelser fra Amazons medarbejdere, se e-mail af [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], dateret 16. juni 2008 i: Vidneudsagn fra [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailhandelsoperationer i Europa, LuxOpCo, Luxembourg] — bilag 25: »We need to continue to focus on the retail basics: driving down COGS, driving fast track in-stock, category expansion, selection expansion within categories.« og Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, punkt 826:17-18: »You know, we are a very physical business at the end of the day«.

⁽¹³⁶⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailoperationer i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, punkt 427:18-23.

⁽¹³⁷⁾ Amazon Final Transcripts: [Senior Vice President Product Management — Detail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. november 2014, punkt 588:25, punkt 589:1-4.

⁽¹³⁸⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 18, punkt 35 og Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailoperationer i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, punkt 427:18-23, Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailoperationer i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, punkt 427:18-23.

⁽¹³⁹⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 19, punkt 39-41.

⁽¹⁴⁰⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 28, punkt 71.

- (165) Sortiment: Ifølge Amazon er varesortimentet en af de vigtigste drivkræfter i dets succes. Amazons medarbejdere definerer det som at tilbyde kunderne alt, hvad de kunne tænke sig at købe. Dette kræver, at man forstår kundernes smag og foretrukne køb på et givet marked, rekrutterer relevante leverandører og sikrer, at produkterne er på lager ⁽¹⁴¹⁾. Ifølge Amazon er der en nær tilknytning mellem sortiment og indtægter ⁽¹⁴²⁾. Amazon stræber efter at have det bredest mulige sortiment og konstant øge antallet af tilbudte produkter ⁽¹⁴³⁾. Amazon ekspanderer konstant sit sortiment, fordi jo bredere sortimentet er, jo bedre er kundeoplevelsen ⁽¹⁴⁴⁾.
- (166) Da præferencer er lokale og kategori- og leverandørpræferencer varierer med geografien ⁽¹⁴⁵⁾, er varesortimentet også lokalt, fordi smag og kulturer er lokalt forskellige ⁽¹⁴⁶⁾. Dette kan ses ved at sammenligne Amazons bedste sælgende varer, som er forskellige fra land til land ⁽¹⁴⁷⁾. Målet og hovedansvaret på landsniveau er at opbygge en forretning, der primært er fokuseret på fysisk detailhandel og at skabe et sortiment, der er relevant for kunden ⁽¹⁴⁸⁾. Et sådant sortiment opbygges gennem personlig forhandling (mennesker med mennesker) ⁽¹⁴⁹⁾.
- (167) Amazon skaber sit varesortiment på tre måder: i) gennem opkøb af virksomheder, ii) ved at indgå partnerskaber med leverandører og iii) tredjepartsprogrammer som f.eks. Marketplace. For eksempel startede Amazon sit salg af værktøj i USA ved at opkøbe et eksisterende firma, der allerede solgte værktøjer, for at få adgang til de eksisterende leverandørforhold og det sortiment, Amazon ønskede at udvide sin detailvirksomhed med ⁽¹⁵⁰⁾. Partnerskaber med leverandører kræver specifikt kendskab til markedet og opbygning af tillid hos leverandører ⁽¹⁵¹⁾. Når et partnerskab er etableret med en leverandør, skal lokale salgsmedarbejdere pleje dette forhold, overholde leverandørernes betingelser og have kendskab til det lokale marked. Amazons Marketplace tilbyder andre detailhandlere brug af Amazons platform til deres e-handelsvirksomhed, også selv om de er direkte konkurrenter til Amazon. Amazon oprettede den tekniske kontoadministration (»TAM«), der er kontaktpunktet for Marketplace-sælgere med tekniske spørgsmål efter deres lancering på Amazon-webstederne. Amazon

⁽¹⁴¹⁾ Sortimentet inkluderer også, at passende tilbehør er tilgængeligt. Muligheden for at tilbyde passende tilbehør er særdeles vigtig for Amazon, navnlig for at sikre en positiv margin på dets salg af elektroniske varer. Se vidneforklaring fra [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 200, punkt 24-25, s. 201, punkt 1-7: »I mean, in general, it is life critical for a successful electronic retailer to sell accessories with the device for the simple reason you make no margin on the device or low margin, and you make higher margin on the accessories, with the exception of few others that have managed to make high margin on devices, but the usual stuff is, the money is made on the accessory and it's critical«. Tilpasning af produktet med et passende udvalg af monteringsstilbehør sker ikke kun ved hjælp af en algoritme, men kræver (lokal) menneskelig handling, se vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 201, s. 203, punkt 8-11, punkt 9-17, s. 204, punkt 3-14: [...].

⁽¹⁴²⁾ Se vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 21, afsnit 11-12 »You need to have something to sell, right?«. Se også Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig] 5. november 2014, punkt 918: 10-18: »One would say that if you don't have a product, you can't sell it. [...] The more you add selection, the more your capacity to generate revenue increases«.

⁽¹⁴³⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 18, punkt 36.

⁽¹⁴⁴⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, punkt 420:3-4.

⁽¹⁴⁵⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 30, punkt 78.

⁽¹⁴⁶⁾ Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 42, afsnit 15-20.

⁽¹⁴⁷⁾ Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 73, punkt 20-25, s. 74, punkt 2-6. Lokaliseringens betydning blev bekræftet i forklaringerne fra Amazons medarbejdere: Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 95, punkt 5-6. »Retail is a very local thing, [...]«. Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig] 5. november 2014, punkt 909: 10-17; »[...] important for us to understand is not what is selling somewhere else; it's what local customer needs and wants«.

⁽¹⁴⁸⁾ Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 43, punkt 19-21. Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, punkt 961: 17-23.

⁽¹⁴⁹⁾ Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland] 13. juni 2014, s. 25, punkt 19-20.

⁽¹⁵⁰⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, punkt 761:19-24.)

⁽¹⁵¹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, punkt 762:1-7, afsnit 763: 9-10; Vidneforklaring [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17. januar 2013, s. 23, punkt 23-25, s. 24, punkt 1-7: [...].

udviklede også sin teknologi for at tillade potentielle sælgere selv at tilmelde sig til Marketplace, og fra 2010/2012 er tilmelding gennem selvbetjening blevet vigtigere for Amazons Marketplace-aktiviteter ⁽¹⁵²⁾.

- (168) Pris: Ifølge Amazon er prisen den næstvigtigste drivkraft i dets forretning. Amazon bestræber sig på at holde priserne så lave som muligt ⁽¹⁵³⁾. Mens Amazon indtil 2009 hovedsageligt anvendte manuel prissætning ⁽¹⁵⁴⁾, så er priserne siden blevet fastsat ved hjælp af en prisalgoritme.
- (169) Bekvemmelighed: Ifølge Amazon er bekvemmelighed den tredje drivkraft i dets forretning. Bekvemmelighed består af flere mål, der har til formål at lette og forbedre kundeoplevelsen, såsom i) at hjælpe kunder med at finde det, de søger efter, samtidig med at sikre komplette produktoplysninger til kunden, og ii) levere de indkøbte produkter så hurtigt og præcist som muligt ⁽¹⁵⁵⁾.

2.3.2.2. **Onlinemarketingsindsatsen**

- (170) Ud over valg, pris og bekvemmelighed er Amazons online marketingindsats en vigtig drivkraft for at lede trafik til Amazons websteder og øge detailsalget ⁽¹⁵⁶⁾.
- (171) Før 2003 samarbejdede Amazon med internationale reklamebureauer som støtte for markedsføringsindsatsen. Dette ændrede sig i 2003, da Amazon begyndte at drive sin egen online marketingindsats. Et af Amazons største online marketingværktøjer er dets »Associates Program« ⁽¹⁵⁷⁾, som er et vigtigt trafikskabende initiativ ⁽¹⁵⁸⁾. Amazon udviklede Associates-programmet for at etablere marketingpartnerskaber med såkaldte associerede websteder (»associated websites«), der annoncerer Amazon eller dets produkter for at kanalisere internettrafik til Amazons websteder ⁽¹⁵⁹⁾.
- (172) Da først teknologien til Associates-programmet var blevet udviklet, måtte den integreres i hvert land med lokale associerede websteder. Implementeringen af Associates-programmet kunne derfor kun udføres lokalt ⁽¹⁶⁰⁾. Derfor blev gruppen bag Amazons Associates-program delt i et »softwareteam« og et »rekrutteringsteam« (dvs. et forretningsudviklingsteam). Mens softwareteamet var fuldstændig baseret i Seattle, blev rekrutteringsteamene etableret lokalt i lande, hvor Amazon drev et websted ⁽¹⁶¹⁾, som Tyskland, Det Forenede Kongerige og Japan ⁽¹⁶²⁾.

⁽¹⁵²⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, punkt 800: 19-23.

⁽¹⁵³⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 19, punkt 38.

⁽¹⁵⁴⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 61, punkt 182: I 2005 var Amazons prissætningsteknologi utilstrækkelig set i lyset af virksomhedens behov for at have konkurrencedygtige priser og var derfor stærkt afhængig af manuel indgriben.

⁽¹⁵⁵⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 18-19, punkt 37.

⁽¹⁵⁶⁾ Se Amazon Final Transcripts: [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 17. november 2014, punkt 2883: 6-18, s. 78: »Ja. It's — I think the emphasis, though, should be on, you know, when we do marketing, this is back during this time frame, and until very recently, that the biggest portion of our marketing was to drive very specific customer transactions. And so it says increase customer traffic to our websites, that would certainly be the largest piece and the way we do that is, you know, specifically by we have an associates program, we also use various online marketing and it's to drive — if someone searches on a Samsung TV, it's to try to drive them to our, you know, detail page to buy on that transaction. That's what we're attempting to do.«

⁽¹⁵⁷⁾ Dette program var af afgørende betydning for Amazon. Se Amazon Final Transcripts: [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/generaldirektør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA] 14. november 2014, punkt 2755:1-7 [...]. Amazon bruger betydelige midler på dette program, jf. tabel 7.

⁽¹⁵⁸⁾ Se vidneforklaring [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17. januar 2013, s. 175, punkt 1-3. Markedsføringsorganisationen var en central drivkraft i bestræbelserne på at lede trafik til Amazons websted. Se også vidneforklaring fra [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17. januar 2013, punkt 174: 10-12; Vidneforklaring [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, punkt 36: 1-3; Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig] 5. november 2014, punkt 907: 1-2:[...]; og Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for udvikling af softwareteknologi, Amazon Web Services, Inc. US] 7. november 2014, punkt 1532:7-8: Associates-programmet bragte Amazon en »[...] pæn tilstrømning af kunder.[...]«

⁽¹⁵⁹⁾ Vidneforklaring [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsoperationer (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 17. januar 2013, punkt 69: 24-25, s. 70: 1-6.

⁽¹⁶⁰⁾ Vidneforklaring [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, p. 117, punkt 6-12: [...].

⁽¹⁶¹⁾ Vidneforklaring [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 73, punkt 25, s. 74, punkt 1-7.

⁽¹⁶²⁾ Vidneforklaring [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, p. 182, punkt 1-4.

- (173) Udvælgelsen af de mest relevante lokale partnerwebsteder (websteder, der annoncerer Amazon-produkter) til Associates-programmet, som efterfølgende vil øge trafikken til Amazons websteder, kræver kendskab til det lokale marked ⁽¹⁶³⁾. Derfor skabes netværket af associerede websteder af lokale Amazon-teams. Dette omfatter rekruttering af de lokale websteder (herunder websteder i EU), fastsættelse af associeringsgebyr og kontrol af tilfælde af svig. Denne proces starter med store spillere som Google og fortsætter ned til websteder med specielle interesser og få besøgende. Alle aftaler forhandles lokalt, fordi lokale forhold skal inddrages til søgemaskineoptimering, selv med globale websteder som Google ⁽¹⁶⁴⁾.

2.3.2.3. Teknologi

- (174) Amazon beskriver sig som et teknologibureau, »med en tilgang til detailhandel som var det et teknisk problem« ⁽¹⁶⁵⁾. Teknologi er således en vigtig del af Amazons forretning. Teknologi giver Amazon mulighed for at levere konkurrencedygtige priser, målrettede forslag til varer til bestemte kunder, behandle betalinger, administrere lagerbeholdninger og sende varerne til kunderne. Teknologi er også nødvendig for at understøtte forretningernes størrelse, da Amazons forretningsstrategi er baseret på konstant ekspansion ⁽¹⁶⁶⁾.
- (175) Amazons teknologi er ikke statisk, men udvikles og forbedres løbende. Hvis Amazon ikke opdaterede og vedligeholdt sin teknologi, ville Amazon ikke kunne levere den »omfattende e-tail-oplevelse, der ligger til grund for dets kommercielle succes« ⁽¹⁶⁷⁾. Udover at vedligeholde og forbedre den eksisterende teknologi udvikler Amazons teams software, som understøtter nye funktionaliteter, der tilføjes gennem årene ⁽¹⁶⁸⁾. Som sagt af Amazon, er dette afgørende for dets forretning, da »[...] konstant udvikling og innovation af software er uundværlig for at forhindre Amazons teknologi i at blive forældet og svigte i driften af forretningen« ⁽¹⁶⁹⁾. Amazon stræber efter at være pålidelig, tilgængelig, hurtig og fleksibel i sine transaktioner ⁽¹⁷⁰⁾.
- (176) Amazon er afhængig af både software- og hardwareteknologi ⁽¹⁷¹⁾. Dets softwareinfrastruktur er baseret på en såkaldt »serviceorienteret arkitektur«, som i det væsentlige er en samling funktioner (»services«) i softwaren, der er i stand til at kommunikere med hinanden. De enkelte tjenester i Amazons serviceorienterede arkitektur samarbejder om at levere forskellige former for detailfunktionalitet, både i interne processer og til kunderne ⁽¹⁷²⁾. Dette gør bl.a. vedligeholdelse af de enkelte softwarekomponenter nemmere og sikrer en højere grad af innovation.

⁽¹⁶³⁾ Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 105, punkt 25, s. 106, punkt 1-15: [...], Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 107, punkt 2-5: [...].

⁽¹⁶⁴⁾ Vidneforklaring [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 102, punkt 4-14. Se også vidneforklaring [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 41: punkt 22-25:[...].

⁽¹⁶⁵⁾ Amazons brev af 22. juli 2016, s. 1.

⁽¹⁶⁶⁾ Amazons brev af 22. juli 2016: Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business, s. 4. Amazon giver følgende eksempel: »By way of illustration, a very large brick-and-mortar retailer might have tens of thousands products for sale: in contrast, Amazon's European websites offered nearly 3.7 million distinct products for sale in 2005 and around [20-30] million in 2013. A very successful brick-and-mortar retailer might process tens of thousands transactions each year: in 2005, Amazon's European websites processed nearly 71 million distinct orders, and that number grew to over [1-1,5] billion in 2013. It would simply not be possible to employ a sufficient number of individuals, for example, to determine the price on millions of unique products — let alone to decide what the in-stock levels should be for those products or individually to process every customer order.«

⁽¹⁶⁷⁾ Amazons brev af 22. juli 2016: Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business, s. 4.

⁽¹⁶⁸⁾ Amazons brev af 22. juli 2016: Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business, s. 3. Der gives følgende eksempel: »While some functionality, such as, for example, identity, which allows customers to log on the website, or Item Master Service, which maintains a catalogue of all products sold on Amazon, has been provided since the very first days of Amazon's operations, the underlying technology would have been rewritten entirely (and continuously) over the years. [...] the identity technology used by Amazon in 2010 had little to do with the identity technology used prior to 2005 — the 2005 service has been disassembled and rewritten as a number of smaller, more manageable services that together provide the identity functionality, to adapt the technology to the evolution of the scope of Amazon's operations.«

⁽¹⁶⁹⁾ Amazons brev af 22. juli 2016: Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business, s. 4.

⁽¹⁷⁰⁾ Amazons brev af 22. juli 2016: Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business, s. 1.

⁽¹⁷¹⁾ Hardwareteknologien er fysiske enheder, navnlig servere.

⁽¹⁷²⁾ Amazons brev af 22. juli 2016: Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business, s. 2-3.

(177) Hovedelementerne i Amazons softwareteknologi er beskrevet nedenfor:

- a) Softwareplatform: Softwarekode udviklet af Amazon til at drive sine hjemmesider består af komplekse softwareværktøjer, der kører de forskellige funktioner på webstederne, f.eks. søgning og navigation, ordrebehandling og personalisering. Softwareværktøjerne udgør ved platformens rod et integreret system, som hele tiden forbedres, styrkes og ændres. Hovedfunktionerne omfatter hastighed, funktionernes omfang og fleksibilitet i svar på brugernes behov.
- b) Websidens layout: Designet skaber en unik »præsentation« af webstedet.
- c) Katalogprogrammet: Kataloget består af alle oplysninger om de produkter, som Amazon sælger på sine websteder. Amazons katalog er kendt for omfanget af produktoplysninger, der indhentes gennem forespørgsel til andre tjenester, såsom tilgængelighed og prisoplysninger.
- d) Søgnings- og navigationsfunktionssoftware: Softwareværktøjer, der understøtter webstedernes søge- og navigationsfunktioner, tillader, at den store mængde informationer i produktkatalogerne er fleksibelt og logisk organiseret og sorteret. Udviklerne af webstedets navigation bruger disse værktøjer til at organisere dataene, så de maksimerer sandsynligheden for, at kunderne finder det, de søger.
- e) Logistiksoftware: Logistikprocessen benytter software udviklet af Amazon til at styre inventar, forsyningskæde, logistik og genopbygning af lageret.
- f) Ordrebehandlingssoftware: Ordrebehandlingsprocessen benytter software udviklet af Amazon til at udføre visse funktioner, især kommunikation med Amazons ordrebehandlingscentre for at bekræfte produkttilgængelighed, validere forsendelse, estimere leveringsdatoen og kommunikere bestilling af gaveemballage og andre kundepræferencer.
- g) Kundeservicesoftware: Kundeservicemedarbejderne bruger software udviklet af Amazon til at overvåge kundeordrer og reagere hurtigt og effektivt på den store forskellighed.
- h) Personaliseringssoftware: Amazon har udviklet og udvikler fortsat softwareværktøjer, der gør det muligt for Amazon-databaserne at lagre, organisere og hente en stor mængde data om de enkelte kunders præferencer og købshistorik. Denne funktion giver en bedre brugeroplevelse, hvorfor de er mere tilbøjelige til at generere gentagne køb.

2.3.3. YDERLIGERE OPLYSNINGER OM LUXOPCO

2.3.3.1. LuxOpCos organisationsstruktur

- (178) I sine breve af 18. december 2015 og 15. januar 2016 fremlagde Amazon en oversigt over LuxOpCos organisationsstruktur, som den så ud ved slutningen af 2013, og beskrev selskabets afdelinger.
- (179) LuxOpCos organisationsstruktur er illustreret i organigrammet i figur 3. Antallet af medarbejdere (fuldtidsækvivalent ⁽¹⁷³⁾), der er beskæftiget i hvert af LuxOpCos teams, er indikeret i parentes. For eksempel beskæftigede lokalisering- og oversættelsesteamet, som efterfølgende blev overført til [et andet Amazon-selskab] og omdøbt til »Softwareudviklings- og oversættelsesteam«, [60-70] fuldtidsmedarbejdere ved slutningen af 2013.

Figur 3

LuxOpCos organigram, som det så ud ved afslutningen på 2013

[...]

- (180) Ifølge Luxembourg-selskabets personalepolitik, der er indeholdt i manualen ⁽¹⁷⁴⁾ med politikker og procedurer i EU-området, skal alle stillinger med et fælleseuropæisk ansvar, dvs. for mere end to europæiske lande, være baseret i Luxembourg, navnlig stillingerne over et bestemt jobniveau. Derfor skal hver af de luxembourgske operative enheder (LuxOpCo, ASE og AMEU) have direktører beskæftiget i Luxembourg, og de har ikke lov til at have direktører ansat andre steder i Europa eller i USA. Luxembourg-beskæftigede, der er ansvarlige for detailhandel, drift, associerede virksomheder og hovedkontorfunktioner såsom jura, økonomi, regnskab, skat,

⁽¹⁷³⁾ Fuldtidsækvivalent (FTE) er de timer, som en medarbejder har arbejdet på fuld tid.

⁽¹⁷⁴⁾ Amazons brev af 20. januar 2017, s. 2-4; Internt Amazon-dokument: EU Policies and Procedures Manual, af 1. maj 2006.

likviditet, personale og PR, skal være ansat hos LuxOpCo. ASE beskæftiger vicedirektøren for europæisk salg og alle medarbejdere, der beskæftiger sig med aktiviteterne hos Marketplace, Merchants@ og Enterprise Solutions (f. eks. tekniske kontoadministratorer, chefen med ansvar for forbindelserne hos Enterprise Solutions). Chef med ansvar for forbindelserne hos Enterprise Solutions er en fælleseuropæisk stilling baseret i Luxembourg. Tekniske kontoadministratorer med EU-ansvar er baseret i Luxembourg, mens tekniske kontoadministratorer dedikeret til handlende i et lokalt land er baseret i det pågældende land.

- (181) Ovennævnte politik afspejles i fordelingen af stillinger og jobindehavere blandt Amazons europæiske enheder, sådan som det fremgår af listen over Amazons medarbejdere siden 1997 ⁽¹⁷⁵⁾. Amazons medarbejdere i rollerne som direktør eller vicedirektør med ansvar inden for EU-området, er ansat hos LuxOpCo [...] eller hos ASE [...], mens medarbejdere med lavere jobposition eller kun ansvarlige for et enkelt land er ansat i de lokale datterselskaber i EU.

2.3.3.2. *Finansielle oplysninger om LuxOpCo*

- (182) LuxOpCos resultatopgørelser og balancer som præsenteret i årsregnskabet for årene 2006-2013 er gengivet i tabel 3.

Tabel 3

Finansielle oplysninger om LuxOpCo for 2006-2013

	(mio. EUR)							
LuxOpCo fortjeneste og tab	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Nettoomsætning	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	9 130,1	11 892,9	[13 500-14 000]
COGS	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	7 078,4	9 171,9	[10 000-10 500]
Nettoomsætning	1 930,1	3 426,7	4 031,6	5 191,1	7 042,1	2 051,7	2 721,0	[3 000-3 500]
Personaleudgifter	2,2	5,1	7,5	11,4	14,0	23,4	40,7	[60-70]
Værdijustering for aktiver	4,0	14,9	16,1	15,9	31,8	81,8	254,4	[200-300]
Andre driftsindtægter	91,3	128,6	211,7	286,6	451,0	724,6	1 183,1	[1 500-2 000]
Heraf								
Royalties modtaget fra ASE	78,6	126,1	196,2	285,6	449,8	694,3	1 072,3	[1 500-2 000]
Royalties modtaget fra AMEU		2,5	7,5	0,0	0,0	21,9	95,9	[100-200]
Andre (eksterne) driftsudgifter	1 979,5	3 546,8	4 188,5	5 416,5	7 418,2	2 647,3	3 726,2	[4 500-5 000]
Heraf								
COGS		2 608,4	3 058,4	3 952,6	5 458,1			
Royalties betalt til LuxSCS	95,2	257,9	341,4	519,3	590,0	491,1	499,4	[500-600]
Renteindtægter og lignende indtægter	10,9	22,7	29,7	19,2	23,8	65,4	131,1	[40-50]
Renteudgifter og lignende udgifter	30,4	16,5	35,5	38,3	33,1	60,5	80,0	[70-80]
	(19,5)	6,2	(5,7)	(19,1)	(9,3)	4,9	51,1	[30-40]
Skat på fortjeneste og lignende udgifter	4,6	(1,6)	6,7	4,2	5,5	8,2	2,2	[0-10]
Fortjeneste (tab) for regnskabsåret	11,6	(3,7)	18,8	10,6	14,4	20,4	(68,3)	[20-30]

⁽¹⁷⁵⁾ Amazons skrivelse af 6. marts 2017, bilag 28a.

LuxOpCo konsolideret balance (mio. EUR)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Aktiver								
Anlægsaktiver	190	209	275	304	547	915	1 361	[1 500-2 000]
Immaterielle anlægsaktiver	0	0	0	0	0	2	121	[100-200]
Materielle anlægsaktiver	6	5	1	1	3	5	8	[0-10]
Finansielle anlægsaktiver	184	203	274	303	544	908	1 232	[1 500-2 000]
Aktuelle aktiver	887	1 171	1 518	2 396	3 255	4 113	4 851	[5 000-5 500]
Inventar	185	227	245	384	591	990	1 350	[1 500-2 000]
Debitorer	152	255	266	320	511	798	916	[1 000-1 500]
Overdragelige værdipapirer	99	112	376	1 049	1 348	1 182	924	[800-900]
Konter på bankkonto, kontantbeløb i postchecks, checks og kontantbeholdning	451	577	632	644	805	1 143	1 661	[1 500-2 000]
Forudbetalinger	0	0	1	1	5	3	16	[10-20]
Aktiver i alt	1 077	1 380	1 794	2 702	3 807	5 031	6 228	[7 000-7 500]
Passiver								
Kapital og reserver	35	41	73	89	117	185	109	[100-200]
Efterstillet gæld	1 011	1 302	1 676	2 521	3 553	4 636	5 817	[6 500-7 000]
Handelskreditorer	397	597	779	1 136	1 661	2 187	2 910	[3 000-3 500]
Skyldige beløb til datterselskaber	550	632	833	1 285	1 712	2 109	2 460	[2 500- 3 000]
Skattegæld og gæld til socialforsikring	2	6	5	3	1	116	121	[100-200]
Andre kreditorer og leverandørforpligtelser	61	68	59	96	179	224	327	[100-200]
Udskudt indkomst	31	37	46	92	137	210	301	[300-400]
Passiver i alt	1 077	1 380	1 794	2 702	3 807	5 031	6 228	[7 000-7 500]

(183) LuxOpCo var ansvarlig for koncernens likviditetsstyring i Europa⁽¹⁷⁶⁾. Beløb, der skyldes til associerede virksomheder, omfatter et lån ydet af LuxSCS til LuxOpCo i henhold til en kreditaftale⁽¹⁷⁷⁾. Denne kreditaftale blev beskrevet af Amazon som »Back-to-back-aktivitet« (ryg mod ryg)⁽¹⁷⁸⁾. Mellem 2006 og 2016 udnyttede LuxOpCo de midler, der blev tegnet under kreditfaciliteten til erhvervelser (f.eks. [erhvervelse Q, R, S og T]) eller til at yde lån eller egenkapitalforhøjelse til sine datterselskaber til finansiering af deres kapitaludgifter ([eksempler på anvendelse af lån fra LuxOpCo datterselskaber])⁽¹⁷⁹⁾. LuxOpCos skyldige beløb til LuxSCS steg fra 387 mio. EUR i 2006 til [2 000-2 500] mio. EUR i 2013⁽¹⁸⁰⁾.

⁽¹⁷⁶⁾ Amazons brev af 8. februar 2017, s. 1-2, og vidneforklaring [Chef for internationale skatter og skattepolitik, Amazon Corporate LLC, USA], 24. april 2014, s. 200 punkt 23-201, punkt 3: [...].

⁽¹⁷⁷⁾ Ifølge Amazons brev af 8. februar 2017, s. 1-3, indgik LuxSCS og LuxOpCo en kreditaftale af 29. december 2006 til likviditetsstyring. Aftalen blev senere ændret og omarbejdet den 1. marts 2007, 1. januar 2009, 1. april 2011 og 1. januar 2012.

⁽¹⁷⁸⁾ »Back-to-back-activity: EHT [LuxSCS] will lend its funds to AEU [LuxOpCo] on an interest-bearing basis, and AEU [LuxOpCo] will invest the funds.« og »[...] all of the financing transactions existing between EHT [LuxSCS] and AEU [LuxOpCo] will be merged into one single debt instrument, which will have the characteristics of a Credit Facility.« Se Amazons brev af 5. marts 2015, bilag 22, s. 7.

⁽¹⁷⁹⁾ Amazons skrivelse fra den 8. februar 2017, s. 2.

⁽¹⁸⁰⁾ LuxOpCos årsregnskaber 2006-2013.

(184) Nærmere oplysninger om værdireguleringer og hensættelser vedrørende omsætningsaktiver er angivet i tabel 4.

Tabel 4

Værdireguleringer og hensættelser vedrørende LuxOpCos omsætningsaktiver

(EUR i tusinder)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Værdijustering for nuværende aktiver	N/A	8 043	12 556	15 343	170 176	54 908	80 858	[70 000-80 000]	[40 000-50 000]
Heraf:									
Inventar					12 694	45 664	68 251	[60 000-70 000]	
Handelsdebitorer					4 382	9 244	12 607	[10 000-20 000]	
Hensættelser til værdijusteringer:									
Til inventar	16 525	19 340	25 127	35 482	48 320	91 060	152 543	[200 000-300 000]	[200 000-300 000]
Handelsdebitorer — dubiøse fordringer	6 022	11 019	13 739	9 019	11 739	1 653	16 042	[10 000-20 000]	[20 000-30 000]

(185) Amazon gav en detaljeret oversigt over de vigtigste komponenter i LuxOpCos omsætning, som er gengivet i tabel 5.

Tabel 5

Komponenter i LuxOpCos omsætning

(mio. EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Netto salgsindtægter	1 798,9	3 152,7	3 849,4	5 019,6	6 751,5	8 741,0	11 166,3	[12 000-12 500]
Markedsplads	71,0	158,1	216,2	302,5	467,0	721,9	1 105,8	[1 500-2 000]
Digital	0,0	23,2	28,7	26,6	58,9	146,2	369,5	[500-600].
Opfyldt af Amazon	0,0	0,1	0,4	4,2	53,6	80,5	175,6	[400-500]
Prime-abonnementer	0,0	0,4	5,8	25,8	60,4	77,3	113,2	[100-200]
Transportomkostninger til interesseforbundne partnere	74,8	135,1	125,9	124,9	117,8	160,2	208,9	[100-200]
Gaveindpakning	2,9	4,4	4,6	5,4	11,7	14,6	24,4	[20-30]
Supplerende indtægter	30,1	71,7	67,6	96,4	107,9	144,5	148,5	[100-200]
	1 977,7	3 545,7	4 298,7	5 605,4	7 628,8	10 086,3	13 312,1	[15 000-15 500]

(186) Amazon fremlagde en detaljeret opdeling af LuxOpCos driftsudgifter, som er gengivet i tabel 6.

Tabel 6

Detaljeret opdeling af LuxOpCos driftsudgifter

(mio. EUR)

LuxOpCo eksterne driftsomkostninger	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Bygningsomkostninger	1,2	2,4	4,3	3,6	3,9	8,0	8,9	[10-20]
COGS	1 486,6	2 608,4	3 058,4	3 952,6	5 458,1	0,0	0,0	[20-30]
Advokatbistand og anden rådgivning	1,5	4,3	5,6	4,9	8,8	16,2	21,2	[30-40]
Medarbejder	2,5	2,4	3,2	3,3	4,7	11,7	25,2	[20-30]
Opfyldelse	3,1	6,0	8,1	10,1	15,2	25,2	42,9	[60-70]
Koncerninterne	267,2	544,3	665,3	870,6	1 127,4	976,3	1 591,3	[2 000-2 500]
Marketing	47,3	63,7	85,6	123,9	155,0	259,5	386,6	[400-500]
Andre	0,6	- 0,3	11,3	2,0	- 7,4	- 4,6	- 6,6	- [0-10]
Tilgodehavender og kreditkortgebyrer	24,7	46,0	47,5	49,0	60,4	57,6	55,9	[60-70]
Royalties	0,0	0,3	2,0	29,9	66,1	0,0	0,5	[0-10]
Transport	145,0	269,2	297,2	366,6	525,9	794,3	1 065,9	[1 000-1 500]
I alt	1 979,5	3 546,8	4 188,5	5 416,5	7 418,2	2 144,1	3 191,8	[4 000-4 500]

(187) Hvad angår marketingsudgifter fremlagde Amazon en yderligere opdeling af denne kategori af LuxOpCos udgifter, som er gengivet i tabel 7.

Tabel 7

Detaljeret oversigt over LuxOpCos marketingsudgifter

(mio. EUR)

LuxOpCo marketingsudgifter	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Annonceplacering	0,0	0,9	-0,1	0,0	0,0	19,7	57,5	[60-70]
Kompagnoner	29,7	42,9	57,1	71,0	77,7	101,8	136,1	[100-200]
Coop-sælger	- 0,4	0,0	0,0	- 2,3	- 4,5	- 8,9	- 14,4	- [20-30]
DVD'er bortskaffelse	3,8	0,5	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	[0-10]
DVD-licensgebyrer	0,4	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0-10]
DVD'er skat		0,3	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	[0-10]
Redaktionelt indhold	1,1	1,1	1,1	1,4	1,2	1,4	2,1	[0-10]
Gratis eksemplar		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0-10]
Onlinereklamer		0,0	0,0	0,1	0,2	2,6	9,4	[20-30]
Reklamekampagner	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2	10,2	18,6	[10-20]
Forskning	0,0	0,2	0,5	0,5	0,7	2,3	0,7	[0-10]
Sponsorerede link	12,6	17,2	26,9	52,9	79,5	130,4	176,2	[200-300]
Synd-annonceudgifter		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	[0-10]
Syndikeret butik		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0-10]
Andre	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	[0-10]
I alt	47,3	63,7	85,6	123,9	155,0	259,5	386,6	[400-500]

(188) Amazon fremlagde også en opdeling af koncerninterne omkostninger som opsummeret i tabel 8.

Tabel 8

Opdeling af koncerninterne omkostninger

	<i>(mio. EUR)</i>							
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Reklame	0,1	0,1		- 0,1	- 0,9	25,8	39,6	[30-40]
Udgifter til udvikling af applikationer							1,4	[0-10]
Kundeservice	10,9	18,5	17,7	22,2	54,7	47,7	74,6	[100-200]
Datacenter	14,0	24,4	27,8	27,7	35,1	67,7	107,4	[100-200]
Opfyldelsescenter	106,6	175,0	188,3	228,1	313,1	576,3	973,0	[1 000-1 500]
Marketing	27,9	50,1	24,2	28,3				
Operationer	0,1	0,0	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2	[0-10]
Delt servicecenter						2,0	6,2	[10-20]
Supportservice	0,2	-0,2	31,9	32,1	80,9	107,9	172,3	[200-300]
	159,8	268,0	289,9	338,4	483,1	827,6	1 374,7	[1 500-2 000]

2.3.3.3. Forholdet mellem LuxOpCo og de lokale datterselskaber i EU

(189) Som forklaret i betragtning 114 og 115 leverer de lokale datterselskaber i Europa visse koncerninterne tjenesteydelser til LuxOpCo til gengæld for et vederlag, der dækker deres relevante omkostninger plus en opskrivning. Ud over nogle variationer i kendetegnene i de tjenesteydelser, som skal leveres af de lokale datterselskaber i Europa, og den opskrivning, der anvendes på de relevante omkostninger ⁽¹⁸¹⁾, er serviceaftalerne i vid udstrækning identiske ⁽¹⁸²⁾.

(190) I henhold til aftalerne om tjenesteydelser skal de lokale datterselskaber i EU i videst muligt omfang levere generelle tjenesteydelser til LuxOpCo fra tid til anden som anmodet af LuxOpCo. Disse tjenesteydelser skal leveres i overensstemmelse med servicestandarder og retningslinjer, som leveres af LuxOpCo ⁽¹⁸³⁾. Ud over de generelle tjenesteydelser tilbyder de fem lokale datterselskaber i EU i Frankrig, Tyskland og Det Forenede Kongerige forskellige tjenesteydelser: Amazon.fr SARL ⁽¹⁸⁴⁾ og Amazon.de GmbH ⁽¹⁸⁵⁾ leverer kundeservice og service til de handlende samt supporttjenester, Amazon.fr Logistique SAS ⁽¹⁸⁶⁾ og Amazon Logistik GmbH ⁽¹⁸⁷⁾ leverer opfyldelsestjenester, og Amazon.co.uk Ltd ⁽¹⁸⁸⁾ tilbyder opfyldelsestjenester, kundeservice og service til de handlende samt supporttjenester. Disse tjenester leveres også på grundlag af en anmodning fra LuxOpCo.

⁽¹⁸¹⁾ Definitionen af de relevante omkostninger findes i fodnote 61.

⁽¹⁸²⁾ Aftalerne om tjenesteydelser indeholder alle de samme bestemmelser om brugen af immaterielle aktiver (sektion 3), om erstatning (sektion 4), parternes status og forpligtelser (sektion 5), fortrolighed (sektion 6), aftalens løbetid og opsigelsesperiode (sektion 7), force majeure (sektion 8) og generelle bestemmelser (sektion 9). Definitionen af de relevante omkostninger i bilag 1 er identisk i alle serviceaftalerne.

⁽¹⁸³⁾ Aftale om tjenesteydelser, punkt 2.1 (General).

⁽¹⁸⁴⁾ Aftale om tjenesteydelser mellem Amazon.fr. Sarl og LuxOpCo, punkt 2.2 (Fulfillment Services) og 2.3 (Customer and Merchant Services).

⁽¹⁸⁵⁾ Aftale om tjenesteydelser mellem Amazon.de GmbH og LuxOpCo, punkt 2.2 (Customer and Merchant Services) og 2.3 (Support Services).

⁽¹⁸⁶⁾ Aftale om tjenesteydelser mellem Amazon.fr Logistique SAS og LuxOpCo, punkt 2.2 (Fulfillment Services).

⁽¹⁸⁷⁾ Aftale om tjenesteydelser mellem Amazon Logistik GmbH og LuxOpCo, punkt 2.2 (Fulfillment Services).

⁽¹⁸⁸⁾ Aftale om tjenesteydelser mellem Amazon.co.uk Ltd og LuxOpCo, punkt 2.2 (Fulfillment Services), 2.3 (Customer and Merchant Services) og 2.4 (Support Services).

- (191) De lokale datterselskaber i EU fungerer som selvstændige entreprenører ⁽¹⁸⁹⁾ og er ansvarlige for at opretholde en organisation med kvalificeret personale, der er i stand til at opfylde de kommercielle og tekniske krav til tjenesteydelserne samt opretholde de nødvendige faciliteter og udstyr, der anvendes til udførelsen af disse tjenesteydelser ⁽¹⁹⁰⁾. De lokale datterselskaber i EU påtager sig intet ansvar for salg eller varebeholdninger ⁽¹⁹¹⁾. Som forklaret i betragtning 108 og 109 tager LuxOpCo de strategiske beslutninger om varer og priser (som er afgørende for LuxOpCos forretningssucces ⁽¹⁹²⁾), registrerer salg og omkostninger, der er forbundet hermed (se tabel 3), ligesom de ejer og påtager sig risikoen i forbindelse med lagerbeholdningen.
- (192) De relevante omkostninger, der afholdes af de lokale datterselskaber i EU for de leverede tjenesteydelser, opskrives med en forskellig sats. Opskrivningen er fastlagt i aftalerne om tjenesteydelser, bilag 1, som den gældende opskrivningssats ⁽¹⁹³⁾.

2.3.4. YDERLIGERE OPLYSNINGER OM LUXSCS

2.3.4.1. *Finansielle oplysninger om LuxSCS*

- (193) Balancen og resultatopgørelsen for LuxSCS for regnskabsårene 2005-2013 er gengivet i tabel 9.

⁽¹⁸⁹⁾ Aftale om tjenesteydelser, punkt 5.1 (No Agency).

⁽¹⁹⁰⁾ Aftale om tjenesteydelser, punkt 5.2 (Provider Obligations).

⁽¹⁹¹⁾ Aftale om tjenesteydelser, sektion 5 (Status and Liabilities of the Parties).

⁽¹⁹²⁾ Som forklaret i punkt 2.3.2.1 har Amazon peget på sortiment, pris og bekvemmelighed som de vigtigste drivkræfter i sin onlinedetailhandel.

⁽¹⁹³⁾ Den gældende opskrivningssats for Amazon.fr Sarl er [3-3,5] % for tjenester til kunder og handlende og [5-10] % for supporttjenester. Den gældende opskrivningssats for Amazon.de GmbH er [3-3,5] % for tjenester til kunder og handlende og [4-4,5] % for supporttjenester. Den gældende opskrivningssats for Amazon.fr Logistique SAS er [5-10] % for opfyldelsestjenester. Den gældende opskrivningssats for Amazon Logistik GmbH er [5-10] % for opfyldelsestjenester. Den gældende opskrivningssats for Amazon.co.uk Ltd. er [3-3,5] % for opfyldelsestjenester, [3-3,5] % for tjenester til kunder og handlende og [4-4,5] % for supporttjenester.

Tabel 9

LuxSCS balance og resultatopgørelse

(EUR i tusinder)

LuxSCS konsolideret balance									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
KAPITAL									
Tegnet kapital	1	4	4	4	4	4	4	4	[0-10]
Overkurs ved emission	116 204	417 587	417 587	417 587	417 587	417 587	464 363	549 035	[500 000-600 000]
Opskrivningshenslæggelser								690	[400-500]
Fortjeneste (tab) overført og for regnskabsåret	-149 362	-191 242	-26 127	275 480	684 473	1 125 172	1 426 951	1 544 845	[1 500 000-2 000 000]
KREDITORER									
Skyldige beløb til datterselskaber	33 185	171 406	25 525	26 292	28 013	37 549	65 931	138 006	[100 000-200 000]
Andre kreditorer og leverandørforpligtelser	0	13 540	49	1 095	208	629	327	515	[1 000-10 000]
Passiver i alt	28	411 294	417 037	720 457	1 130 285	1 580 941	1 957 577	2 233 094	[2 000 000-2 500 000]
AKTIVER									
Aktier i tilknyttede virksomheder	25	24 184	24 184	24 184	25 909	42 176	104 652	130 152	[100 000-200 000]
Immaterielle aktiver (erhvervede) og goodwill							18 978	116 101	[90 000-100 000]
Beløb, der skyldes af tilknyttede virksomheder	0	387 053	392 810	696 227	1 104 283	1 538 640	1 833 863	1 986 763	[2 000 000-2 500 000]
Andre debitorer og kontanter	3	57	42	47	93	125	84	79	[300-400]
Aktiver i alt	28	411 294	417 037	720 457	1 130 285	1 580 941	1 957 577	2 233 094	[2 000 000-2 500 000]
(EUR i tusinder)									
LuxSCS' fortjeneste og tab									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
INDKOMST									
Andre driftsindtægter	0	78 598	274 558	390 593	519 316	582 731	491 107	493 317	[500 000-600 000]
Renteindtægter og lignende indtægter	681	25 178	27 312	30 035	32 373	28 282	44 064	56 026	[40 000-50 000]

LuxSCS' fortjeneste og tab									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
OMKOSTNINGER									
Andre omkostninger og andre driftsomkostninger	147 259	135 211	132 461	114 338	105 133	166 143	230 355	409 977	[400 000-500 000]
Værdjusteringer							1 826	18 557	[20 000-30 000]
Renteudgifter og lignende udgifter	524	10 445	4 294	4 683	2 363	4 171	1 211	2 915	[600-700]
Fortjeneste for regnskabsåret	- 147 101	- 41 881	165 115	301 607	444 193	440 699	301 779	117 894	[100 000-200 000]

(194) Tabel 10 viser en opdeling af »Andre udgifter og andre driftsudgifter«, som LuxSCS har afholdt i den relevante periode.

Tabel 10

Andre udgifter og andre driftsudgifter afholdt af LuxSCS 2006-2013

(EUR i tusinder)

Beskrivelse		Modpart		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Udgifter til bogføring	Eksterne			2	3						
Bankudgifter	Eksterne			1	2	1	1	1	0	0	[0-10]
Kurerudgifter	Eksterne				0						
Domænelicenser	Eksterne								285		
Udgifter til advokatbistand — koncernen generelt	Eksterne			111	232	537	617	875			
Eksterne tjenester	Eksterne							0			
Diverse gevinster/tab	Diverse			0	0	- 2	0				
Koncerninternt — salg af inventar	Amazon.de GmbH			1 468							
	LuxOpCo			2 205							
	Amazon.co.uk Ltd			522							
Buy-in-betalinger	Amazon Technologies, & A9.com, & Audible			68 271	42 274	27 209	9 439	39 957	26 803	56 975	[1 000-10 000]
Aftale om fordeling af omkostninger	Amazon Technologies, & A9.com, & Audible			62 630	89 956	86 593	95 076	12 561	202 286	351 497	[400 000-500 000]

- (195) Som illustreret i tabel 10 er de eksterne omkostninger, der afholdtes af LuxSCS, hovedsageligt koncerninterne afgifter i henhold til buy-in-aftalen og aftalen om omkostningsfordeling. Ud over buy-in-betalingerne som anført i tabel 11 og betalinger i henhold til aftalen om omkostningsfordeling, jf. tabel 12, så afholdt LuxSCS efterfølgende buy-in-betalinger på grund af Amazon US' erhvervelser af nogle tredjeparters immaterielle aktiver, hvorefter LuxSCS licenserede de pågældende immaterielle aktiver i henhold til aftalen om omkostningsfordeling. Disse omkostninger, sammen med buy-in-betalingerne og betalingerne i henhold til aftalen om omkostningsfordeling, benævnes i det følgende »buy-in og CSA-omkostningerne (Cost Share Agreement)«. LuxSCS har også afholdt omkostninger i forbindelse med koncerninternt salg af lager efter omstruktureringen af Amazonas europæiske operationer i 2006. Endelig har LuxSCS afholdt eksterne omkostninger til domænelicenser, advokatsalærer, bogholderi og bankgebyrer ⁽¹⁹⁴⁾.
- (196) Som yderligere illustreret i tabel 10 medtager omkostningerne afholdt af LuxSCS ikke omkostninger viderefaktureret af LuxOpCo i forbindelse med udvikling, forbedring eller forvaltning af immaterielle aktiver eller eventuelle omkostninger afholdt af LuxOpCo i forbindelse med driften af online detailhandels- eller tjenesteydelsesforretning i EU som f.eks. dårlig gæld, nedskrivninger på lager, marketingomkostninger osv. Tilsvarende afholdt LuxSCS ingen omkostninger forbundet med vederlag til den eneste leder.

2.3.4.2. Yderligere oplysninger om buy-in-aftalen og aftalen om omkostningsfordeling

- (197) Til gengæld for de immaterielle aktiver opnået under buy-in-aftalen, accepterede LuxSCS at gennemføre årlige buy-in-betalinger til ATI. LuxSCS gennemførte følgende buy-in-betalinger til ATI i perioden for undersøgelsen (se tabel 11) ⁽¹⁹⁵⁾:

Tabel 11

Buy-in-betalinger

	(i mio.)					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Buy-in-betaling (USD)	82,68	54,95	28,26	11,04	2,28	1,08
Buy-in-betaling (omregning til EUR)	68,34	42,27	19,15	8,45	2,40	0,79

- (198) Til gengæld for rettighederne til de immaterielle aktiver opnået under aftalen om omkostningsfordeling besluttede LuxSCS at dele visse omkostninger i forbindelse med forsknings- og udviklingsprogrammet ⁽¹⁹⁶⁾, dvs. »Udviklingsomkostninger« ⁽¹⁹⁷⁾ (som også omfatter »Underleverandørens udviklingsomkostninger«) ⁽¹⁹⁸⁾. Ifølge Amazon omfatter disse omkostninger udgifter i forbindelse med udvikling af produkter, teknologi, opfyldelse og immaterielle marketingsaktiver ⁽¹⁹⁹⁾ samt allokerede generelle og administrative omkostninger og udgifter til køb af intellektuel ejendomsret afholdt af A9 og ATI ⁽²⁰⁰⁾.

⁽¹⁹⁴⁾ Amazons brev af 7. juni 2017, s. 3: »These fees relate to (i) the share of Luxembourg costs allocated to LuxSCS and to (ii) disbursements in relation to the legal protection of the Intangibles owned by LuxSCS such as patent application fees and related disbursements, trademark application fees and related disbursements and fees and disbursements in relation to domain names and IP searches«.

⁽¹⁹⁵⁾ Buy-in blev betalt i syv rater. Den første rate blev betalt i 2005 og beløb sig til 73,22 mio. USD (52,35 mio. EUR).

⁽¹⁹⁶⁾ Som defineret i aftalen om omkostningsfordeling, punkt 1.10, betyder »Development Program« »the activities of a Party within the scope and principles set forth under Section 2.« Som præciseret i aftalen om omkostningsfordeling sektion 2, punkt 2.1, er parterne enige om, at »all research, development, marketing and other activities relating to the Licensed Purpose after the Effective Date are included within the scope of the Development Program. Such activities may include, but are not limited to, all development activities related to maintaining, improving, enhancing, or extending the Amazon Intellectual Property, A9 Intellectual Property and EHT Intellectual Property [together the Intangibles]. All such activities shall be included in the Development Program except to the extent specifically excluded by mutual, written agreement of the Parties«.

⁽¹⁹⁷⁾ Som fastlagt i aftalen om omkostningsfordeling, punkt 1.9, betyder »Development Costs« »the costs incurred pursuant to Section 3 related to the performance of activities by a Party under the Development Program, including but not limited to any and all costs incurred by a Party in the course of developing Derivative Works.« Udviklingsomkostningerne bestemmes i overensstemmelse med punkt 3.3.

⁽¹⁹⁸⁾ Som beskrevet i aftalen om omkostningsfordeling, punkt 3.2 om »Subcontractor's Development Costs«: »Development Costs incurred by a person that participates at a Party's request in the development or improvement of the Amazon Intellectual Property, A 9 Intellectual Property and EHT Intellectual Property [together the Intangibles] (a »Subcontractor«) shall be considered Development Costs of that Party if the Party contracting for such work with such Subcontractor (a) materially participates in the management or control of the Subcontractor, and (b) retains ownership, or receives material rights to use, any intangible property developed by the Subcontractor«.

⁽¹⁹⁹⁾ Såsom varemærker, handelsnavne, domænenavne, stil, logoer og præsentation af Amazon.

⁽²⁰⁰⁾ Amazons brev af 21. august 2015, bilag 12: CSA Annual Summary Reports.

- (199) Andelen af udviklingsomkostningerne, der skal afholdes af LuxSCS i henhold til aftalen om omkostningsfordeling, blev bestemt af andelen af Amazons indtægter genereret i Europa i forhold til den globale koncerns verdensomspændende indtægter i det pågældende år ⁽²⁰¹⁾. For eksempel genererede Amazon i 2012 28,6 % af sine verdensomspændende indtægter i Europa. Derfor blev 28,6 % af de immaterielle udviklingsomkostninger afholdt i 2012 allokeret til LuxSCS ⁽²⁰²⁾.
- (200) Ifølge oplysningerne i den årlige opgørelse over omkostningsfordelingen ⁽²⁰³⁾ har LuxSCS ikke selv afholdt nogen direkte udviklingsomkostninger i den relevante periode. I stedet bidrog LuxSCS kun økonomisk til udviklingen af immaterielle aktiver gennem de årlige omkostningsdelingsbetalinger ifølge aftalen om omkostningsfordeling. Tabel 12 viser LuxSCS' finansielle bidrag til omkostningsdelingspuljen ifølge aftalen om omkostningsfordeling («CSA Payments») ⁽²⁰⁴⁾.

Tabel 12

LuxSCS' betalinger til aftalen om omkostningsfordeling

(mio. EUR)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	I alt
Omkostningsfordelingsbetalinger gennemført af LuxSCS	63	90	87	95	125	202	351	[400-500]	[1 000-1 500]

- (201) Den årlige opgørelse over omkostningsfordelingen ⁽²⁰⁵⁾ indeholder også udviklingsomkostninger afholdt af Amazons udviklingscentre, som er spredt over hele verden, også i Europa. Disse udviklingscentre udfører udvikling på kontrakt for A9 og ATI, for hvilket de modtager betaling fra A9 og ATI til kostpris + [5-10] % ⁽²⁰⁶⁾.
- (202) Aftalen om omkostningsfordeling blev indgået for hele de licenserede immaterielle aktivers levetid og kunne udelukkende ændres eller opsiges efter parternes indbyrdes aftale ⁽²⁰⁷⁾ i tilfælde af en ændring i kontrollen eller væsentlig behæftelse ⁽²⁰⁸⁾, eller hvis en af parterne undlod at råde bod på manglende overholdelse af sine forpligtelser ifølge samme aftale ⁽²⁰⁹⁾. Som følge heraf havde LuxSCS ingen mulighed for ensidigt at opsige aftalen om omkostningsfordeling.
- (203) Aftalen om omkostningsfordeling er blevet ændret to gange i perioden, som er relevant for undersøgelsen ⁽²¹⁰⁾. Den første aftale om ændring blev indgået i juli 2009 med virkning fra 5. januar 2009 og havde til formål at tilpasse aftalen til kravene i den amerikanske skattelovgivning (US Treasury Regulation) for aftaler om omkostningsfordeling. Som følge heraf blev en liste over funktioner og risici ⁽²¹¹⁾, som påhviler omkostningsfordelingsaftalens partnere, præciseret i samme aftale ⁽²¹²⁾. Listen er gengivet i tabel 13.

Tabel 13

LuxSCS' funktioner og risici i forbindelse med aftalen om omkostningsfordeling

nr.	LuxSCS' funktioner	Risici, der påhviler LuxSCS
1	[LuxSCS] skal gennemføre udviklingsprogrammet, direkte eller indirekte gennem sine datterselskaber, i Europa og dele resultaterne af dets aktiviteter med [A9 og ATI].	Alle forretningsmæssige risici knyttet til den europæiske region, herunder, men ikke begrænset til, kreditrisiko, inddrivelsesrisiko, markedsrisiko, tabsrisiko, risici forbundet med at opretholdelsen af en arbejdsstyrke, der er i stand til effektivt og rettidigt at sælge varer og levere tjenesteydelser i den europæiske region.

⁽²⁰¹⁾ Aftale om omkostningsfordeling, sektion 4 samt bilag D (som gældende fra 5. januar 2009).

⁽²⁰²⁾ Amazons brev af 21. august 2015, bilag 12: CSA Annual Summary Reports.

⁽²⁰³⁾ Ifølge aftalen om omkostningsfordeling, punkt 4 (Development Cost Allocation), skulle der udarbejdes en årlig rapport om omkostningsfordeling («Annual Cost Sharing Report») for at bestemme de årlige omkostningsdelingsbetalinger for hver part i aftalen. De årlige omkostningsdelingsrapporter for årene 2005-2014 blev fremlagt af Amazon ved brev af den 21. august 2015.

⁽²⁰⁴⁾ Som beregnet i overensstemmelse med aftalen om omkostningsfordeling, sektion 4 (Development Cost Allocation) og 5 (Payments).

⁽²⁰⁵⁾ Aftalen om omkostningsfordeling, punkt 4.1: »As soon as practical after each Year End, the Parties shall each prepare necessary financial statements and forecasts, and shall jointly reconcile and consolidate such statements and forecasts into an »Annual Cost Sharing Report.« containing the information required by this Section 4 and signed by the Parties [...].« Sektion 4 bestemmer allokeringen af omkostninger til udvikling.

⁽²⁰⁶⁾ Amazons brev af 27. februar 2017, s. 4-5.

⁽²⁰⁷⁾ Aftalen om omkostningsfordeling, punkt 8.1 (Initial Period).

⁽²⁰⁸⁾ Aftalen om omkostningsfordeling punkt 8.2 (Immediate Termination upon Notice for Change in Control or Substantial Encumbrance).

⁽²⁰⁹⁾ Aftalen om omkostningsfordeling punkt 8.3 (Termination After Failure to Cure for Failure of Performance).

⁽²¹⁰⁾ Amazons brev af 4. maj 2015, bilag 2.

⁽²¹¹⁾ Aftalen om omkostningsfordeling pr. 5 januar 2009, punkt 2.3: »In connection with this Agreement, each Party shall undertake the functions and risks specified in Exhibit B hereto.«

⁽²¹²⁾ Aftalen om omkostningsfordeling pr. 5 januar 2009, bilag B, Functions and Risks. Bilag B fastsætter i denne henseende, at »[t]his list is representative of the functions and risks to be undertaken by the Parties. The Parties do not represent that this is the exclusive statement of functions and risks, and the omission of any function or risk does not imply that the Party does not perform such function or bear such risk.«

nr.	LuxSCS' funktioner	Risici, der påhviler LuxSCS
2	[LuxSCS] skal gennemføre salgs- og marketingsaktiviteter inden for den europæiske region ⁽¹⁾ .	Risiko forbundet med udviklingsprogrammets risici, herunder risiko for forkert eller utidig udvikling af produkter eller levering af tjenesteydelser til den europæiske region.
3	[LuxSCS] skal udføre strategiske planlægningsaktiviteter vedrørende kundernes behov og produktkrav i tilknytning til udviklingsprogrammet inden for sin egen region.	Produktrelaterede markedsrisici inden for den europæiske region og indvirkning på forskningsprogrammets vellykkede udførelse ⁽²⁾ , herunder: <ul style="list-style-type: none"> — Risici forbundet med vellykket rekruttering, fastholdelse og motivering af medarbejdere — Rettidig og nøjagtig forudsigelse af markedskrav og industristandardernes udvikling; — Nøjagtig definition af nye produkter eller tjenester — Rettidig gennemførelse og introduktion af nyt produkt eller tilbud af design.
4	[LuxSCS] skal udføre budgetterings- og planlægningsaktivitet i forbindelse med udviklingsprogrammet.	Juridiske og lovgivningsmæssige risici forbundet med driften af onlinevirksomhed.
5	[LuxSCS] skal forvalte strategiske erhvervelser af teknologier, der falder ind under udviklingsprogrammets anvendelsesområde.	Risici i forbindelse med udvikling af brand og brandanerkendelse inden for den europæiske region.
6	[LuxSCS] skal udføre kontrol- og kvalitetssikringsfunktioner.	Risici i forbindelse med strategisk personale, kvalitetskontrolrisici og produktsikkerheds- og ansvarsrisici (herunder garanti- og ansvarsrisici) inden for den europæiske region.
7	[LuxSCS] skal sælge udvælge, ansætte og føre tilsyn med medarbejdere, entreprenører og underleverandører, der udfører nogen af ovennævnte aktiviteter.	Erhvervelsesrisici, herunder evnen til hurtigt og med held at inkorporere enhver erhvervet teknologi.

⁽¹⁾ »European Territory« er i aftalen om omkostningsfordeling defineret som »all the countries included within the meaning of the term »European Country« as defined in Section 1.12 hereof.« I punkt 1.12 er »European Country« defineret som »(a) the economic, scientific, and political organization known as the European Union consisting, as of the Effective Date, of Belgium, France, Italy, Luxembourg, Netherlands, Germany, Denmark, Greece, Ireland, United Kingdom, Spain, Portugal, Austria, Finland, Sweden, Cyprus, Czech Republic, Estonia, Hungary, Latvia, Lithuania, Malta, Poland, Slovakia, and Slovenia, and including any and all other countries that may become members of such organization during the Term, and (b) any countries listed as »Applicant countries« or »Other European countries« on the Web page located at <http://europa.eu.int/labc/governments/indexen.htm#>, or any successors thereto or replacements thereof«.

⁽²⁾ Udtrykket »forskningsprogram« synes ikke at være blevet defineret i aftalen om omkostningsfordeling. Dette udtryk forstås også som henvisende til udviklingsprogrammet.

(204) Den anden ændring, der blev underskrevet i februar 2014 og trådte i kraft den 1. januar 2014, ændrede metoden til bestemmelse af den andel af udviklingsomkostningerne, der ifølge aftalen om omkostningsfordeling skal bæres af LuxSCS. Som følge heraf bestemmes LuxSCS' omkostningsandel i procent af andelen af Amazons bruttofortjeneste, der kan henføres til Europa i forhold til den globale concerns bruttofortjeneste i et givet år.

2.3.4.3. Andre omkostninger afholdt af LuxSCS i tilknytning til immaterielle aktiver

(205) Hvad angår immaterielle marketingsaktiver benyttet af LuxOpCo i Amazons europæiske detailhandel forklarede Amazon, at de »indeholdt rettigheder til Amazons lokale europæiske og globale immaterielle marketingsaktiver. LuxSCS afholdt marketingsudgifter på to måder. Enten i form af direkte eller indirekte godtgørelse af marketingsudgifter afholdt af de europæiske driftsselskaber. Eller omkostningsfordelingsbetalingerne indeholdt en allokering

af marketingsudgifter i tilknytning til udviklingen af globale immaterielle marketingsaktiver, som LuxSCS havde ret til at udnytte i Europa. Med hensyn til det første sæt marketingsomkostninger skelnede LuxSCS ikke mellem udgifter til globale immaterielle marketingsaktiver og dem, der kun medgik til lokale immaterielle marketingsaktiver, da alle disse udgifter blev afholdt af LuxSCS«⁽²¹³⁾.

- (206) På Kommissionens anmodning præciserede Amazon, at »[...] regnskaberne for [LuxSCS] ikke indeholder et punkt, der direkte afspejler denne godtgørelse af marketingsudgifter. Snarere [...] fremgår godtgørelse af markedsføring gennem reduktion af royaltybeløbene betalt til LuxSCS, men en sådan reduktion kan ikke på anden måde bestemmes direkte i regnskaberne«⁽²¹⁴⁾.

2.3.4.4. Oplysninger om proceduren i den amerikanske skatteret

- (207) I november 2012 udstedte USA's skatteforvaltning (Internal Revenue Service, »IRS«) en officiel meddelelse (Statutory Notice of Deficiency)⁽²¹⁵⁾ til Amazon i USA om en mangel i Amazons føderale indkomstskat for skatteårerne 2005 og 2006. IRS bestred navnlig den værdi, som de allerede eksisterende immaterielle aktiver blev overført til, nemlig buy-in-betalingerne foretaget af LuxSCS til ATI, og størrelsen af udviklingsomkostninger betalt af LuxSCS ifølge aftalen om omkostningsfordeling⁽²¹⁶⁾. Efterfølgende blev et civilt søgsmål indledt mellem Amazon og IRS ved den amerikanske skatteret⁽²¹⁷⁾. Endvidere udtog IRS stævninger mod en række af Amazons medarbejdere, der afgav vidneforklaringer under ed⁽²¹⁸⁾.
- (208) Mere konkret rapporterede Amazon i sine amerikanske selvangivelser, at buy-in-betalingerne blev modtaget fra LuxSCS ifølge buy-in-aftalen som modydelse for retten til at benytte eksisterende immaterielle aktiver (»buy-in«) på ca. 217 mio. USD og betalinger ifølge aftalen om omkostningsfordeling modtaget fra LuxSCS på ca. 116 mio. USD i 2005 og 77 mio. USD i 2006. IRS bestred både størrelse af buy-in-betalingerne og betalingerne ifølge aftalen om omkostningsfordeling. Baseret på en ekspertrapport dateret i 2011 anslog IRS 3,6 mia. USD til at være det korrekte beløb for buy-in-betalinger for immaterielle aktiver i undersøgelsesperioden. Dette beløb blev justeret til 3,468 milliarder USD af IRS under retssagens forløb. IRS-eksperten brugte metoden med tilbagediskonteret pengestrøm på de forventede pengestrømme fra den europæiske virksomhed for at nå frem til denne værdi. De antagelser, som denne værdiansættelse var baseret på, afveg væsentligt fra Amazons egne. Navnlig betragtede IRS-eksperterne Amazons immaterielle aktiver for at have ubegrænset leve- og brugstid, mens Amazon betragtede det som kortvarigt. Hvad angår betalingerne ifølge aftalen om omkostningsfordeling fandt IRS, at 100 % af omkostningerne i »Technology and Content«-omkostningscentret (Teknologi og indhold) skulle have været medtaget i puljen med omkostninger, der skulle deles under aftalen om omkostningsfordeling.
- (209) Den 23. marts 2017 afsagde den amerikanske skatteret sin udtalelse, hvori den afviste næsten alle IRS' korrektioner. I særdeleshed afviste den amerikanske skatteret IRS' værdiansættelse og tog til følge, at den brugbare levetid for Amazons immaterielle aktiver var begrænset. Den amerikanske skatteret fandt endvidere, at IRS ikke var i overensstemmelse med indkomstskattelovgivningen, der kræver, at værdiansættelse for immaterielle aktiver begrænses til de allerede eksisterende aktiver på tidspunktet for buy-in-aftalen og ved anvendelse af anerkendte værdiansættelsesmetoder. Den amerikanske skatteret accepterede Amazons argumentation om, at de omkostninger, der blev registreret internt under »Technology and Content« (Teknologi og indhold), ikke udelukkende kan bestemmes som udviklingsomkostninger. I stedet er de blandede omkostninger, fordi de også indeholder en væsentlig del af omkostningerne, der ikke er relateret til udvikling af immaterielle aktiver. Sammenfattende fandt den amerikanske skatteret, at de tilpasninger af buy-in-betalingerne og omkostningsfordelingsbetalingerne, som krævedes af IRS, var vilkårlige og urimelige, og de metoder, som IRS havde brugt til at bestemme disse tilpasninger, var ikke hensigtsmæssige. Samtidig bekræftede den amerikanske skatteret, med visse

⁽²¹³⁾ Amazons brev af 27. februar 2017.

⁽²¹⁴⁾ Amazons brev af 12. april 2017:

⁽²¹⁵⁾ En meddelelse om mangel er et officielt brev, hvormed IRS oplyser en skattepligtig person om skattegæld plus eventuelle sanktioner og renter. Meddelelsen indeholder en forklaring af skattefastsættelsen, hvordan skatten er blevet beregnet og oplysninger om skatteyderens muligheder. Hvis skatteyderen er uenig i skatteansættelsen, kan han eller hun indgive en appel til den amerikanske skatteret.

⁽²¹⁶⁾ IRS (sagsøgte) memorandum i skattesagen, s. 1.

⁽²¹⁷⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 6-7.

⁽²¹⁸⁾ IRS har myndighed til at stævne enhver person, der er i besiddelse af oplysninger, der »kan være relevante« for deres undersøgelse. Denne myndighed giver IRS mulighed for at pålægge en person at give fremmøde på et bestemt sted og fremlægge bogholderi og optegnelser eller afgive vidneforklaring under ed; jf. <https://www.irs.gov/pub/irs-wd/0950044.pdf>.

tilpasninger, at Amazons metode til vurdering af indkøb og tildeling af omkostningerne for »Technology and Content« (Teknologi og indhold) til puljen af omkostninger, der skal fordeles, var passende ⁽²¹⁹⁾.

- (210) I forbindelse med fastsættelsen af de korrekte buy-in-betalinger konstaterede den amerikanske skattedomstol, at Amazon og IRS var enige om, at den sammenlignelige ukontrollerede transaktionsmetode (CUT-metoden) ⁽²²⁰⁾ kunne anvendes, og at M.com-aftalen, som Amazon havde indgået med [A], var den transaktion, der var mest sammenlignelig med betingelserne for licensering af eksisterende immaterielle Amazon-aktiver fra Amazon USA til LuxSCS. Ikke desto mindre anerkendte den amerikanske skattedomstol, at Amazon i henhold til [A]-aftalen leverede en række tilknyttede tjenester til [A], som Amazon USA ikke leverede til LuxSCS. Endvidere bemærkede man, at prissætningen i aftalen blev fastsat på en »holistisk« måde uden tildeling af specifikt vederlag for levering af hver enkelt tjeneste eller immaterielt aktiv. Denne metode tillod ikke anvendelsen af en global overskudsprovisionsrate for [A]-aftalen som referenceværdi for royaltysatsen for undersøgelsesperioden for de immaterielle aktiver, Amazon USA stillede til rådighed for LuxSCS. En detaljeret økonomisk gennemgang af [A]-aftalen var først tilgængelig i forbindelse med ændringen af [A]-aftalen i juli 2006. I betragtning af den ufuldstændige karakter for dokumenterne i [A]-aftalen blev de resterende 15 M.com-aftaler gennemgået sammen med den underliggende, detaljerede økonomiske analyse af gebyrstrukturen, såfremt den var til rådighed med henblik på at nå frem til en grundlæggende royaltysats for teknologien på [3-3,5] % på salg. Det blev endvidere observeret, at [beskrivelse af korrelationen mellem provisionsprocent og salgsvolumen] ⁽²²¹⁾ volumen blev nedjusteret for at opnå en royalty for teknologien på [3-3,5] %. Royaltysatsen for Amazons eksisterende marketingsaktiver blev endvidere anslået til [1-1,5] % på grundlag af en sammenligning med fire licensaftaler mellem tredjeparter uden tilknytning til Amazon. Armslængden for buy-in-betaling for kundeoplysninger blev anslået til [100-200] mio. USD.
- (211) For bedre at forstå LuxSCS' og dets datterselskabers funktioner i Europa i forbindelse med udvikling, styrkelse, forvaltning og udnyttelse af immaterielle aktiver anmodede Kommissionen om oplysninger, der var blevet fremlagt inden for rammerne af den amerikanske skatteafgørelsesprocedure vedrørende betalinger foretaget af LuxSCS i henhold til buy-in-aftalen og aftalen om omkostningsfordeling. Amazon fremsendte alle de oplysninger, der var blevet brugt og tilvejebragt i forbindelse med retssagen ved den amerikanske skattedomstol, til Kommissionen.

2.3.4.5. Buy-in-betalinger for rettigheder til andre immaterielle aktiver erhvervet af LuxSCS

- (212) I den relevante periode modtog LuxSCS i flere tilfælde immaterielle aktiver fra tilknyttede virksomheder og tredjeparter, som det imidlertid aldrig erhvervede på eget initiativ.
- (213) I nogle tilfælde blev et selskab, der havde rettighederne til et immaterielt aktiv, eller som selv var et immaterielt aktiv, erhvervet af Amazon.com, Inc., og det immaterielle aktiv blev af Amazon.com, Inc. overført til Amazon Technologies, Inc. Dette immaterielle aktiv var omfattet af aftalen om omkostningsfordeling, der omfattede alle immaterielle aktiver overført eller overdraget til ATI af en tredjepart ⁽²²²⁾, og omkostningerne ved sådanne erhvervelser ville blive inkluderet i omkostningspuljen som buy-in-betalinger ⁽²²³⁾. Som følge heraf er en række buy-in-betalinger foretaget af LuxSCS for immaterielle aktiver ikke genstand for en særlig aftale, men er betalinger foretaget med henvisning til aftalen om omkostningsfordeling. Eksempler omfatter buy-in-betalinger til [erhvervelse U og R] ⁽²²⁴⁾ og [erhvervelse T].

⁽²¹⁹⁾ Afgørelsen fra den amerikanske skattedomstol indeholder ikke den endelige kvantificering af justeringerne for buy-in-betalingerne og LuxSCS' betalinger til USA i henhold til aftalen om omkostningsfordeling.

⁽²²⁰⁾ CUT er en metode til fastsættelse af transfer pricing, der anvendes i USA, og som er analog med CUP-metoden i OECD's retningslinjer for transfer pricing.

⁽²²¹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for teknologi — softwareudvikling, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør for Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], 18. november 2014, punkt 3549: 10-25; punkt 3550: 1-10, »Volume impacted deal pricing pretty significantly. You can look at the — you can go through the various contracts across the M.coms and you will find that the larger ones, such as [C] and [A], they have a lower commission rate than the smaller ones such as [D] and [E] and [F], and so that was a reality of what the market forces would require, [...] And so the expectation that became predominant across all of the players in this market segment was that the bigger the sales volume, the lower the commission rate would be, and that found its way into, for example, [A] Amendment 3 is where we went from a single commission structure to a tiered base structure because [A] saw that their sales were doing very well and they predicted them to do very well over the course of the remainder of the agreement and they didn't want to be spending that much because they thought it wasn't competitive with their alternatives. And you saw the same thing in the [C] deal [...]«

⁽²²²⁾ Aftalen om omkostningsfordeling, punkt 1.4 (Amazon Intellectual Property)

⁽²²³⁾ Amazons brev af 19. februar 2016.

⁽²²⁴⁾ EUR 33 435 000 udgiftsført direkte i 2010.

- (214) I andre tilfælde blev det selskab, der ejede det immaterielle aktiv, erhvervet af en anden Amazon-enhed, og dets immaterielle aktiv blev derefter overført til ATI. Dette var tilfældet, da LuxOpCo erhvervede [erhvervelse Q]-gruppen, som havde et immaterielt aktiv, der ikke kun består af digitale indholdsrettigheder, men også af en del teknologi. Teknologikomponenten i erhvervelsen af det immaterielle aktiv [erhvervelse Q] blev solgt til ATI, som derefter bidrog til aftalen om omkostningsfordeling til gengæld for en buy-in-betaling fra LuxSCS.
- (215) I første omgang blev alle indkøbsbetalinger medtaget i regnskabsårets udgifter. I 2011 begyndte LuxSCS at kapitalisere nogle erhvervelser ved enten at bogføre dem som et immaterielt aktiv (f.eks. [erhvervelse Q] ⁽²²⁵⁾, [erhvervelse T] ⁽²²⁶⁾ i 2011, [erhvervelse U] i 2012 ⁽²²⁷⁾) eller som anlægsaktiver (f.eks. [erhvervelse V] ⁽²²⁸⁾ i 2013) ⁽²²⁹⁾.

2.3.4.6. Skriftlige beslutninger fra LuxSCS's eneadministrator og referater af LuxSCS's generalforsamlinger

- (216) Amazon bekræftede, at Amazon-koncernens medarbejdere, der medvirker til udvikling og opretholdelse af immaterielle aktiver, hverken er ansat af LuxSCS eller af nogen enheder, der deltager i LuxSCS ⁽²³⁰⁾. For bedre at forstå de aktiviteter, der blev gennemført af LuxSCS, anmodede Kommissionen Amazon om at fremlægge de skriftlige beslutninger fra LuxSCS's ledelse samt referater af generalforsamlinger i LuxSCS. Et resumé af de skriftlige beslutninger fra LuxSCS' eneadministrator (dvs. Amazon Europe Holding, Inc.) og referaterne fra generalforsamlinger afholdt mellem LuxSCS' partnere i perioden 2004-2013 kan ses i tabel 14.

Tabel 14

Referater af møder i SCS fra 2004-2013

Dato	Beslutning	Resumé
7. juni 2004	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...] som fuldmægtig)	Godkendelse af alle nødvendige handlinger med hensyn til trin efter konstitutionen; Ratifikation af åbningen af bankkontoen hos [bank]; Godkendelse af indgåelse af aftale om domicilering med [servicevirksomhed]; Inkorporation af LuxOpCo.
14. januar 2005	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...] som vicedirektør)	Ratificering af to omkostningsfordelsaftaler og en buy-in-aftale; Vedtagelse af ændringer til LuxSCS' vedtægter med henblik på vedtagelsen af visse specifikke rettigheder for aktierne med udbytte og andre udlodninger samt vedtagelse af særlige overkursregnskaber; Forøgelse af LuxSCS' aktiekapital som led i en tilførsel af alle aktiver og passiver fra ACI Holdings Limited, et Gibraltar-selskab (»ACI«); Godkendelse af udnævnelsen af [...] som yderligere leder af LuxOpCo og en ændring af LuxOpCos forretningsformål; Udstedelse af et gældsbevis til Amazon.com International Sales, Inc.; Tildeling af et lån til LuxOpCo.
17. januar 2015	Referat af ekstraordinær generalforsamling ([...] som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Vedtagelse af nye vedtægter med henblik på vedtagelsen af visse specifikke rettigheder for aktierne på udbytte og andre udlodninger; Forøgelse af aktiekapitalen
7. juni 2005	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...] som vicedirektør)	Overførsel af LuxSCS' registrerede adresse.

⁽²²⁵⁾ Af det samlede beløb, som LuxSCS betalte for teknologien ved [erhvervelse Q] (42 928 054 USD), blev 22 928 054 USD kapitaliseret som immaterielle aktiver.

⁽²²⁶⁾ 23 010 000 EUR betalt af LuxSCS for [erhvervelse T] blev bogført som et immaterielt aktiv.

⁽²²⁷⁾ Af det samlede beløb, som LuxSCS betalte for [erhvervelse U] (70 mio. USD), blev 84 mio. EUR kapitaliseret som goodwill og 0,7 mio. EUR som markedsrelaterede immaterielle aktiver.

⁽²²⁸⁾ [0-10 millioner] EUR.

⁽²²⁹⁾ Amazons brev af 12. januar 2016.

⁽²³⁰⁾ Amazons brev af 19. marts 2015, supplement.

Dato	Beslutning	Resumé
22. juni 2005	Referat af generalforsamlingen ([...] som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Meddelelse om afkald på rettigheder; Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2004; Meddelelse af decharge for eneadministrator i Amazon Europe Holding, Inc. for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2004.
22. juni 2005	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...] som vicedirektør)	Afvikling af LuxSCS' regnskaber pr. 31. december 2004 og beslutning om at forelægge LuxSCS' aktionærer årsregnskabet til godkendelse; Meddelelse af decharge for eneadministrator i LuxSCS for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2004.
6. februar 2006	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...], der handler som stedfortræder)	Vedtagelse af en forhøjelse af LuxSCS' aktiekapital med et bidrag i form af aktier ejet af Amazon.com, Inc. i Amazon.fr Holdings SAS med en værdi på 1 017 240 USD mod tildeling af begrænsede aktier i LuxSCS; Godkendelse af indgåelse af en eller flere aktieoverførselsaftaler med henblik på opkøb af 100 % af aktiebeholdningen i Amazon.co.uk Ltd. og Amazon.de GmbH, der er indehaver af Amazon.com, Inc. og 95,8 % af aktiebeholdningen i Amazon.fr Holdings SAS, der holdes af Amazon.com, Inc., mod en egenveksel i hovedstol på 194 672 760,00 USD; Vedtagelse af forhøjelse af aktiekapitalen som led i en tilførsel af alle aktiver og passiver gennemført af ACI Holdings mod begrænsede aktier i LuxSCS.
6. februar 2006	Referat af ekstraordinær generalforsamling i LuxSCS ([...] som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Forøgelse af aktiekapitalen i LuxSCS; Beslutning om Amazon.com, Inc.'s tegning og betaling for nye begrænsede aktier ved tilførsel af aktiver; Forøgelse af aktiekapitalen i LuxSCS; ACI Holdings Limiteds tegning og betaling for nye begrænsede aktier ved tilførsel af aktiver; Annullering af 900 begrænsede aktier i LuxSCS; Ny aktionærsammensætning i LuxSCS.
7. februar 2006	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...], der handler som stedfortræder)	Godkendelse af indgåelse af overførselsaftale med henblik på at sælge 100 % af aktiebeholdningen i Amazon.de GmbH og 8 724 191 af aktierne (svarende til 93,1471 % af aktiebeholdningen) af Amazon.co.uk Ltd. mod en egenveksel på 136 828 362 EUR; Forslag om at bidrage med 6,8529 % af aktiebeholdningen i Amazon.co.uk Ltd og 100 % af aktiebeholdningen i Amazon.fr Holdings SAS til LuxOpCo; Tildeling af et lån til LuxOpCo.
18. april 2006	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...], der handler som stedfortræder)	Beslutning om at opdele en egenveksel udstedt af LuxSCS den 6. februar 2006 med en hovedstol på 194 672 760 USD til fordel for Amazon.com, Inc. i tre særskilte egenveksler; Forøgelse af LuxSCS' aktiekapital ved tilførsel af aktiver til LuxSCS fra ACI fra UK-egenvekslen og DE-egenvekslen mod udstedelse af begrænsede aktier i LuxSCS.
19. april 2006	Referat af ekstraordinær generalforsamling i LuxSCS ([...] som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Forøgelse af aktiekapitalen i LuxSCS; Beslutning om Amazon.com, Inc.'s tegning og betaling for nye begrænsede aktier ved tilførsel af aktiver; Ny aktionærsammensætning i LuxSCS; Ændring af vedtægterne.

Dato	Beslutning	Resumé
28. april 2006	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...] som vicedirektør)	Godkendelse af [...] afgang som direktør for LuxOpCo og udnævnelsen af [...] og [...] som direktører for LuxOpCo; Vedtagelse af en forhøjelse af aktiekapitalen i [LuxSCS] gennem et samlet aktiv og passivt bidrag gennem en tilførsel af alle aktiver og passiver fra ACI Holdings Limited, et Gibraltar-selskab (»ACIH«) mod tilførsel af begrænsede aktier i LuxSCS; Godkendelse af overførsel af rettigheder til visse immaterielle aktiver fra Amazon.co.uk Ltd., Amazon.fr Holdings SAS og Amazon.de GmbH; Godkendelse af Amazon.com Int'l Sales, Inc.'s erhvervelse af EU Retail Business, og den efterfølgende overførsel af samme til LuxOpCo; Godkendelse af licensaftaler for immaterielle aktiver med LuxOpCo; Fusion af visse begrænsede aktionærer i LuxSCS; Lån til LuxOpCo.
28. april 2006	Referat af ekstraordinær generalforsamling i LuxSCS ([...] som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Forøgelse af aktiekapitalen; Beslutning om godkendelse af ACI Holdings Limiteds tegning og betaling for alle 3 750 begrænsede aktier; Annullering af 1 993 aktier; Ny sammensætning af aktiebesiddelsen af LuxSCS; Ændringer af vedtægterne.
9. maj 2005	Referat af generalforsamling i LuxSCS ([...] som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Meddelelse om afkald på ophavsret; Ændring af vedtægterne for LuxSCS efter fusion af Amazon.com Int'l Marketplace, Inc. i Amazon Int'l Sales.
27. juni 2006	Referat af ekstraordinær generalforsamling i LuxSCS ([...] som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Nedskrivning af ACI Holdings personlige overkurs ved emission, yderligere begrænset efter den endelige værdiansættelse af bidraget af 28. april 2006.
22. maj 2007	Skriftlig beslutning ved aktionærene i LuxSCS ([...] som direktør, [...] som vicedirektør, [...] som kasserer og direktør)	Afvikling af LuxSCS årsregnskab pr. 31. december 2005 og beslutning om at forelægge årsregnskabet for eneaktionæren i LuxSCS og konfirmere eneadministrator's beslutninger i LuxSCS for regnskabsåret, der sluttede den 31. december 2005.
22. maj 2007	Skriftlig beslutning af aktionærene i LuxSCS ([...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør, kasserer og direktør)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2005 og udlodning af resultat; Ledelsens konfirmation af decharge for ledelsen for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2005.
25. april 2008	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...] som vicedirektør)	Opgørelse af LuxSCS' årsregnskab pr. 31. december 2006 samt beslutning om at forelægge LuxSCS aktionærer disse årsregnskaber til godkendelse; Meddelelse af decharge for eneadministrator i LuxSCS for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2006.
25. april 2008	Skriftlig beslutning af aktionærene i LuxSCS ([...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør, kasserer og direktør)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2006 samt udlodning af resultatet og beslutning om forelæggelse af årsregnskabet for aktionærene i LuxSCS; Meddelelse af decharge for eneadministrator for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2006.

Dato	Beslutning	Resumé
18. juni 2008	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...]) som vicedirektør)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2006 for LuxOpCo samt ændring og vedtagelse af dets fuldmagtspolitik; Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2006 af Amazon Eurasia Holdings Sarl (»AEH«) og ændring og vedtagelse af dets fuldmagtspolitik.
23. juni 2009	Skriftlig beslutning ved LuxSCS' eneadministrator ([...]) som vicedirektør)	Beslutning om at bidrage med et samlet beløb på 25 000 EUR til AEH mod AEH's udstedelse af nye aktier.
25. juni 2009	Skriftlig beslutning ved aktionærene i LuxSCS ([...]) som vicedirektør, [...] som direktør, [...] som vicedirektør, kasserer og direktør)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2008 og udlodning af resultat; Meddelelse af decharge for eneadministrator for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2008.
25. juni 2009	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...]) som direktør)	Afvikling af LuxSCS' årsregnskab pr. 31. december 2009 samt beslutning om at forelægge LuxSCS' aktionærer samme årsregnskab til godkendelse; Forslag om meddelelse af decharge for eneadministrator i LuxSCS for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2008 Afvikling af LuxOpCos årsregnskab pr. 31. december 2008; Afvikling af AEH's årsregnskab pr. 31. december 2008; Forslag om forhøjelse af aktiekapitalen i AEH med et kontantbidrag.
6. juli 2009	Skriftlig beslutning ved eneadministrator i LuxSCS ([...]) som direktør, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør, kasserer og direktør)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2008 og udlodning af resultat; Meddelelse af decharge for eneadministrator for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2008.
31. august 2009	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...]) som direktør)	Indkaldelse til ekstraordinær generalforsamling i LuxSCS den 1. september 2009 med følgende dagsorden: Meddelelse om afkald på ophavsret; Ændring af vedtægterne for LuxSCS efter likvidationen af ACI Holdings Limited og den tilhørende overførsel af dets 3 750 begrænsede aktier i LuxSCS til dets moderselskab Amazon.com Int'l Sales, Inc.
11. september 2009	Referat af generalforsamling i LuxSCS ([...]) som præsident, [...] som sekretær, [...] som kontrollør)	Meddelelse om afkald på ophavsret; Ændring af vedtægterne for LuxSCS efter likvidationen af ACI Holdings Limited og den tilhørende overførsel af dets 3 750 begrænsede aktier i LuxSCS til dets moderselskab Amazon.com Int'l Sales, Inc.
7. december 2009	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...]) som direktør)	Beslutning om forhøjelse af AEH's aktiekapital med et kontantbidrag.
22. december 2009	Skriftlig beslutning ved aktionærene i LuxSCS ([...]) som direktør, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør og kasserer)	Vedtagelse af udlodning af foreløbigt udbytte i LuxSCS.
22. december 2009	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...]) som direktør)	Udlodning af foreløbigt udbytte til aktionærene i LuxSCS.

	Dato	Beslutning	Resumé
	30. april 2010	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Godkendelse af LuxOpCOs årsregnskab pr. 31. december 2009; Godkendelse af AEH's årsregnskab pr. 31. december 2009.
	28. maj 2010	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Afvikling af LuxSCS' årsregnskab pr. 31. december 2009 og beslutning om at forelægge årsregnskabet for aktionærerne i LuxSCS og meddelelse af decharge for eneadministrator i LuxSCS for regnskabsåret, der sluttede den 31. december 2009; LuxSCS' aktionærer godkender ændring af den registrerede adresse og eneadministrator.
	14. juni 2010	Skriftlig beslutning ved aktionærerne i LuxSCS ([...] som direktør, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør og kasserer)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2009; Meddelelse af decharge for eneadministrator for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2009.
	7. maj 2010	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Endelig godkendelse af aktionærens forskud i kontanter fra LuxSCS til AEH; Godkendelse af forhøjelse af aktiekapitalen i AEH ved tilførsel af aktiver i form af en godtgørelse.
	13. december 2010	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Endelig godkendelse af aktionærens forskud i kontanter fra LuxSCS til AEH; Forslag om forhøjelse af aktiekapitalen i AEH ved tilførsel af aktiver i form af en godtgørelse; Beføjelser til [...], [...] og [...] til at handle på LuxSCS' vegne i denne henseende.
	7. april 2011	Skriftlig beslutning ved aktionærerne i LuxSCS ([...] som direktør, [...] som vicedirektør)	Godkendelse af tildelingen i EUR svarende til 41 mio. GBP til henlæggelse i en særlig reserve i LuxSCS, ud over bidraget fra Amazon.com Int'l Sales, Inc. på 3 115 aktier, som selskabet holder i Video Island Entertainment Ltd.
	7. april 2011	Skriftlig beslutning fra aktionærerne i LuxSCS ([...] som direktør)	Beslutning om at anbefale aktionærerne i LuxSCS at vedtage en tildeling af EUR-ækvivalenten på 41 mio. GBP til en særlig reserve af LuxSCS efter bidrag fra Amazon.com Int'l Sales, Inc. på 3 115 aktier, som selskabet ejer i Video Island Entertainment Ltd.; Godkendelse af LuxSCS' bidrag til det 100 % ejede datterselskab LuxOpCo på 3 115 aktier i Video Island Entertainment Ltd.
	23. maj 2011	Skriftlig beslutning ved aktionærerne i LuxSCS ([...] som direktør, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør og kasserer)	Godkendelse af årsregnskabet pr. 31. december 2010 og allokering af resultatet; Meddelelse af decharge for eneadministrator for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2010.
	23. maj 2011	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Afvikling af LuxSCS' årsregnskab pr. 31. december 2010 samt beslutning om at forelægge LuxSCS' aktionærer samme årsregnskab til godkendelse; Forslag om meddelelse af decharge for eneadministrator i LuxSCS for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2010.
	1. juli 2011	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Endelig vedtagelse af et aktionærforsrud i kontanter fra LuxSCS til AEH; Godkendelse, som eneaktionær, af forhøjelsen af aktiekapitalen i AEH ved tilførsel af aktiver i form af en godtgørelse.

Dato	Beslutning	Resumé
25. januar 2012	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Bekræftelse af [...] fratrædelse som direktør for LuxOpCo og AEH's meddelelse af decharge. Bekræftelse af udnævnelsen af [...] som ny direktør for LuxOpCo og AEH; Godkendelse af ændringen af selskaberne LuxOpCos og AEH's fuldmagtspolitik Endelig godkendelse af aktionærens forskud i kontanter til LuxSCS; Godkendelse af forhøjelse af aktiekapitalen i AEH ved tilførsel af aktiver i form af en fordring. Endelig godkendelse af LuxSCS' indgåelse af ændret og revideret kreditfacilitetsaftale; Endelig godkendelse af LuxSCS' indgåelse af aftale om tildeling af immaterielle aktiver dateret den 28. marts 2011 med [erhvervelse Q].
23. april 2012	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Afvikling af LuxSCS årsregnskab pr. 31. december 2011 og meddelelse af decharge for eneadministrator i LuxSCS for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2011; Godkendelse som aktionær i LuxOpCo af årsregnskabet pr. 31. december 2011; Godkendelse som aktionær i AEH af årsregnskabet pr. 31. december 2011.
27. april 2012	Skriftlig beslutning ved aktionærerne i LuxSCS ([...] som direktør, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør og kasserer)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2011; Meddelelse af decharge for eneadministrator for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2011.
27. august 2012	Skriftlig beslutning ved eneadministrator af LuxSCS ([...] som direktør)	Godkendelse af [...] fratrædelse som direktør for LuxOpCo og AEH; Godkendelse af udnævnelsen af [...] og [...] som nye direktører af LuxOpCo og AEH samt ændringen i selskaberne LuxOpCos og AEH's fuldmagtspolitik; Endelig godkendelse af aktionærens forskud i kontanter fra LuxSCS til AEH; Godkendelse af forhøjelse af aktiekapitalen i AEH ved tilførsel af aktiver.
12. december 2012	Skriftlig beslutning ved eneadministrator i LuxSCS (repræsenteret af [...] på grundlag af delegerede beføjelser)	Endelig godkendelse af udnævnelsen af [...] som ny direktør for LuxOpCo og AEH; Godkendelse af ændringen i selskaberne LuxOpCos og AEH's fuldmagtspolitik; Godkendelse af [...] fratrædelse som direktør for LuxOpCo og AEH.
2. april 2013	Skriftlig beslutning ved eneadministrator i LuxSCS (repræsenteret af [...] på grundlag af delegerede beføjelser)	Afvikling af LuxSCS' årsregnskab pr. 31. december 2012 og meddelelse af decharge for eneadministrator i LuxSCS; Godkendelse som aktionær i AEH af årsregnskabet pr. 31. december 2012; Godkendelse som aktionær i LuxOpCo af årsregnskabet pr. 31. december 2012; Endelig godkendelse af LuxSCS' indgåelse af en aktiv købsaftale for erhvervelse af visse aktiver fra [erhvervelse W1] og [erhvervelse W2]; Godkendelse af LuxSCS' tiltrædelse af ændring af aftale om immaterielle aktiver med Elkotob.com LLC.
8. april 2013	Skriftlig beslutning ved aktionærerne i LuxSCS (repræsenteret af [...] på grundlag af delegerede beføjelser, [...] som vicedirektør, [...] som vicedirektør og kasserer)	Afvikling af årsregnskabet pr. 31. december 2012; Meddelelse af decharge for eneadministrator for regnskabsåret, der slutter den 31. december 2012.

- (217) Som det kan ses i tabel 14 fremgår det af enadministratorens skriftlige beslutningsdokumenter og referaterne fra LuxSCS' generalforsamlinger efter dets inkorporering fra 2004 til 2013, at enadministratoren og LuxSCS-partnerne hovedsagelig kun beskæftiger sig med emner relateret til overvågningen af deres investeringer i deres egenskab af partnere i LuxSCS såsom aktiekapitalændringer, kapitaltilførsler, tildeling af lån til tilknyttede selskaber og andre finansielle beslutninger vedrørende LuxSCS og dets datterselskaber. De beslutninger, der afspejles i de skriftlige beslutningsdokumenter og referaterne, vedrørte også udnævnelsen af direktører i datterselskaberne, deres decharge og fratrædelse samt vedtægtsændringer og regnskabsgodkendelser.
- (218) Af de 46 skriftlige beslutningsdokumenter og referater opsummeret i tabel 14 vedrører kun de fire følgende immaterielle aktiver.
- Den 14. januar 2005 godkendte enadministrator i LuxSCS, at LuxSCS allerede havde indgået buy-in-aftalen og to omkostningsfordelingsaftaler (herunder CSA-aftalen) i december 2004 og januar 2005.
 - Den 28. april 2006 godkendte enadministrator i LuxSCS, inden for rammerne af omorganiseringen af den europæiske detailoperation, overdragelsen af det redaktionelle indhold, varemærker og domænenavne fra Amazon.co.uk Ltd, Amazon.fr Holding SAS og Amazon. de GmbH til LuxSCS samt indgåelsen af licensaftalen med LuxOpCo. Eneadministratoren havde endvidere beføjelser til at gennemføre disse aftaler.
 - Den 25. januar 2012 godkendte enadministrator i LuxSCS IP-aftalen med [erhvervelse Q] som indgået af LuxSCS med ikrafttrædelsesdato den 29. marts 2011. Eneadministratoren havde endvidere beføjelser til at gennemføre denne aftale om overdragelse af immaterielle aktiver.
 - Den 2. april 2013 blev det rapporteret, at LuxSCS og ATI havde indgået en købsaftale dateret 1. marts 2013 med henblik på erhvervelse af visse aktiver fra en tredjepart, der omfattede softwarekoder og alle relaterede immaterielle rettigheder. Eneadministrator i LuxSCS godkendte endeligt aftalen om køb af det immaterielle aktiv og licensen til LuxOpCo.

2.3.5. OPLYSNINGER OM LICENSAFTALER FOR IMMATERIELLE AKTIVER INDGÅET MELLEM AMAZON-KONCERNENHEDER OG UAFHÆNGIGE ENHEDER

2.3.5.1. *M.com-aftalerne*

- (219) Ud over M.com-aftalerne, der er nævnt i betragtning 142, indgik Amazon yderligere 11 M.com-aftaler i perioden 2004 til 2006 med Bombay Company, DVF, Bebe, Marks & Spencer, Sears Canada, Hobby Hub, Benefit Cosmetic, Timex.com, Mothercare UK og Devanlay US ⁽²³¹⁾.
- (220) Amazon forklarede, at M.com-partnerne ikke modtog adgang til Amazons teknologi som sådan. Derimod benyttede Amazon sin teknologi til at levere IT- og e-handelstjenester til partnerne ⁽²³²⁾. Ifølge M.com-aftalen, som forklaret af Amazon: »Amazon accepterede at levere e-handelsteknologier med henblik på at give tredjeparter mulighed for at drive deres egne detailwebsteder. M.com-kunderne, som f.eks. [A], modtog kun teknologi, og de brugte eller modtog ikke rettigheder til Amazons varemærker, brands, kundeoplysninger eller andre af Amazons immaterielle aktiver« ⁽²³³⁾. Amazon forklarede endvidere, at i stedet for særskilt prissætning for

⁽²³¹⁾ Amazons brev af 12. juni 2015.

⁽²³²⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for teknologi — softwareudvikling, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør for Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], 18. november 2014, punkt 3602: 3-25; punkt 3603:1 »Q. M.com or enterprise solutions, in that program Amazon took all of the technologies that it had developed for its own website business [...] and made them available to third-party retailers? [...] Is that correct? A. That's a reasonable description. Q: Okay. And these third parties [...] then used this technology to build and operate their own eCommerce system and website; is that correct? A: That's not quite correct. It was Amazon, my team specifically that took those technologies and assembled them, extended them, customised them and operated the technology day to day on behalf of that retailer. What the retailer would be doing is they would be managing their pricing, their promotions, their merchandising, their marketing, these elements [...] we would be their IT and eCommerce department, but they would be what gets referred to as the merchandising and pricing and marketing department.«

⁽²³³⁾ Amazons brev af 12. juni 2015.

hvert element i Amazons tilbud, tog det en holistisk tilgang til prissætningen af M.com-aftalerne ⁽²³⁴⁾. M.com-aftalerne dateret efter den anfægtede skatteafgørelse indeholder bestemmelser, der præciserer, at hver part kun opnår en begrænset, ikke-eksklusiv licens til partneres immaterielle aktiver og kun med henblik på aftalens gennemførelse.

- (221) Amazon understregede, at der er vigtige forskelle mellem M.com-aftalerne og licensaftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo, idet »LuxOpCo i henhold til aftalen mellem LuxOpCo og LuxSCS modtog fuld adgang til kundedata for millioner af kunder. Ingen sådan adgang til data er indeholdt i de andre M.com-aftaler. Endvidere omfatter aftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo varemærker og domæner, som ikke er inkluderet i de øvrige M.com-aftaler« ⁽²³⁵⁾. Amazon forklarede, at det aldrig udlicenserer kundedata til tredjeparter ⁽²³⁶⁾.
- (222) M.com-aftalerne, der henvises til i TP-rapporten, beskrives mere detaljeret i betragtningerne 223 til 229.
- (223) I henhold til [A]-aftalen indvilligede Amazon i oprettelse, udvikling, hosting og vedligeholdelse af et nyt [A]-websted og en [A]-butik på Amazon-webstederne som erstatning for [A]'s eksisterende e-handelswebsted. [A] fastsatte prisen på de produkter, der skulle udbydes til salg både på [A]-webstedet og i [A] Store, der skulle fremstå som officiel sælger ⁽²³⁷⁾. Amazon var ansvarlig for forsendelse og håndtering af pakker til slutkunder og levering af kundeservice. [A] og Amazon udvekslede ikke noget ejerskab eller rettigheder til immaterielle aktiver, medmindre det udtrykkeligt indgik i aftalen. Rettigheder til brug af Amazons immaterielle aktiver, som kunne anses for rimeligt nødvendigt for at opfylde parternes forpligtelser i henhold til kontrakten, blev licenseret af Amazon til [A] på ikke-eksklusive, begrænsede og ikke-overførbare vilkår ⁽²³⁸⁾. [A] ydede lignende licenser til udnyttelse af [A]'s immaterielle aktiver til Amazon ⁽²³⁹⁾. Fra ikrafttrædelsesdatoen blev kundeoplysninger, der blev indhentet gennem begge webbutikker, ejet af parterne i fællesskab. De data, der var blevet indsamlet af parterne forud for lanceringsdatoen, forblev den pågældende parts eksklusive ejendom ⁽²⁴⁰⁾.
- (224) Ifølge den aftalte vederlagsstruktur skulle [A] betale et designgebyr (15 mio. USD) og basisafgifter (fra 7 mio. USD til 35 mio. USD i 2001-2006). Endvidere skulle [A] betale variable gebyrer pr. enhed beskrevet i tabel 15 samt yderligere gebyrer, der betegnes som accessoriske gebyrer (fra 0,05 USD til 13,75 USD pr. solgte enhed) for indpakning og overstørrelse af de solgte varer. Endelig skulle [A] betale Amazon et gebyr i procentandel af salget som specificeret i tabel 16.

Tabel 15

Variable gebyrer betalt af [A] ⁽²⁴¹⁾

(USD)

Variable gebyrer pr. enhed (USD/enheder)	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Sorterbar	2,36	2,36	2,10	1,87	1,78	1,78
Transporterbar	3,83	3,83	3,57	3,27	3,13	3,13

⁽²³⁴⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for teknologi — softwareudvikling, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør for Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], 18. november 2014, punkt 3540: 24-25, punkt 3541: 1-25, punkt 3542: 1-25: »Q: [...] And given that these deals involved services and technology, how did Amazon price them? A: Well, the way we priced these deals was essentially looking at them as a wholistic bundle [...]«

⁽²³⁵⁾ Amazons brev af 31. juli 2015 og 15. januar 2016.

⁽²³⁶⁾ Amazons brev af 12. juni 2015 og 15. januar 2016.

⁽²³⁷⁾ [A]-aftalen, punkt 4.4 (Pricing).

⁽²³⁸⁾ [A]-aftalen, punkt 14.4.1.1 (Trademarks) fastslår: »ACI hereby grants to [A], during the Term, a limited, non-exclusive, non-transferable (except in accordance with Section 22.7) license, which [A] may sublicense only to its Affiliates to use within the Territory such ACI Content and Trademarks supplied by ACI hereunder: (a) only within the Territory; (b) only as is reasonably necessary to perform its obligations under this Agreement; and (c) only for the purposes contemplated under this Agreement.«. [A]-aftalen, punkt 14.4.1.2 (Limited License) fastslår: »ACI grants to [A], for a term ending on the earlier of: (a) August 31, 2006; or (b) twelve (12) months following any termination of the Term by [A] pursuant to Section 13.2, or six (6) months following any termination of the Term by [A] pursuant to Section 13.3.2, a limited, temporary, non-exclusive, non-transferable (except in accordance with Section 22.7) license to use the ACI Intellectual Property (excluding Trademarks, URLs and domain names of ACI and its Affiliates), solely as necessary to permit [A] to continue the operation, maintenance and support of the [A] Site (or any successor Web Site, whether hosted by [A] directly or by a Third Party) in the form such exists as of the effective date of any termination of this Agreement as provided above«.

⁽²³⁹⁾ [A]-aftalen, punkt 14.4.2 ([A]).

⁽²⁴⁰⁾ [A]-aftalen, sektion 11 (Customer Information and Other Data).

⁽²⁴¹⁾ Bilag S til [A]-aftalen.

(USD)						
Variable gebyrer pr. enhed (USD/enheder)	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Ikke-sorterbar eller ikke-transporterbar	4,83	4,83	4,81	4,48	4,28	4,28
Drop-ship-enheder	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75
[...] Gavekort Drop-Ship-enheder	0,75	Gratis gavekort				
Behandling af returvarer fra kunder	Samme variable gebyr pr. enheden for hvert sådant [...] produkt returneret til Amazon eller dets datterselskaber					
Behandling af returvarer fra sælgere	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Tabel 16

Kommission på salg betalt af [A]

(%)						
	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Kommission på solgte produkter (andre end katalogbrandede [...] produkter)	5,0	5,0	4,5	4,0	4,0	4,0
Yderligere kommission på solgte beklædningsprodukter	2,5	2,5	3,0	3,5	3,5	3,5
Kommission på solgte produkter (katalogbrandede [...] produkter)	2,0	2,5	2,5	2,5	3,0	3,0

- (225) Amazon skulle betale [A] et henvisningsgebyr for Amazon-produkter, der blev vist til salg på webstedet [A]. Dette gebyr udgjorde 5 % på salg i 2001 og 2002, 4,5 % på salg i 2003 og 4 % på salg fra 2004 til 2006.
- (226) [A]-aftalens oprindelige femårsperiode blev herefter forlænget til den 31. august 2011, da Amazons handelsforhold med [A] sluttede ⁽²⁴²⁾.
- (227) Aftalen [G] omfattede bl.a. udvikling, hosting og vedligeholdelse af en co-brandet del af Amazons hjemmeside for salg produkter udvalgt og leveret af [G]. [G] forpligtede sig til efter lanceringen af den fælles brandbutik at afbryde driften af webstedet [G] og omdirigere al trafik fra sit websted til den co-brandede butik. Amazon fastsatte prisen på de produkter, der blev solgt gennem den co-brandede butik. Det købte produkterne fra [G] og solgte dem til slutkunderne ⁽²⁴³⁾. [G] ejede alle enheder på lager i Amazons distributionscentre og påtog sig risikoen for tab i forbindelse med lagerbeholdning. [G] og Amazon udvekslede ikke noget ejerskab eller rettigheder til immaterielle aktiver, medmindre det udtrykkeligt var anført i aftalen. Rettigheder til immaterielle aktiver, der anses for rimeligt nødvendige for at opfylde parternes forpligtelser i henhold til kontrakten, blev licenseret af Amazon til [G] og af [G] til Amazon på et ikke-eksklusivt, ikke-overførbart grundlag ⁽²⁴⁴⁾. [G] skulle betale ⁽²⁴⁵⁾ et designgebyr på 19,5 mio. USD i det første år, et årligt basisgebyr på op til 70 mio. USD i 2004, et gebyr, der spændte fra 1,7 USD til 4,5 USD pr. enhed, og et gebyr 4 % på salg i starten, gradvist stigende til 6 % gennem årene.

⁽²⁴²⁾ Amazons brev af 15. januar 2016.

⁽²⁴³⁾ Aftalen [G], punkt 5.5 (Pricing of Selected Product Units) og 9.1 (Sale of Selected Product Units to Customers Through the ACT Site: Procedure).

⁽²⁴⁴⁾ Aftalen [G], sektion 16 (Proprietary Rights and Licenses, Restrictions).

⁽²⁴⁵⁾ Aftalen [G], sektion 13 (Compensation).

- (228) I henhold til aftalerne [H] og [B] tiltrådte Amazon aftale om oprettelse af nye e-handelswebsteder (*spejlsider*), som skulle erstatte de eksisterende websteder for henholdsvis [H] og [B]. Amazon var ansvarlig for oprettelse, hosting og vedligeholdelse af e-handelswebstedet ⁽²⁴⁶⁾. Det forpligtede sig endvidere til at sikre, at de tilgængelige oplysninger og præstationen af spejlsiderne i det væsentlige ville være identiske med Amazon-webstedet. Til gengæld modtog Amazon de eksisterende kundeoplysninger fra [B] og [H], samt muligheden for at indsætte Amazon-produkter på spejlsiderne. Amazon betalte henvisningsgebyrer på mellem 5 % og 6 % af salgsværdien til de to respektive modparter. [H] og [B] delte alle eksisterende kundeoplysninger med Amazon, før spejlsiderne blev lanceret ⁽²⁴⁷⁾. Fra og med denne dato ejede begge parter kundeoplysningerne indsamlet gennem spejlsiderne. Aftalerne fastsatte, at hver part tildelte den anden en royaltynfri, ikke-eksklusiv, ikke-overdragelig licens til brug af deres immaterielle aktiver identificeret som nødvendige for at opfylde forpligtelserne i henhold til aftalen ⁽²⁴⁸⁾.
- (229) I henhold til aftale [I] leverede Amazon ikke en e-handelsplatform til [I]; det aftaltes i stedet, at [I]'s produkter ville blive udbudt til salg og integreret i Amazon-webstedets søge- og browserfunktioner. [I] skulle betale et vederlag på mellem 8 % og 9 % af salget genereret via Amazon-webstedet.

2.3.5.2. Andre licensaftaler vedrørende immaterielle aktiver mellem Amazon-koncernen og ikke-tilknyttede enheder

- (230) Amazon fremsendte alle licensaftaler vedrørende immaterielle aktiver indgået med tredjeparter siden 2000. Ingen af disse aftaler vedrørte en overførsel af intellektuel ejendomsret, der kunne sammenlignes med den i licensaftalen. De fremlagte aftaler omfatter ikke nogen overførsel af Amazon-varemærket, e-plattformsteknologien eller kundedatabasen. De vedrører enten licensering af et anmeldt patent eller det digitale indhold.
- (231) I Amazons opfattelse har disse kontrakter »ingen relevans for vurderingen af ATC i 2003 i lyset af statsstøtte-reglerne: [a)] Disse aftaler kunne kun anvendes til en CUP-analyse, mens ATC i 2003 med rette baserede sin analyse på den resterende overskudsdeling. [b)] De fleste af aftalerne indgået i perioden for ATC i 2003 (2006 til midten af 2014) omfatter ikke alle de komponenter i de immaterielle aktiver, der kan sammenlignes med de immaterielle aktiver, der er indeholdt i licensaftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo («Intangibles»). [c)] Endvidere er de eneste aftaler med en vis lighed med aftalen mellem LuxOpCo og LuxSCS daterede før udstedelsen af ATC 2003, hvilket gør dem meningsløse for statsstøttevurderingen af ATC 2003, da de ikke kunne have været anvendt som grundlag for transfer pricing-analysen på det tidspunkt« ⁽²⁴⁹⁾.

2.3.6. BESKRIVELSE AF AMAZONS NYE SELSKABS- OG SKATTESTRUKTUR I LUXEMBOURG SOM BEKRÆFTET AF SKATTEAFGØRELSEN I 2014

- (232) I maj 2014 modtog Amazon en ny skatteafgørelse fra den luxembourgske skatteforvaltning vedrørende ændringer i selskabets selskabs- og skattestruktur i Luxembourg. Ifølge den nye selskabsstruktur var LuxSCS' rolle [...]. Den vigtigste ændring i denne struktur var stiftelsen af et nyt [...] selskab [...], som blev indsat i den eksisterende struktur mellem [...].
- (233) Ifølge den nye selskabsstruktur skal den eksisterende platformorganisation i LuxOpCo [...] ⁽²⁵⁰⁾. Som følge heraf blev [60-70] medarbejdere, der tidligere arbejdede i LuxOpCos lokalisering- og oversættelsesteam, integreret i teamet, der er beskæftiget med udvikling af software og oversættelse [...] ⁽²⁵¹⁾. Med hensyn til licensaftalen betaler [...] nu royaltyn til LuxSCS ⁽²⁵²⁾ til gengæld for retten til at anvende immaterielle aktiver med henblik på at drive en e-handelsplatform i Europa ⁽²⁵³⁾.

⁽²⁴⁶⁾ Aftale [H], punkt 2.1 (Mirror Site: Development) og aftale [B], punkt 2.1 (Mirror Site: Development).

⁽²⁴⁷⁾ [H] Agreement, punkt 5.2 (Existing Customer Information Delivery) og aftale [B], punkt 5.2 (Existing Customer Information Delivery).

⁽²⁴⁸⁾ Aftale [H], punkt 9.2 (Licenses) og aftale [B], sektion 10.2 (Licenses).

⁽²⁴⁹⁾ Amazons brev af 12. juni 2015.

⁽²⁵⁰⁾ Amazons brev af 15. januar 2016.

⁽²⁵¹⁾ Amazons brev af 22. maj 2016.

⁽²⁵²⁾ [...] skal betale royaltyn til [...]. Hvis royalties betales med løn [...], bliver royaltynen dog justeret [...].

⁽²⁵³⁾ Som fastsat i licensaftalens punkt 9.7 (Binding effect, Assignment), var hver af parterne berettiget til at overdrage sine rettigheder og forpligtelser i henhold til denne aftale uden den anden parts samtykke, forudsat at modtageren er et selskab beslægtet med overdrageren.

- (234) [...]s hovedtjeneste er [...]. Hovedtjenesten, som [...] leverer, er [...]. [...] forvalter også [...]. Endelig leverer [...] [...] og er ansvarlig for [...]. [...] modtager som godtgørelse herfor [...] ⁽²⁵⁴⁾, [...] ⁽²⁵⁵⁾ og [...] gebyrer ⁽²⁵⁶⁾ fra [...].
- (235) I anmodningen om en skattemæssig afgørelse af 14. maj 2014 blev noteringsgebyret, der skulle betales af LuxOpCo, anset for meget lavt sammenlignet med det gennemsnitlige noteringsgebyr pålagt tredjeparts-handlere ⁽²⁵⁷⁾. Følgende grunde blev fremført som begrundelse på, hvorfor [...] var villig til at yde rabat på noteringsgebyret til LuxOpCo:
- (1) Det lavere noteringsgebyr »afspejler den finansielle situation og udsigter for [...] [beskrivelse af situationen inden for detailforretningsmarkedet og Amazons strategi]« ⁽²⁵⁸⁾.
 - (2) [Beskrivelse af Amazons kommercielle strategi]. Hvis [...] skulle opkræve et noteringsgebyr på [4-6] % til dækning af omkostningerne i forbindelse med levering af platformstjenesten [Amazons prognoser], som begge ville være til skade for [...]. Desuden ville den rabat, som [...] vil være forpligtet til at yde, være begrænset af [...]. Da allokeringen af teknologi- og platformsudgifter er på omkring [4-6] procent af LuxOpCos forventede detailindtægter i 2014, er det [...]. Således er et noteringsgebyr på mindre end [4-6] procent et bedre alternativ for LuxOpCo end LuxOpCos investering i teknologien og selve platformen ⁽²⁵⁹⁾.
- (236) ASE's rolle forbliver uændret under den nye selskabsstruktur. Det vil fortsat drive og styre den europæiske Marketplace-forretning. I stedet for at betale en royalty til LuxOpCo for de samlede underlicenserede immaterielle aktiver, betaler det nu et [...] gebyr [...].
- (237) Rollen for de lokale datterselskaber i EU forblev ligeledes uændret under den nye selskabsstruktur.

2.4. BESKRIVELSE AF DE RELEVANTE NATIONALE RETLIGE RAMMER

- (238) De almindelige regler for selskabsbeskatning i Luxembourg er fastsat i Luxembourgs lov om selskabsbeskatning, (loi modifiée du 4. décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, »LIR«).
- (239) Artikel 18, stk. 1, LIR bestemmer den metode, der anvendes til fastsættelse af en skatteydere årlige overskud: »Overskuddet bestemmes som forskellen mellem nettoaktiver ved slutningen af og nettoaktiverne ved begyndelsen af rapporteringsperioden forøget med kontanter eller andre af selskabets aktiver hævet af skatteyderen til privat brug eller andre anvendelser, der ikke er beregnet til varetagelse af selskabets interesse og fratrukket yderligere bidrag tilført i rapporteringsperioden.«
- (240) Artikel 159 LIR bestemmer, at hjemmehørende skatteselskaber skal beskattes af deres samlede overskud ⁽²⁶⁰⁾. Artikel 160 LIR bestemmer, at ikke-hjemmehørende selskaber skal beskattes af deres indkomst, ⁽²⁶¹⁾ som defineret i artikel 156 LIR ⁽²⁶²⁾. Siden 2011 beskattes alle skattepligtige virksomheder i Luxembourg af deres skattepligtige overskud med standardskattesatsen på 28,80 % ⁽²⁶³⁾.

⁽²⁵⁴⁾ [...] gebyr.

⁽²⁵⁵⁾ [...] gebyr, som skal betales af [...].

⁽²⁵⁶⁾ [...] at opnå et afkast på [1-10] % til [1-10] % på sine omkostninger for ydelsen af sin andel af tjenesterne.

⁽²⁵⁷⁾ Ifølge betragtning 39 a. i APA-anmodningen fra 2014 [...].

⁽²⁵⁸⁾ 2014-anmodningen om skatteafgørelse af 2. april 2014, stk. 39 a, s. 11.

⁽²⁵⁹⁾ 2014-anmodningen om skatteafgørelse af 2. april 2014, stk. 39 c, s. 11.

⁽²⁶⁰⁾ Artikel 159, stk. 1, LIR: »Sont considérés comme contribuables résidents passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, les organismes à caractère collectif énumérés ci-après, pour autant que leur siège statutaire ou leur administration centrale se trouve sur le territoire du Grand-Duché.« Artikel 159, stk. 2, LIR: »L'impôt sur le revenu des collectivités porte sur l'ensemble des revenus du contribuable.«

⁽²⁶¹⁾ Artikel 160 LIR: »Sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l'article 156, les organismes à caractère collectif de l'article 159 qui n'ont ni leur siège statutaire, ni leur administration centrale sur le territoire du Grand-Duché.«

⁽²⁶²⁾ Artikel 156 LIR: »Sont considérés comme revenus indigènes des contribuables non-résidents: 1. le bénéficiaire commercial au sens des articles 14 et 15: a) lorsqu'il est réalisé directement ou indirectement par un établissement stable ou un représentant permanent au Grand-Duché, excepté toutefois lorsque le représentant permanent est négociant en gros, commissionnaire ou représentant de commerce indépendant.«

⁽²⁶³⁾ Luxembourgs selskabsskat består af en selskabsskat på overskud (»impôt sur le revenu des collectivités« eller »IRC«), der beskattes med 21 %, og selskaber hjemmehørende i byen Luxembourg svarer endvidere 6,75 % af overskuddet i kommuneskat (»impôt commercial communal«). Dertil kommer et tillæg på 5 % til skattesatsen på 21 % til en beskæftigelsesfond, beregnet på grundlag af IRC. I 2012 blev solidaritetsbidraget forhøjet fra 5 % til 7 % med virkning fra skatteåret 2013. Med de ændringer, der blev indført for skatteåret 2013, øges den samlede skatteprocent fra 28,80 % til 29,22 % for selskaber hjemmehørende i byen Luxembourg. Derudover er luxembourgske selskaber underlagt en årlig nettoformueskat, der opkræves med 0,5 % af selskabets verdensomspændende nettoværdi pr. 1. januar hvert år.

- (241) Inden ikrafttrædelsen af artikel 56, litra b), LIR i januar 2017 blev artikel 164, stk. 3, LIR anset for at fastslå armslængdeprincippet i luxembourgsk skattelovgivning. Artikel 164, stk. 3, LIR fastslår: »Skattepligtig indkomst omfatter skjulte overskudsfordelinger. En skjult overskudsfordeling finder navnlig sted, hvis en aktionær, en partner eller en interesseret part direkte eller indirekte modtager fordele fra et selskab eller en sammenslutning, som han normalt ikke ville have modtaget, hvis han ikke havde været aktionær, partner eller en interesseret part.«⁽²⁶⁴⁾ I henhold til den gældende fortolkning af artikel 164, stk. 3, LIR der har fundet anvendelse siden 1967, skal transaktioner mellem koncerninterne selskaber betales, som om de var blevet aftalt mellem uafhængige virksomheder, der handler under sammenlignelige omstændigheder i armslængde. Dette blev bekræftet af Luxembourgs forklaring af punkt 64 i sine bemærkninger til åbningsafgørelsen: »Armslængdeprincippet for selskabsskatteydere etableret i Storhertugdømmet Luxembourg er fastlagt i artikel 164, stk. 3, og artikel 18 i den ændrede lov af 4. december 1967 om indkomstskat (Loi concernant l'impôt sur le revenu — »LIR«), selv om udtrykket »armslængdeprincip« ikke udtrykkeligt anvendes i disse artikler. Det er dog helt sikkert dette princip, der danner grundlaget for disse bestemmelser.« Luxembourg forklarede endvidere, at hverken artikel 18 eller artikel 164, stk. 3, LIR skelner mellem internationale og nationale transaktioner eller mellem multinationale eller indenlandske koncerner. Det følger heraf, at de luxembourgske regler for transfer pricing og praksis afspejler OECD's retningslinjer for TP, selv om artikel 164, stk. 3, LIR ikke henviser til disse retningslinjer⁽²⁶⁵⁾.
- (242) Denne mangeårige fortolkning af artikel 164, stk. 3, LIR blev kodificeret af den luxembourgske skatteforvaltning i flere cirkulæreskrivelser, især LIR nr. 164/2 af 28. januar 2011 og nr. 164/2 af 8. april 2011 (»cirkulærerne«), der vedrører anvendelsen af armslængdeprincippet for koncerninterne finansieringstransaktioner. Ud over den specifikke vejledning i anvendelsen af armslængdeprincippet for sådanne transaktioner indeholdt cirkulærerne en generel beskrivelse af armslængdeprincippet som beskrevet i OECD's retningslinjer for Transfer Pricing, som de omsatte til national ret. Nærmere bestemt gav cirkulærerne følgende generelle vejledning om levering af koncerninterne tjenesteydelser: »En koncernintern tjenesteydelse [...] har fundet sted, hvis en uafhængig virksomhed under sammenlignelige omstændigheder havde været villig til at betale en anden uafhængig virksomhed for at udføre den pågældende aktivitet, eller hvis den selv havde udført denne aktivitet«⁽²⁶⁶⁾. Cirkulæret præciserede endvidere, at en skatteafgørelse som hovedregel normalt er gyldig i højst fem år, medmindre fakta og omstændigheder ændrer sig, eller medmindre de lovbestemmelser, der ligger til grund for afgørelsen, ændres, eller hvis et af de væsentlige træk ved transaktionen ændres.
- (243) Fra den 1. januar 2017 formaliserer en ny artikel 56, litra b), i LIR udtrykkeligt anvendelsen af armslængdeprincippet under luxembourgsk skattelovgivning. Med virkning fra samme dato blev ovennævnte cirkulærer erstattet af Circulaire du directeur des contributions LIR n° 56/1 – 56bis/1 du 27 décembre 2016.

2.5. RETNINGSLINJER FOR TRANSFER PRICING

2.5.1. OECD-RAMMERNE FOR TRANSFER PRICING

- (244) Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (»OECD«) har udarbejdet adskillige ikke-bindende vejledningsdokumenter om international beskatning. På grund af deres ikke-bindende karakter opfordres skatteforvaltningerne i OECD-medlemslandene, hvoraf Luxembourg er et⁽²⁶⁷⁾, til blot at følge OECD's rammer⁽²⁶⁸⁾. Ikke desto mindre tjener OECD's rammebetingelser som et centralt punkt, og de har tydelig indflydelse på skattepraksis hos OECD-medlemmerne (og endog også ikke-medlemslande). Desuden har vejledende dokumenter, der indgår i OECD-rammerne, erhvervet retskraft i en række OECD-medlemslande, eller de benyttes som reference i forbindelse med fortolkningen af indenlandsk skattelovgivning. Når Kommissionen derfor henviser til OECD-rammerne i denne afgørelse, så er det fordi rammen er resultatet af ekspertdrøftelser i OECD og uddyber teknikker til løsning af fælles udfordringer inden for international beskatning.

⁽²⁶⁴⁾ Anvendelsen af artikel 164, stk. 3, LIR på finansieringsselskaber er blevet afklaret af de luxembourgske skatteforvaltninger i cirkulære nr. 164/2 af 28. januar 2011 og nr. 164/2 af 8. april 2011, som siden er blevet erstattet af Circulaire du directeur des contributions LIR nr. 56/1 – 56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant de transaktioner de financement intra-groupe.

⁽²⁶⁵⁾ Se betragtning 294.

⁽²⁶⁶⁾ Cirkulæreskrivelse LIR nr. 164/2 af 28. januar 2011, s. 2.

⁽²⁶⁷⁾ Luxembourg har været medlem af OECD siden 7. december 1961.

⁽²⁶⁸⁾ Se f.eks. OECD TP retningslinjer 1995, forord, stk. 16: »OECD-medlemslandene opfordres til at følge disse retningslinjer i deres indenlandske praksis vedrørende transfer pricing, og skatteydere opfordres til at følge disse retningslinjer, når de til skattemæssige formål vurderer, om deres overførselspriser overholder armslængdeprincippet [...]«.

2.5.2. ARMSLÆNGDEPRINCIPPET MED HENBLIK PÅ INTERNATIONAL BESKATNING

- (245) Når uafhængige virksomheder handler med hinanden på markedet, bestemmes betingelserne for denne transaktion, herunder priserne på de overførte varer eller de leverede ydelser, normalt af eksterne markeds kræfter. Når virksomheder integreret i en multinational koncerngruppe handler med virksomheder fra samme gruppe («associerede koncernselskaber»), kan deres kommercielle og finansielle forhold ikke bestemmes af eksterne markeds kræfter, men kan i nogle tilfælde være påvirket af en fælles interesse i at minimere koncernens skatteforpligtelser.
- (246) OECD's modelbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue («OECD Model Tax Convention») ⁽²⁶⁹⁾, der danner grundlag for mange bilaterale skatteaftaler mellem OECD-medlemslande og et stigende antal tredjelande, indeholder bestemmelser om passende overskudsfordeling mellem virksomheder inden for samme multinationale koncerngruppe. I denne henseende bestemmer artikel 9, stk. 1, i OECD's modelbeskatningsoverenskomst: »[Hvor] to [associerede] virksomheder i deres kommercielle eller økonomiske forhold er bundet af aftalte betingelser, der afviger fra dem, der ville blive aftalt mellem uafhængige selskaber, så kan enhver fortjeneste, der som følge af disse betingelser ville have bidraget til et af selskabernes overskud, men som på grundlag af de selvsamme betingelser ikke medgår til virksomhedens overskud, kunne medregnes i selskabets overskud og beskattes i overensstemmelse hermed«. Denne bestemmelse betragtes som den autoritative erklæring i forhold til »armslængdeprincippet« med henblik på international beskatning.
- (247) Ifølge armslængdeprincippet bør de nationale skatteforvaltninger kun acceptere de overførselspriser ⁽²⁷⁰⁾, der er aftalt mellem associerede koncernselskaber for koncerninterne transaktioner, hvis disse priser afspejler, hvad der ville blive aftalt i ukontrollerede transaktioner, dvs. transaktioner mellem uafhængige virksomheder, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder med armslængde på markedet. Som forklaret i OECD's retningslinjer for transfer pricing: »[...] armslængdeprincippet er teoretisk forsvarligt, da det giver den bedst mulige tilnærmelse af det frie markeds funktion i tilfælde, hvor varer og tjenesteydelser overføres mellem associerede virksomheder. Selv om det ikke altid er nemt at anvende i praksis, er resultatet generelt et indbyrdes passende indkomstniveau mellem deltagere i multinationale koncernselskaber, der er acceptabelt for skatteforvaltningerne. Det afspejler den økonomiske realitet i den kontrollerede skatteydere specifikke situation og omstændigheder og anvender de almindelige markeds kræfter som benchmark« ⁽²⁷¹⁾. Dette er essensen af armslængdeprincippet. Derfor har OECD-medlemslandene aftalt, at skattemæssigt forbundne selskabers overskud eventuelt kan tilpasses for at sikre, at armslængdeprincippet overholdes. OECD-medlemslandene mener med andre ord, at en tilpasning af overførselspriserne er hensigtsmæssig, når betingelserne for de kommercielle og finansielle forhold i en koncernintern transaktion afviger fra dem, de forventer at finde i sammenlignelige ukontrollerede transaktioner.
- (248) Ved at forsøge at justere overskuddet i forhold til de kommercielle eller økonomiske forhold, der ville være opnået i sammenlignelige ukontrollerede transaktioner, sikrer armslængdeprincippet, at OECD's foretrukne tilgang anvendes ved skattemæssig behandling af koncerndeltagere, der fungerer som separate enheder (den »separate enhedstilgang«), snarere end som uadskillelige dele af et enkelt samlet selskab ⁽²⁷²⁾.

⁽²⁶⁹⁾ Den seneste version blev offentliggjort af OECD den 15. juli 2014.

⁽²⁷⁰⁾ I denne sammenhæng henviser »overførselspriser« til de priser, for hvilke et selskab overfører fysiske varer eller immaterielle aktiver eller yder tjenester til sine associerede virksomheder. OECD TP retningslinjer 1995, 2010 og 2017, Indledning, punkt 11.

⁽²⁷¹⁾ Se OECD TP retningslinjer 1995, punkt 1.13; Se også OECD TP retningslinjer 2010 og 2017, punkt 1.14.

⁽²⁷²⁾ Den separate enhedstilgang er forklaret i forordet til OECD's retningslinjer for transfer pricing, punkt 6: »Anvendelsen af den separate enhedstilgang til koncerninterne transaktioner kræver, at de enkelte koncerndeltagere beskattes ud fra det grundlag, at de handler ud fra armslængdeprincippet i deres forhold til hinanden. Forholdet mellem deltagerne i multinationale selskaber kan dog tillade deltagerne at oprette særlige vilkår i deres koncerninterne forbindelser, der adskiller sig fra dem, der ville være blevet etableret, hvis gruppemedlemmerne fungerede som uafhængige virksomheder, der opererer på det frie marked. For at sikre en korrekt anvendelse af den separate enhedstilgang har OECD-medlemslandene vedtaget armslængdeprincippet, hvilket bør fjerne virkningen af særlige betingelser for fortjenstniveauet.« Se også OECD's vejledning i transfer pricing 2010, punkt 1.6.

- (249) OECD giver i sine retningslinjer for transfer pricing vejledning til skatteforvaltninger og multinationale selskaber om anvendelsen af armslængdeprincippet, hvoraf de seneste ændringer blev offentliggjort i 2017 (»OECD vejledning i Transfer Pricing for 2017«) ⁽²⁷³⁾. Tidligere versioner af retningslinjerne blev godkendt af OECD-Rådet den 22. juli 2010 (»OECD TP vejledning i Transfer Pricing«) ⁽²⁷⁴⁾ og den 13. juli 1995 (»OECD vejledning i Transfer Pricing 1995«) ⁽²⁷⁵⁾. De seneste revisioner og præciseringer i OECD's vejledning i transfer pricing, som fastlagt i OECD's vejledning i Transfer Pricing 2017, er blandt andet ⁽²⁷⁶⁾ baseret på OECD's endelige rapport om aktioner 8-10, Tilpasning af overførselsprissætning med værdiskabelse (»BEPS Actions 8-10 Final Report«) ⁽²⁷⁷⁾, som offentliggjort i dets handlingsplan om erosion af beskatningsgrundlaget og profitoverførsler (»BEPS-projektet«). Den endelige rapport om BEPS-aktionerne 8-10 indeholder revisioner og præciseringer af OECD's TP-retningslinjer generelt og navnlig vedrørende immaterielle aktiver ⁽²⁷⁸⁾ og omkostningsdelingsaftaler ⁽²⁷⁹⁾.

2.5.3. OECD-PRISSÆTNINGSMETODERNE

- (250) OECD's vejledning i transfer pricing beskriver fem metoder til bestemmelse af armslængdeprisen for koncerninterne transaktioner: i) CUP-metoden ii) cost plus-metoden iii) videresalgsprismetoden iv) den transaktionsbestemte nettoavancemetode (»TNMM«) og v) profit split-metoden (avancefordelingsmetoden). Generelt skal den mest hensigtsmæssige transfer pricing-metode anvendes under henvisning til omstændighederne i sagen ⁽²⁸⁰⁾. I vanskelige tilfælde, hvor ingen tilgang er afgørende, vil en fleksibel tilgang imidlertid gøre det muligt at anvende mere end én metode i fællesskab ⁽²⁸¹⁾. Multinationale koncerner har frihed til at anvende metoder, der ikke er beskrevet i disse retningslinjer, til at fastsætte overførselspriser, forudsat at disse priser opfylder armslængdeprincippet ⁽²⁸²⁾.
- (251) Der sondres mellem traditionelle transaktionsbestemte metoder (de tre første metoder) og transaktionsbestemte nettoavancemetoder (de to sidste metoder) ⁽²⁸³⁾. De traditionelle transaktionsbestemte metoder betragtes som den mest direkte metode til at fastslå, om de kommercielle eller finansielle forhold i en transaktion mellem

⁽²⁷³⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing for multinationale selskaber og skatteforvaltninger 2017 som offentliggjort 10. juli 2017. Senere ændringer og tilføjelser til kommentarerne og retningslinjerne i forbindelse med OECD's modelbeskatningsoverenskomst, der ikke medfører en ændring af selve ordlyden i overenskomsten, anses for at være gældende for fortolkningen af de deri fastsatte artikler. Begrundelsen for denne tilgang er, at OECD's kommentarer og retningslinjer, herunder OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995 og 2010, anses at udtrykke den internationale konsensus vedrørende anvendelsen af principperne i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, jf. også Kommentarer til OECD's modelbeskatningsoverenskomst 2010, punkt 35.

⁽²⁷⁴⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing for multinationale selskaber og skatteforvaltninger, 22. juli 2010.

⁽²⁷⁵⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing for multinationale selskaber og skatteforvaltninger, 13. juli 1995. Disse retningslinjer var baseret på OECD-rapporten »Transfer Pricing og multinationale selskaber (1979)«.

⁽²⁷⁶⁾ OECD's retningslinjerne for transfer pricing for 2017 afspejler de præciseringer og revisioner, der blev vedtaget i BEPS-rapporterne om aktioner 8-10 om Tilpasning af transfer pricing med værdiskabelse i 2015 og aktion 13 Transfer pricing-dokumentation og rapportering fra land til land. De indeholder også den reviderede vejledning om beskyttelsesordninger, der blev godkendt i 2013, som anerkender, at korrekt udformede beskyttelsesordninger kan bidrage til at lette nogle af overholdelsesbyrderne og give skatteyderne større sikkerhed. Endelig indeholder denne udgave også overensstemmelsesændringer, der blev foretaget i resten af OECD's retningslinjer om transfer pricing.

⁽²⁷⁷⁾ Rapporten blev offentliggjort den 5. oktober 2015 og godkendt af OECD-Rådet den 23. juli 2016.

⁽²⁷⁸⁾ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, BEPS Project, Revisions to Chapter VI of the Transfer Pricing Guidelines.

⁽²⁷⁹⁾ OECD (2015) Aligning Transfer Pricing Outcomes with value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, BEPS Project, Revisions to Chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines.

⁽²⁸⁰⁾ OECD's vejledning i transfer pricing 1995, kapitel II; OECD's vejledning i transfer pricing 2010 og 2017, del II.

⁽²⁸¹⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 1.69, slår fast, at »[i]n such cases, an attempt should be made to reach a conclusion consistent with the arm's length principle that is satisfactory from a practical viewpoint to all the parties involved, taking into account the facts and circumstances of the case, the mix of evidence available, and the relative reliability of the various methods under consideration«.

⁽²⁸²⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 1.68; OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010 og 2017, punkt 2.9, OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010 og 2017, punkt 2.9, at »[s]uch other methods should however not be used in substitution for OECD-recognised methods where the latter are more appropriate to the facts and circumstances of the case«.

⁽²⁸³⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, kapitel II og III; OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010 og 2017, del II og III.

associerede virksomheder overholder armlængdeprincippet. På dette grundlag lægger OECD's retningslinjer for transfer pricing særlig vægt på de traditionelle transaktionsbaserede metoder, såsom CUP-metoden, fremfor transaktionsbestemte nettoavancemetoder, dvs. TNMM og profit-splitmetoden ⁽²⁸⁴⁾.

- (252) CUP-metoden, TNMM og profit split-metoden er relevante for nærværende beslutning og beskrives derfor mere detaljeret i betragtning 253 til 256.
- (253) CUP-metoden omtales som en direkte transfer pricing-metode ⁽²⁸⁵⁾. Den sammenligner prisen og de øvrige betingelser, der er aftalt for overførsel af varer eller tjenesteydelser i en koncernintern transaktion, med prisen og de øvrige betingelser for overførsel af varer eller tjenesteydelser i sammenlignelige ukontrollerede transaktioner (dvs. transaktioner mellem ikke-tilknyttede virksomheder), der udføres under sammenlignelige omstændigheder ⁽²⁸⁶⁾.
- (254) TNMM og profit split-metoden er ofte beskrevet som »indirekte metoder«. Disse metoder beregner prisen på koncerninterne transaktioner ved at bestemme, hvad der ville være en armlængdes nettoresultat (dvs. driftsoverskud) for en bestemt aktivitet ved at anslå det nettoresultat, som et ikke-integreret selskab, der beskæftiger sig med samme eller lignende aktivitet, kan forventes at generere på en tilsvarende aktivitet ⁽²⁸⁷⁾.
- (255) TNMM undersøger forholdet mellem nettoresultatet ⁽²⁸⁸⁾ og en passende base (f.eks. omkostninger, salg, aktiver) ⁽²⁸⁹⁾, der betegnes som en »nettoresultatindikator« eller »resultatniveauidikator« i relation til koncerninterne transaktioner (eller transaktioner, det er passende at aggregere), der skal værdibestemmes. Nettoresultatindikatoren bør fastlægges ud fra den nettoresultatindikator, som uafhængige parter tjener i sammenlignelige ukontrollerede transaktioner. Ved anvendelse af TNMM er det nødvendigt at vælge den testede part i den kontrollerede transaktion, dvs. parten til transaktionen, der testes med en resultatniveauidikator. Dette valg skal være i overensstemmelse med den funktionelle analyse, der udføres (herunder påtaget risiko og anvendte aktiver) af begge parter i den eller de koncerninterne transaktioner. Ved anvendelse af TNMM er den testede part som hovedregel den part, hvorpå metoden kan anvendes på den mest pålidelige måde, og hvorpå de mest pålidelige sammenligningsresultater kan opnås. Brugen af TNMM er ofte forbundet med punkt 3.18 i OECD's retningslinjer for transfer pricing fra 2010, ifølge hvilke den »testede part« i princippet skal være det selskab, der har den mindst komplekse funktion i forhold til den koncerninterne transaktion, der er genstand

⁽²⁸⁴⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 3.49 fastslår: »Traditional transaction methods are to be preferred over transactional profit methods as a means of establishing whether a transfer price is at arm's length, i.e. whether there is a special condition affecting the level of profits between associated enterprises. To date, practical experience has shown that in the majority of cases, it is possible to apply traditional transaction methods.« OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010 og 2017, punkt 2.3 fastslår: »As a result, where, taking account of the criteria described at paragraph 2.2, a traditional transaction method and a transactional profit method can be applied in an equally reliable manner, the traditional transaction method is preferable to the transactional profit method.«

⁽²⁸⁵⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 2.7: »Where it is possible to locate comparable uncontrolled transactions, the CUP Method is the most direct and reliable way to apply the arm's length principle. Consequently, in such cases the CUP Method is preferable over all other methods.« Se også OECD's vejledning i transfer pricing 2010, punkt 2.14, og OECD's vejledning i transfer pricing 2017, punkt 2.15.

⁽²⁸⁶⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 2.7: »Following the principles in Chapter I, an uncontrolled transaction is comparable to a controlled transaction (i.e. it is a comparable uncontrolled transaction) for purposes of the CUP method if one of two conditions is met: a) none of the differences (if any) between the transactions being compared or between the enterprises undertaking those transactions could materially affect the price in the open market; or, b) reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the material effects of such differences.« Se også OECD's vejledning i transfer pricing 2010, punkt 2.14, og OECD's vejledning i transfer pricing 2017, punkt 2.15.

⁽²⁸⁷⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 3.2; OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010, punkt 2.58; og OECD's retningslinjer for transfer pricing 2017, punkt 2.64.

⁽²⁸⁸⁾ Som forklaret i punkt 2.80 i OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010 bør fastsættelsen af resultatniveauidikatoren udelukke ikke-driftsmæssige poster som renteindtægter, udgifter og indkomstskatter. Exceptionelle og ekstraordinære poster af engangskaraktør bør generelt også udelukkes.

⁽²⁸⁹⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, 2010 og 2017, ordliste.

for vurdering ⁽²⁹⁰⁾. Derfor betragtes TNMM som en velegnet metode til at afprøve armslængdens vederlag for den part, der ikke yder noget unikt og værdifuldt bidrag til den eller de interne transaktioner, der er genstand for vurdering ⁽²⁹¹⁾.

- (256) Overskudsmetoden er den anden »indirekte metode« til en skønsmæssig fastsættelse af armslængdepriserne for koncerninterne transaktioner. Denne metode identificerer, at det kombinerede overskud (eller tabet), der skal deles mellem de associerede virksomheder, der deltager i koncerninterne transaktioner, bliver prissat, hvorefter overskuddet deles mellem dem på et økonomisk gyldigt grundlag, der svarer til den overskudsfordeling, der ville have været forventet, og som er afspejlet i en aftale udformet i overensstemmelse med armslængdeprincippet ⁽²⁹²⁾. OECD's retningslinjer beskriver to metoder til fordeling af det samlede resultat blandt de associerede virksomheder: bidragsanalysen og residualanalysen. Bidragsanalysen opdeler det kombinerede overskud på grundlag af den relative værdi af de udførte opgaver (under hensyntagen til aktiver, der anvendes, og risici, der pådrages) for hver af de parter, der er involveret i koncerninterne transaktioner, der prissættes. Residualanalysen anvender en totrinstilgang til fordeling af overskuddet. I et første trin er hvert selskab tildelt et grundlæggende (eller rutinemæssigt) overskud, der er passende for de funktioner, det udfører, aktiver, som det anvender, og risici, som det pådrager sig, på grundlag af en sammenligning af de markedsafkast, der opnås for lignende transaktioner udført af uafhængige virksomheder. Med andre ord svarer det første trin i det væsentlige til anvendelsen af TNMM. I et andet trin fordeles det resterende overskud, der er tilbage efter det første trin, mellem parterne på en måde, der nærmer sig fordelingen af samme overskud for uafhængige parter i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Profit split-metoden betragtes normalt som en passende metode, hvor begge parter i koncerninterne transaktioner yder unikke og værdifulde bidrag til denne transaktion, fordi uafhængige parter i så fald forventes at dele transaktionens overskud i forhold til deres respektive bidrag ⁽²⁹³⁾.

2.5.3.1. Armslængdespændet

- (257) OECD's retningslinjer for transfer pricing beskriver som et acceptabelt armslængderesultat fra en sammenligningsanalyse som en række resultater frem for et specifikt resultat ⁽²⁹⁴⁾. I praksis er det, som der henvises til som et »interval«, det interkvartile interval ⁽²⁹⁵⁾.

⁽²⁹⁰⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010, punkt 3.18 indeholder følgende anbefaling: »When applying a cost plus, resale price or transactional net margin method as described in Chapter II, it is necessary to choose the party to the transaction for which a financial indicator (mark-up on costs, gross margin, or net profit indicator) is tested. The choice of the tested party should be consistent with the functional analysis of the transaction. As a general rule, the tested party is the one to which a transfer pricing method can be applied in the most reliable manner and for which the most reliable comparables can be found, i.e. it will most often be the one that has the less complex functional analysis.« Se også, OECD's vejledning i transfer pricing 2017, punkt 6.198: »In a transfer pricing analysis where the most appropriate transfer pricing method is the resale price method, the cost-plus method, or the transactional net margin method, the less complex of the parties to the controlled transaction is often selected as the tested party. In many cases, an arm's length price or level of profit for the tested party can be determined without the need to value the intangibles used in connection with the transaction. That would generally be the case where only the non-tested party uses intangibles.«

⁽²⁹¹⁾ Som fastslået i OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 6.26: »In cases involving highly valuable intangible property, it may be difficult to find comparable uncontrolled transactions. It therefore may be difficult to apply the traditional transaction methods and the transactional net margin method, particularly where both parties to the transaction own valuable intangible property or unique assets used in the transaction that distinguish the transaction from those of potential competitors. In such cases the profit split method may be relevant although there may be practical problems in its application.« Og videre i 2010 OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010, punkt 2.59: »A transactional net margin method is unlikely to be reliable if each party to a transaction makes valuable, unique contributions [...]. In such a case, a transactional profit split method will generally be the most appropriate method, [...]. However, a one-sided method (traditional transaction method or transactional net margin method) may be applicable in cases where one of the parties makes all the unique contributions involved in the controlled transaction, while the other party does not make any unique contribution.«

⁽²⁹²⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, 2010 og 2017, ordliste.

⁽²⁹³⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, punkt 3.7; og OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010, punkt 2.109 og 2.115.

⁽²⁹⁴⁾ OECD's vejledning i transfer pricing 1995, punkt 1.45- 1.48, og OECD's vejledning i transfer pricing 2010 og 2017, punkt 3.55-3.62.

⁽²⁹⁵⁾ Kvartiler i en række data er tre punkter, der deler tallene i sættet rangeret fra det mindste til største i fire lige store sæt, dvs. 25 % af dataene er i 25-percentilen (også kaldet lavere kvartil), 50 % af dataene er under eller lig med det andet kvartil, som er medianen af sættet, og 75 % af dataene er under eller lig med det 75. percentil (også kaldet øvre kvartil).

- (258) OECD's vejledning i transfer pricing understreger imidlertid, at dette kun er muligt, hvor intervallet omfatter resultater af forholdsvis lige og høj pålidelighed, mens det i nærvær af sammenlignelighedsfejl kan være hensigtsmæssigt at anvende foranstaltninger med central tendens (f.eks. medianen, det gennemsnitlige eller vægtede gennemsnit osv.) for at bestemme det mest hensigtsmæssige punkt i intervallet ⁽²⁹⁶⁾.

2.5.3.2. Særlige overvejelser om anvendelsen af armslængdeprincippet for immaterielle aktiver

- (259) Kapitel VI i OECD's vejledning i transfer pricing indeholder specifik vejledning om anvendelsen af armslængdeprincippet på immaterielle aktiver. Kapitel VI blev indført i OECD's vejledning i transfer pricing i 1995 og blev senest opdateret i OECD's vejledning i transfer pricing i 2017 på grundlag af den endelige rapport om BEPS-aktionerne 8-10 ⁽²⁹⁷⁾.
- (260) Ifølge dette kapitel skal anvendelsen af armslængdeprincippet på et immaterielt aktiv medtage både overdragers og den erhvervendes perspektiv på aktivet. Fra overdragerens perspektiv bør den pris, som en sammenlignelig uafhængig virksomhed ville være villig til at overføre aktivet til under sammenlignelige omstændigheder, undersøges. Ud fra erhververens perspektiv bør det undersøges, om et sammenligneligt uafhængigt selskab ville være villig til at betale en sådan pris ⁽²⁹⁸⁾.
- (261) En uafhængig erhverver accepterer kun at betale den pågældende pris, hvis der er rimelige forventninger om at sikre tilfredsstillende fordele ved brug af immaterielle aktiver, og efter en overvejelse af andre realistisk tilgængelige muligheder. Identifikation af den enhed eller enhederne, der er involveret i koncerninterne transaktioner vedrørende immaterielle aktiver, der har ret til at bevare (delvis eller helt) overskuddet fra dette aktiv, er afgørende for at opnå et armslængderesultat. Imidlertid er det juridiske ejerskab af immaterielle aktiver ikke afgørende, når vederlagets armslængde skal bestemmes ⁽²⁹⁹⁾.

2.5.3.3. Særlige overvejelser om anvendelsen af armslængdeprincippet for aktionæraktiviteter og lav værditilvækst inden for koncerninterne tjenesteydelser

- (262) Kapitel VII i OECD's vejledning i transfer pricing indeholder specifik vejledning om anvendelsen af armslængdeprincippet for koncerninterne tjenesteydelser. Kapitel VII blev indført i OECD's vejledning i transfer pricing i 1995 og blev senest opdateret i OECD's vejledning i transfer pricing i 2017 på grundlag af den endelige rapport om BEPS-aktionerne 8-10 ⁽³⁰⁰⁾.
- (263) En multinational koncern kan sørge for, at visse koncerninterne tjenesteydelser er til rådighed for koncernens deltagere, f.eks. finansielle eller administrative tjenesteydelser. Sådanne tjenester kan udføres af moderselskabet eller en anden koncern deltager, som i første omgang kan bære omkostningerne i forbindelse med leveringen. Hvis det anses for koncerninterne ydelser, er det nødvendigt at afgøre, om det modtagende selskabs vederlag for sådanne ydelser er i overensstemmelse med armslængdeprincippet ⁽³⁰¹⁾. Som forklaret i OECD's retningslinjer for transfer pricing, »[i] forbindelse med forsøg på fastsættelse af armslængdeprisen i forbindelse med koncerninterne tjenesteydelser bør forholdet overvejes set både i tjenesteyderens samt tjenesteerhververens perspektiv I denne

⁽²⁹⁶⁾ OECD's vejledning i transfer pricing 1995, punkt 1.48, og OECD's vejledning i transfer pricing 2010 og 2017, punkt 3.62.

⁽²⁹⁷⁾ OECD's vejledning i transfer pricing 2017, kapitel VI, og BEPS Actions 8-10 Final Report, s. 63-117.

⁽²⁹⁸⁾ OECD's vejledning i transfer pricing 1995 og 2010, punkt 6.14, og OECD's vejledning i transfer pricing 2017, punkt 6.112.

⁽²⁹⁹⁾ Dette fokus bekræftes yderligere i OECD's retningslinjer for transfer pricing 2017, punkt 6.42: »While determining legal ownership and contractual arrangements is an important first step in the analysis, these determinations are separate and distinct from the question of remuneration under the arm's length principle. For transfer pricing purposes, legal ownership of intangibles, by itself, does not confer any right ultimately to retain returns derived by the MNE [multinational enterprise] group from exploiting the intangible, even though such returns may initially accrue to the legal owner as a result of its legal or contractual right to exploit the intangible. The return ultimately retained by or attributed to the legal owner depends upon the functions it performs, the assets it uses, and the risks it assumes, and upon the contributions made by other MNE [multinational enterprise] group members through their functions performed, assets used, and risks assumed«.

⁽³⁰⁰⁾ OECD's vejledning i transfer pricing 2017, kapitel VI, og BEPS Actions 8-10 Final Report, s. 141-160.

⁽³⁰¹⁾ OECD TP retningslinjer 1995, 2010 og 2017, punkt 7.2.

henseende omfatter relevante overvejelser værdien af tjenesten for erhververen og hvor meget en sammenlignelig uafhængig virksomhed ville være villig til at betale for samme tjeneste under sammenlignelige omstændigheder samt omkostningerne i forbindelse med levering af tjenesten«⁽³⁰²⁾.

- (264) Ikke alle koncerninterne aktiviteter berettiger imidlertid et vederlag, der skal betales af modtageren. En koncernintern aktivitet udført af et selskab i dettes egenskab af aktionær og udelukkende på grund af dette selskabs ejerandel i en eller flere andre koncerndeltagere (en »aktionæraktivitet«) bør ikke pålægges datterselskaberne⁽³⁰³⁾.
- (265) EU's Joint Transfer Pricing Forum (»JTPF«) er en ekspertgruppe, som blev nedsat af Kommissionen i oktober 2002, og som bistår og rådgiver Kommissionen i transfer pricing-sager. JTPF er sammensat af statslige og ikke-statslige sektoreksperter inden for transfer pricing. I februar 2010 blev en rapport om JTPF's evaluering af anvendelsen af armslængdeprincippet offentliggjort, som det fremgår af OECD's retningslinjer om transfer pricing, vedrørende en specifik kategori af tjenesteydelser mellem associerede selskaber, der er beskrevet som »koncerninterne tjenesteydelser med lav værditilvækst« (»JTPF-rapporten 2010«)⁽³⁰⁴⁾.
- (266) Som forklaret i bilag 1 til JTPF-rapporten fra 2010 kan tjenesteydelser med lav værditilvækst blandt andet omfatte juridiske tjenester og regnskabs tjenester. Hvor sådanne tjenesteydelser med lav værditilvækst anses for at være tilvejebragt, vurderes det i JTPF-rapporten fra 2010, at CUP-metoden er den mest hensigtsmæssige metode til at bestemme armslængdeprisen for disse tjenester. I mangel af egnede sammenlignelige ukontrollerede transaktioner er en omkostningsbaseret transfer pricing-metode den mest almindeligt anvendte metode til bestemmelse af armslængdeprisen for sådanne tjenester⁽³⁰⁵⁾.
- (267) Ved anvendelse af en omkostningsbaseret metode skal det relevante omkostningsgrundlag for en bestemt tjeneste bestemmes. Det bør i så fald overvejes, hvilken opskrivning der eventuelt skal anvendes på disse omkostninger. I denne henseende henviser i JTPF-rapporten fra 2010 i første omgang til punkt 7.33 og 7.36 i OECD's retningslinjer for transfer pricing fra 1995, hvoraf det fremgår, at en opskrivning ikke altid bør anvendes på omkostningsgrundlaget⁽³⁰⁶⁾.
- (268) I JTPF-rapporten fra 2010 fandt man desuden, at en hensigtsmæssig markering for tjenesteydelser med lav værditilvækst typisk ligger på mellem 3 % og 10 %, og ofte omkring 5 %, baseret på erfaringerne fra de nationale skatteforvaltninger. Men hvor fakta og omstændigheder i den specifikke transaktion understøtter en anden opskrivning, bør denne tages i betragtning.

2.6. BESKRIVELSE AF DE VIGTIGSTE REGNSKABSMÆSSIGE OG FINANSIELLE VILKÅR, DER ANVENDES I AFGØRELSEN

- (269) En kort oversigt over de finansielle indikatorer og regnskabskoncepter, der ofte anvendes i denne afgørelse, findes nedenfor.
- (270) De første poster på en typisk resultatopgørelse er den indtægt, som en virksomhed har af sine sædvanlige aktiviteter, sædvanligvis fra salg af varer og tjenesteydelser til kunder. Denne regnskabspost benævnes »salg« eller »omsætning« eller »indtægter«.
- (271) Omkostninger i forbindelse med solgte varer (»COGS«) repræsenterer hovedsagelig værdien af materiale, der anvendes til produktion af varer (råmaterialer) eller købsprisen på varer, der er videresolgt, hvis virksomheden ikke forarbejder de solgte varer. COGS fratrækkes salget for at beregne bruttoavancen.

⁽³⁰²⁾ OECD TP retningslinjer 1995, 2010 og 2017, punkt 7.29.

⁽³⁰³⁾ OECD TP retningslinjer 1995, 2010 og 2017, punkt 7.9 og 7.10.

⁽³⁰⁴⁾ EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF-rapport: Guidelines on low value adding intra-group services, møde den 4. februar 2010, tilgængelig på: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf.

⁽³⁰⁵⁾ JTPF-rapporten 2010, punkt 59-60.

⁽³⁰⁶⁾ JTPF-rapporten 2010, punkt 62

- (272) Driftsomkostninger dækker hovedsagelig lønomkostninger ⁽³⁰⁷⁾, energiforbrug og andre administrative og salgsomkostninger. I forbindelse med LuxOpCo klassificeres royalties, der betales til LuxSCS, som »andre driftsafgifter«, men udelukkes fra driftsomkostningerne til beregning af driftsresultatet i henhold til den anfægtede skatteafgørelse ⁽³⁰⁸⁾.
- (273) Tabel 17 giver et forenklet overblik over en resultatopgørelse ⁽³⁰⁹⁾.

Tabel 17

Forenklet opgørelse af posterne fortjeneste og tab

Salg (eller Omsætning eller Indtjening)

— **Omkostninger ved solgte varer (COGS)**

Bruttoavance

— **Driftsudgifter (OpEx)**

Driftsoverskud (EBITDA)

Indtjening før renter og afgifter (EBIT) eller driftsindkomst

— Renter og usædvanlige eller ekstraordinære indtægter

Skattepligtig indkomst

— **Skat**

Nettooverskud

- (274) Resultat og rentabilitet måles ofte ved hjælp af forholdstal, der anføres som »margener« eller »avancer«. Margener bruges også i peer-sammenligninger i transfer pricing.
- (275) Ved transfer pricing kan bruttomarginer opgøres som bruttoresultatet divideret med salg (eller COGS), og nettomarginer som driftsresultatet divideret med salg (eller de samlede omkostninger, dvs. summen af COGS og driftsudgifter), navnlig når metoden med nettotransaktionsmargin anvendes. Når metoden med »nettomargin« anvendes, vil tælleren for resultatniveauindikatoren derfor være driftsresultatet.

3. BEGRUNDELSE FOR INDLEDNING AF PROCEDUREN

- (276) I sin åbningsafgørelse ⁽³¹⁰⁾ forklarede Kommissionen, at den havde alvorlig tvivl om, hvorvidt den anfægtede skatteafgørelse var forenelig med det indre markeds principper. Navnlig udtrykte den flere tvivl om, hvorvidt transfer pricing-ordningen, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, resulterede i en royalty i overensstemmelse med armslængdeprincippet til LuxSCS og en indtjening i overensstemmelse med armslængdeprincippet for LuxOpCo.
- (277) For det første kritiserede Kommissionen det forhold, at den anfægtede skatteafgørelse tilsyneladende var blevet tildelt på trods af en manglende transfer pricing-rapport. Den bemærkede endvidere, at afgørelsen var blevet truffet inden elleve dage fra modtagelsen af det første brev i anmodningen om en afgørelse.
- (278) For det andet kritiserede Kommissionen den omstændighed, at transfer price-ordningen, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, ikke syntes at være baseret på nogen af de generelt accepterede transfer pricing-metoder, der er fastsat i OECD's retningslinjer for transfer pricing.

⁽³⁰⁷⁾ For fuldstændighedens skyld bemærkes det, at en del af lønudgifterne kan medregnes i COGS, når den del er direkte knyttet til produktionen.

⁽³⁰⁸⁾ Se betragtning 38 i åbningsafgørelsen.

⁽³⁰⁹⁾ I tabel 17 står EBITDATA for det konventionelle akronym af »indtjening før renter, afgifter, afskrivninger og amortisering«.

⁽³¹⁰⁾ Kommissionens beslutning af 7. oktober 2014 om åbning af proceduren iht. artikel 108, stk. 2, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, C (2014) 7156 endelig udgave.

- (279) For det tredje kritiserede Kommissionen den kendsgerning, at den royaltyudbetaling, der var godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, i modsætning til henstillingerne i punkt 6.16 i OECD's retningslinjer for transfer pricing i 1995 og 2010, ikke var relateret til produktion, salg eller fortjeneste. I stedet blev royaltyen beregnet som residualavancen for LuxOpCos koncerninterne transaktioner, hvilken blev bestemt ved at fratække et rutinemæssigt afkast, der kan henføres til LuxOpCos funktioner fra LuxOpCos faktisk registrerede overskud.
- (280) For det fjerde stillede Kommissionen spørgsmålstegn ved, om det var korrekt at betragte LuxOpCo som udførende mindre komplekse funktioner sammenlignet med LuxSCS. Baseret på beskrivelsen af funktioner udført af LuxOpCo og de risici, som det påtager sig, syntes disse funktioner og risici at være mere komplekse end dem, der udføres af LuxSCS. De specifikke funktioner i forbindelse med immaterielle aktiver, for hvilke LuxSCS angiveligt modtager betaling, blev ikke beskrevet i anmodningen om en afgørelse eller af den luxembourgske skatteadministration i den anfægtede skatteafgørelse. Selv om LuxSCS siges at bære alle risici forbundet med ejendomsretten til dette immaterielle aktiv i anmodningen om en skatteafgørelse, blev de risici, LuxSCS påtager sig, mens det holder de immaterielle aktiver, ikke specificeret, navnlig sammenlignet med de iværksætterrisici, LuxOpCo påtager sig.
- (281) For det femte vurderede Kommissionen, at med en [4-6] % opskrivning af driftsomkostningerne var vederlaget, der blev godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, for LuxOpCos opgaver forholdsvis lavt, navnlig under hensyntagen til, at bl.a. LuxOpCos funktioner blev præsenteret som central og strategisk kommercielt beslutningstagende med virksomhedsrisikoen koncentreret på hele det europæiske marked. Endvidere blev anvendelsen af et gult og et loft ⁽³¹¹⁾ til at bestemme LuxOpCos vederlag i overensstemmelse med armslængdeprincippet, der faktisk tilsidesætter transfer price-ordningen baseret på driftsomkostninger, ikke forklaret. Endelig stillede Kommissionen spørgsmålstegn ved, om valget af en metode til indirekte bestemmelse af transfer pricing for at fastslå LuxOpCos vederlag var berettiget.
- (282) For det sjette bemærkede Kommissionen, at mens den anfægtede skatteafgørelse blev tildelt i 2003, så viste den sig stadig at finde anvendelse i 2014. Kommissionen udtrykte tvivl om, hvorvidt det var korrekt at betragte den godtgørelse, der blev accepteret i skatteafgørelsen, som stadig værende i armslængde mere end ti år senere uden nogen gennemgang eller forpligtelse til at underrette forvaltningen, hvis eventuelle afgørende omstændigheder i mellemtiden skulle have ændret sig.
- (283) I lyset af disse kritikker nåede Kommissionen til den foreløbige konklusion, at den anfægtede skatteafgørelse gav Amazon en selektiv fordel, da den resulterede i en royaltyudbetaling for LuxSCS og et vederlag for LuxOpCo, der afveg fra princippet om armslængde. Da alle de øvrige betingelser i traktatens artikel 107, stk. 1, tilsyneladende var opfyldt, og der ikke var nogen åbenbar forenelighed i henhold til traktatens artikel 107, stk. 2 eller 3, nåede Kommissionen til den foreløbige konklusion, at den anfægtede skatteafgørelse udgjorde statsstøtte, der var uforenelig med det indre markeds principper.

4. BEMÆRKNINGER FRA LUXEMBOURG

- (284) Luxembourgs bemærkninger til åbningsafgørelsen fokuserer for det første på påståede mangler ved proceduren i Kommissionens forundersøgelse, og for det andet på påståede juridiske fejl i åbningsafgørelsen, og for det tredje på Kommissionens tvivl i åbningsafgørelsen.

4.1. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER TIL PÅSTÅEDE MANGLER I PROCEDUREN

- (285) Luxembourg påstod, at åbningsafgørelsen var blevet vedtaget på meget kort tid og på grundlag af utilstrækkelige oplysninger. Luxembourg vurderede, at Kommissionen under forundersøgelsen ikke havde udtømt sine muligheder for at indhente de nødvendige oplysninger til vurdering af foranstaltningen.
- (286) For det første argumenterede Luxembourg for, at Kommissionen tilsidesatte principperne om loyalt samarbejde og upartiskhed, navnlig ved ikke at have reageret på tilbud om at mødes for at give Luxembourg mulighed for at drøfte de oplysninger, der var blevet fremlagt, før den traf beslutningen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure.
- (287) For det andet hævdede Luxembourg, at Kommissionen ikke havde anvendt brevet eller ånden i artikel 12, stk. 2, i forordning (EU) 2015/1589 ⁽³¹²⁾, der fastsætter, at hvis Kommissionen finder svaret på sine oplysningsanmodninger utilstrækkelige eller ufuldstændige, bør den genfremsætte sin anmodning eller endda udstede et informationspåbud.

⁽³¹¹⁾ 0,45 % og 0,55 % henholdsvis for europæisk omsætning, som illustreret i figur 1.

⁽³¹²⁾ Tidligere artikel 10, stk. 2, i forordning (EU) nr. 659/1999.

- (288) Luxembourg har også henvist til artikel 5, stk. 2, og artikel 12, stk. 3, i forordning (EU) 2015/1589. Det bemærkedes, at der i den foreliggende sag ikke var blevet sendt nogen påmindelse eller oplysningsforbud til Luxembourg.

4.2. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER TIL PÅSTÅEDE JURIDISKE FEJL I ÅBNINGSAFGØRELSEN

- (289) Luxembourg fandt, at åbningsafgørelsen var behæftet med en række juridiske fejl.
- (290) For det første fandt Luxembourg denne beslutning at udgøre en indblanding i dets suveræne beføjelser inden for direkte beskatning. Man fandt navnlig, at Kommissionen havde overskredet sine beføjelser inden for statsstøtte ved at udvikle og indføre sin egen fortolkning af armslængdeprincippet. På denne måde søger Kommissionen at harmonisere reglerne om direkte beskatning i strid med traktatens artikel 113 og 115, da Unionen kun kan harmonisere den materielle lov om beskatning ved hjælp af enstemmigt vedtagne lovgivningsmæssige foranstaltninger.
- (291) Luxembourg gjorde særligt opmærksom på overførselsprisen særlige karakter og kompleksitet. I henhold til OECD's retningslinjer for transfer pricing skal de nationale skattemyndigheder kunne benytte et vist skøn i deres fortolkning af skattereglerne i forbindelse med en enkelt sag og afgøre, om den anvendte transfer pricing-metode resulterer i en acceptabel transfer pricing. Luxembourg hævdede, at de nationale skattemyndigheder for at sikre retssikkerheden gennem skatteafgørelser har brug for det fornødne skøn, uden at de straks trues med, at deres dom senere vil blive erklæret i strid med statsstøttereglerne. Luxembourg hævdede, at det havde modtaget bekræftelse på, at dets skattelovgivning er hensigtsmæssig og overholder adfærdskodeksen for erhvervsbeskatning⁽³¹³⁾ og OECD's retningslinjer for transfer pricing⁽³¹⁴⁾.
- (292) For det andet hævder Luxembourg, at denne præcedens, som Kommissionen påberåber sig i åbningsbeslutningen, adskiller sig fra den anfægtede skatteafgørelse, idet de vedrørte ordninger, der indeholdt elementer, der medførte en fordel, uanset skatteyderens individuelle omstændigheder. Fordelene i disse ordninger var kun tilgængelige for en bestemt gruppe af selskaber, mens den anfægtede skatteafgørelse ikke vedrører hele skattesystemet, men dets anvendelse på det individuelle tilfælde i forbindelse med Amazon.
- (293) For det tredje har Luxembourg påstået, at åbningsbeslutningen savner en selektivitetsanalyse, og navnlig identificerer den ikke referenceskattesystemet eller referencegruppen af skatteydere, med hvilke Amazons skattebehandling skal sammenlignes. Derfor er der følgelig ikke fundet nogen undtagelse fra referenceskattesystemet og fordelene, der anvendes på Amazon.
- (294) Med hensyn til den korrekte referenceramme anså Luxembourg det for at være den nationale skattelovgivning, navnlig artikel 164, stk. 3, og artikel 18 LIR. Selv om der ikke henvises specifikt til OECD's retningslinjer for transfer pricing i artikel 164, stk. 3, LIR afspejler Luxembourgs regler for transfer pricing og praksis disse retningslinjer. Luxembourg mente, at nationale regler for transfer pricing tjener til at sikre, at koncerner og uafhængige selskaber behandles på samme måde. Det påpegede endvidere, at hverken artikel 18 eller artikel 164, stk. 3, LIR skelner mellem internationale og nationale transaktioner eller mellem multinationale og indenlandske koncerner. Luxembourg insisterede på, at den anfægtede skatteafgørelse skal vurderes i lyset af den gældende lovramme og den økonomiske kontekst, der var gældende på tidspunktet for tildeling af foranstaltningen, dvs. i 2003⁽³¹⁵⁾. Luxembourg bemærkede, at OECD's retningslinjer for transfer pricing 2010 ikke eksisterede i 2003, og der blev ikke henvist i luxembourgsk lovgivning til OECD-retningslinjerne fra 1995.

⁽³¹³⁾ I sit brev af 21. november 2014, punkt 43 henviser Luxembourg til rapporten om adfærdskodeksen i erhvervsbeskatning, forelagt Rådet den 27. maj 2011: »With respect to the Luxembourg tax measure concerning companies engaged in intra-group financing activities the Group discussed the agreed description at the meeting on 17 February 2011. Luxembourg informed the Group that Circular no. 164/2 dated 28 January 2011 determines the conditions for providing advance pricing agreements confirming the remuneration of the transactions. [...] With the benefit of this information, the Group agreed that there was no need for this measure to be assessed against the criteria of the Code of Conduct«.

⁽³¹⁴⁾ Luxembourgs brev af 21. november 2014, punkt 44: »At its meeting on 6 December 2011, the OECD Forum on Harmful Tax Practices agreed that 10 systems did not have to be subject to further examination, one of which was the advance tax analysis of intra-group financing carried out in Luxembourg«.

⁽³¹⁵⁾ I sit brev af 21. november 2014, punkt 73, henviser Luxembourg til Kommissionens beslutning i sag SA.32225 af 2. oktober 2013: Expropriation compensation of Nedalco in Bergen op Zoom.

- (295) For det fjerde fandt Luxembourg, at Kommissionen ikke har identificeret nogen kategori af selskaber, der måtte have haft gavn af foranstaltningen. Med henvisning til Autogrill-sagen ⁽³¹⁶⁾ har Luxembourg anført, at en gruppe af selskaber, der er den eneste, der er omfattet af den pågældende foranstaltning, skal identificeres. Med hensyn til referencegruppen af skatteydere betragtede de luxembourgske myndigheder kun skatteydere omfattet af regler om transfer pricing og dets skattemæssige praksis som værende i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

4.3. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER TIL DEN TVIVL, DER BLEV UDTRYKT I ÅBNINGSAFGØRELSEN

- (296) Luxembourg henviste også specifikt til den tvivl, som Kommissionen gav udtryk for i åbningsafgørelsen vedrørende den anfægtede skatteafgørelses overholdelse af armslængdeprincippet.
- (297) For det første argumenterede Luxembourg som svar på Kommissionens kritik af, at den omtvistede skatteafgørelse blev godkendt på kun 11 arbejdsdage, at processen tog meget længere tid og involverede møder med repræsentanter fra Amazon den 9. og 11. september 2003 samt en omhyggelig undersøgelse foretaget af skattemyndighederne af tilgangen, Amazons brev af 23. og 31. oktober 2003, og rapporten om transfer pricing indsendt af Amazons skattekonsulent.
- (298) For det andet gjorde Luxembourg gældende, at Kommissionens bekymring over, at den anfægtede skatteafgørelse var blev ydet i mangel af den påkrævede økonomiske analyse, var ubegrundet. En transfer pricing-rapport var forberedt som forklaring på den transfer pricing-ordning, der blev foreslået i anmodningen om afgørelse. Den indeholder standardelementer som en funktionel analyse af begge parter i transaktionen (LuxOpCo og LuxSCS), beskrivelse af den underliggende transaktion og de relevante immaterielle aktiver samt udvælgelse af transfer pricing-metoderne og en vurdering af armslængdeprisen.
- (299) Luxembourg forklarede, at da den anfægtede skatteafgørelse blev godkendt i 2003, var Amazons aktiviteter nye og voksede hurtigt, og der blev givet prioritet til langsigtede investeringer over kortsigtet rentabilitet. I 2003 registrerede Amazon et tab, og det var påtænkt, at Amazon fortsat ville investere kraftigt i teknologi til den nærmeste fremtid. Da online-detailhandel er en aktivitet med lave marginer, og er udsat for hård konkurrence, var det Amazons strategi at differentiere sig gennem teknologisk innovation. Som en følge heraf blev immaterielle aktiver betragtet som den væsentlige værdikilde i Amazons aktiviteter. Den teknologi, der er nødvendig for processerne, er yderst sofistikeret og forbedres løbende gennem betydelige investeringer fra LuxSCS.
- (300) Ifølge den funktionelle analyse, der præsenteres i transfer pricing-rapporten, er LuxSCS ansvarlig for at opretholde og løbende udvikle immaterielle aktiver. LuxOpCo forvalter, driver og udvikler detailhandel og serviceaktiviteter via de lokale websteder i EU ved hjælp af immaterielle aktiver licenseret af LuxSCS. Ifølge Luxembourg var de immaterielle aktivers økonomiske levetid begrænset og krævede løbende forbedringer og betydelige investeringer. Luxembourg tilføjede, at LuxOpCo ikke har holdt og ikke besidder immaterielle aktiver alene. I henhold til licensaftalen om immaterielle aktiver er ethvert afledt immaterielt aktiv, der er udviklet af LuxOpCo, lovligt tilskrevet og holdt af LuxSCS.
- (301) Luxembourg har fremført, at den anfægtede skatteafgørelse godkender en transfer pricing-ordning baseret på TNMM til bestemmelse af niveauet for den royalty i overensstemmelse med armslængdeprincippet, der er betalt af LuxOpCo til LuxSCS. TNMM er en transfer pricing-metode, der svarer til luxembourgske transfer pricing-regler og administrativ praksis. Den er almindeligt anvendt i skatteafgørelser i Luxembourg og accepteret i OECD's retningslinjer for transfer pricing i 1995. Den luxembourgske skatteforvaltnings accept af TNMM afspejler den funktionelle analyse, der er indeholdt i transfer pricing-rapporten: LuxSCS holder, vedligeholder og udvikler selskabets mest strategiske elementer, nemlig immaterielle aktiver, som er svære at værdiansætte. Luxembourg hævder endvidere, at LuxOpCo ifølge licensaftalen kun har begrænsede rettigheder og ansvar med hensyn til immaterielle aktiver, og ikke har nogen selvstændig immateriel ejendomsret. Som følge heraf har LuxSCS levedygtige alternativer til brug af immaterielle aktiver for at skabe en velstående forretning; LuxOpCo besidder derimod ikke sådanne alternativer. Derfor anses LuxOpCo for at være den mindst komplekse enhed i sammenligning med LuxSCS og er korrekt blevet valgt som den testede part. Luxembourg hævdede endvidere,

⁽³¹⁶⁾ Sag T-219/10 Autogrill España v Commission ECLI:EU:T:2014:939, punkt 44 og 45.

at valget af andre metoder kunne have udsat LuxOpCo for risikoen for tab, da onlinehandel genererer lave marginer. Valget af TNMM garanterede, at LuxOpCos fremtidige overskud ville være mere stabilt og i overensstemmelse med dets profil. Det garanterede også, at LuxOpCos resultater ville stige i takt med det voksende omfang af dets aktiviteter i Luxembourg og i EU og sikre en legitim forudsigelighed med hensyn til LuxOpCos vederlag. Andre metoder ville have givet mere flygtige resultater. På baggrund af disse betragtninger hævdede Luxembourg, at den anfægtede skatteafgørelse ikke kan anses for at acceptere »det lavest mulige resultat« for LuxOpCo.

- (302) For det tredje bekræftede Luxembourg som følge af Kommissionens tvivl i åbningsafgørelsen, at royalty fra LuxOpCo til LuxSCS ikke er relateret til produktion, salg eller fortjeneste; Luxembourg bekræftede, at royaltyen beregnes som en residualavance. Luxembourg betragter imidlertid et sådant resultat som iboende ved anvendelsen af TNMM og i overensstemmelse med funktionelle og risikoanalyser.
- (303) For det fjerde hævdede Luxembourg, at LuxOpCos reelle finansielle afkast for hvert år i den relevante periode fuldt ud overholder armslængdeprincippet. Armslængdevederlaget for LuxOpCo blev anset til at ligge i interkvartilområdet mellem [2-2,5] % og [5-10] % med en middelværdi på [4-4,5] % som angivet i den sammenlignende analyse af transfer pricing-rapporten.
- (304) For det femte fremførte Luxembourg for så vidt angår tvivl om relevansen af gulvet og loftet for LuxOpCos vederlag, at siden Amazons tab i 2003, og da selskaber i den sammenlignende analyse også var tabsgivende, garanterede gulvet et positivt vederlag, der var stigende i takt med forretningernes ekspansion. Endvidere tilskyndede bunden og loftet LuxOpCo til at forvalte sine aktiviteter effektivt. Uden denne bund og loft kunne LuxOpCo blot øge sine omkostninger for at øge resultatet. Da den margin, der blev opnået af LuxOpCo i perioden 2006-2013 i gennemsnit var [3,5-4] %, og hvert år lå inden for grænsekvotientintervallet, konkluderer Luxembourg, at lofter og gulve ikke havde nogen reel og praktisk indvirkning.
- (305) Luxembourg hævdede endvidere, at beskatningsgrundlaget ikke er blevet begrænset og er steget i takt med Amazons ekspansion og investering i EU-området. Vederlagsmarginen blev anvendt på alle LuxOpCos driftsomkostninger, ikke kun på driftsomkostningerne i Luxembourg. Marginen blev således anvendt på et bredere grundlag end blot de driftsomkostninger, som LuxOpCo havde i Luxembourg, idet den omfattede driftsomkostningerne i forbindelse med andre datterselskaber i EU, som senere blev faktureret til LuxOpCo. Hvis LuxOpCo havde modtaget en godtgørelse udelukkende i forhold til de luxembourgske driftsomkostninger, ville den have haft en gennemsnitlig margin på [10-15] %. Tallene fra Luxembourg til støtte for dette argument er gengivet i tabel 18.

Tabel 18

LuxOpCos skattepligtige overskud udtrykt i forhold til LuxOpCos driftsomkostninger i Luxembourg (eksklusive driftsomkostninger viderefaktureret af datterselskaberne i EU) a) og driftsomkostningerne i LuxOpCo inklusive de omkostninger, der viderefaktureres af datterselskaberne i EU b)

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

- (306) For det sjette bemærkes, at Luxembourg for så vidt angår varigheden af den anfægtede skatteafgørelse forklarede, at den oprindeligt var gældende i fem regnskabsperioder fra starten af Amazons aktiviteter i Luxembourg, som faktisk startede i 2006⁽³¹⁷⁾. Derfor var den anfægtede skatteafgørelse først i anvendelse indtil 2011. Luxembourg

⁽³¹⁷⁾ Ved brev af 5. december 2004 meddelte Amazon Luxembourg, at omstruktureringen først ville blive gennemført i 2006 og anmodede om, at den anfægtede skatteafgørelse skulle gælde for de første fem år fra dette tidspunkt. Den 23. december 2004 bekræftede Luxembourg, at den beskrevne forsinkelse ikke berører aftalen af 6. november 2003, forudsat at andre bestemmelser i anmodningen af 23. oktober 2003 opretholdes.

forklarer endvidere, at ifølge de daværende administrative praksis blev beslutninger vedrørende transfer pricing generelt kun ændret, hvis aktivitetsmodellen eller markedsvilkårene ændrede sig markant. LuxOpCos aktiviteter og driftsmodel var i 2011 uændret, hvorfor transfer pricing-ordningen fortsat blev anset for passende, og den anfægtede skatteafgørelse blev forlænget i 2011 i yderligere fem år. Luxembourg forklarer desuden, at efter den økonomiske krise i 2008 var vederlag for sammenlignelige aktiviteter (onlinedetailhandel) under stort pres, og Amazons driftsmarginaler var blevet reducerede. I denne sammenhæng fandt de luxembourgiske myndigheder, at en revision af prissætningen kunne have ført til en reduktion i LuxOpCos vederlag.

4.4. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER TIL M.COM-AFTALERNE, KONCERNENS LICENSAFTALER, LICENSAFTALER FOR IMMATERIELLE AKTIVER OG ANDRE OPLYSNINGER

- (307) Luxembourg har fremsat sine bemærkninger til M.com-aftalerne, koncernens licensaftaler, licensaftaler vedrørende immaterielle aktiver mellem Amazon-koncernenheder og tredjeparter og andre interne finansielle og juridiske oplysninger fra LuxOpCo, LuxSCS, AMEU og ASE såsom eksterne vurderingsrapporter eller transfer pricing-rapporter vedrørende akquisitionstransaktioner i forbindelse med immaterielle aktiver, referater af bestyrelsesmøder og generalforsamlinger for LuxOpCos aktionærer.
- (308) Luxembourg erklærede, at dets regler for transfer pricing er anvendelige for alle grupper af selskaber, indenlandske eller internationale, og at Amazon ikke blev behandlet mere gunstigt end andre grupper, fordi Luxembourg anvendte sine regler om transfer pricing konsekvent.
- (309) Luxembourg stillede spørgsmålstegn ved relevansen af M.com-aftalerne i forbindelse med den foreliggende sag. Bortset fra målaftalen var de blevet indgået, efter at Luxembourg havde udstedt sin skatteafgørelse. Efter at have gennemgået M.com-aftalerne udtalte Luxembourg, at det deler Amazons opfattelse af, at M.com-aftalerne afspejler en forretningsmodel, der afviger fra modellen, der var på plads mellem LuxSCS og LuxOpCo. Derfor kan disse aftaler, herunder aftalerne mellem Amazon og Borders, Circuit City, TARGET, ToysRUs og Waterstones, ikke bruges til en CUP-analyse.
- (310) Luxembourg hævdede endvidere, at Amazons koncerninterne aftaler heller ikke er tilstrækkelige til en CUP-analyse, da disse koncerninterne aftaler pr. definition ikke er ukontrollerede.

4.5. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER TIL AMAZONS FREMSENDTE DOKUMENTER I FORBINDELSE MED PROCEDUREN I DEN AMERIKANSKE SKATTEDOMSTOL

- (311) Den 6. juli 2017 fremsendte Luxembourg sine bemærkninger til Amazons indlæg til Kommissionen vedrørende dokumenter, der blev brugt og oprettet under retssagen ved den amerikanske skattedomstol.
- (312) I sine bemærkninger støtter Luxembourg Amazons kommentarer og konklusioner og fremhæver, at opkøbet af LuxSCS kun værdiansætter selve de immaterielle aktiver, adskilt fra alle andre aktiver, funktioner og risici forbundet med Amazons forretning.
- (313) Ifølge Luxembourg fastslog den amerikanske skattedomstols analyse, at [4,5-5] % af bruttoindtægten fra salget af varer (»GMS«) ville være en passende royaltysats i overensstemmelse med armslængdeprincippet for immaterielle aktiver anvendt til at drive Amazons europæiske virksomhed, baseret på de mest relevante benchmarks.
- (314) Luxembourg bemærker, at LuxSCS modtog royalties fra LuxOpCo svarende til [3-3,5] % af GMS, dvs. under armslængderoyaltysatsen, sådan som fastslået af USA's skattedomstol. Hvis den amerikanske skattedomstols sats skulle anvendes, ville LuxOpCo skulle betale royaltybetalinger til LuxSCS og derved sænke sin skattepligtige indkomst i Luxembourg.

- (315) Luxembourg finder derfor, at LuxOpCos beskatningsgrundlag ikke er uretmæssigt nedsat som anført af Kommissionen i sin åbningsafgørelse, hvorfor den anfægtede skatteafgørelse ikke gav en selektiv fordel for LuxOpCo.

5. BEMÆRKNINGER FRA INTERESSEREDE PARTER

5.1. BEMÆRKNINGER FRA AMAZON

5.1.1. AMAZONS KOMMENTARER TIL PÅSTÅEDE JURIDISKE FEJL

- (316) Amazon hævdede, at Kommissionen ikke havde identificeret referencerammen korrekt og ikke havde bevist foranstaltningens selektivitet i sin åbningsbeslutning. Ifølge Amazon bør den anfægtede skatteafgørelse revideres imod en særlig regel i national ret og/eller administrativ praksis og ikke selskabsskattesystemet som helhed ⁽³¹⁸⁾. Den korrekte referenceramme til vurdering af den anfægtede skatteafgørelse er derfor armslængdeprincippet som fastsat i artikel 164, stk. 3, og artikel 18 LIR, sammen med den relevante administrative praksis, der anvender de pågældende bestemmelser ⁽³¹⁹⁾.
- (317) Ifølge Amazon kan der kun være tale om statsstøtte, hvis den anfægtede skatteafgørelse afviger fra den normale fortolkning og anvendelse af armslængdeprincippet i Luxembourg. Amazon argumenterede for, at den udbredte anvendelse af den residualavancefordelingsmetode, der blev afsløret i LuxLeaks-databasen af International Consortium of Investigative Journalists, illustrerer, at den anfægtede skatteafgørelse ikke afviger fra den luxembourgske skatteadministrations administrative praksis ⁽³²⁰⁾.
- (318) Amazon hævdede også, at Kommissionen ikke demonstrerede foranstaltningens selektivitet og henviste til de tilfælde, hvor kendetegnene ved ikke-selektive foranstaltninger blev fastsat ⁽³²¹⁾.

5.1.2. AMAZONS BEMÆRKNINGER TIL DEN TVIVL, DER BLEV UDTRYKT I ÅBNINGSAFGØRELSEN

- (319) Amazonas bemærkninger til den tvivl, der blev udtrykt i åbningsafgørelsen, svarer stort set til Luxembourgs, for så vidt som det også hævder, at anmodningen om en skattemæssig afgørelse ledsages af en transfer pricing-rapport, og at denne anmodning blev nøje gennemgået.
- (320) Amazon hævdede endvidere, at den valgte transfer pricing-metode, residualavancefordelingen, ikke kun er i overensstemmelse med OECD's retningslinjer for transfer pricing, men også med luxembourgske regler for transfer pricing og administrativ praksis ⁽³²²⁾. Amazon forklarede, at de immaterielle aktiver, som LuxSCS stiller til rådighed for LuxOpCo i henhold til licensaftalen, består af al intellektuel ejendom, ejendomsrettigheder og andre immaterielle aktiver, der ejes og udvikles af LuxSCS i henhold til en aftale med Amazons datterselskaber eller licenseres fra Amazon-tilknyttede selskaber eller enheder på anden måde tilknyttet LuxSCS ⁽³²³⁾. Amazon

⁽³¹⁸⁾ Amazon henviser til følgende sager om statsstøtte, hvor Amazon ifølge en særlig skatteregel tjente som referenceramme: Kommissionens beslutning 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT L 135 af 21.5.2011, s. 1); Kommissionens 2007/256/EF beslutning af 20. december 2006 om Frankrigs støtteordning i medfør af artikel 39 CA i den franske skattelov (code général des impôts) — Statsstøtte C 46/2004 (tidl. NN 65/2004) (EUT L 112 af 30.4.2007, s. 41), punkt 86; Sag C-6/12, P Oy, punkt 22-31; Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos, punkt 50.

⁽³¹⁹⁾ Der henvises til Kommissionens beslutning 2011/282/EU og Kommissionens beslutning 2011/276/EU af 26. maj 2010 om statsstøtte i form af et forlig om afgifter iværksat af Belgien til fordel for virksomheden Umicore S.A. (tidligere »Union Minière S.A.«) (Statsstøtte C 76/03 (ex NN 69/03)) (EUT L 122 af 11.5.2011, s. 76), navnlig afsnit 204 og 223.

⁽³²⁰⁾ Amazons skrivelse af 5. marts 2015, bilag 2

⁽³²¹⁾ Navnlig i Amazons brev af 5. marts 2015, punkt 43-45 og 49; Amazon henviser til forenede sager C-106/09 P og C-107/99 P, Kommissionen og Spanien mod regeringen i Gibraltar og Det Forenede Kongerige, punkt 72 og 73, og den deri nævnte retspraksis; Sag C-6/12, P Oy, punkt 17-19, sag T-219/10 Autogrill, punkt 29; og sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, punkt 54, og den deri nævnte retspraksis;

⁽³²²⁾ Amazon illustrerer dette argument med henvisning til de luxembourgske skatteafgørelser udgivet af ICIJ. Blandt disse har Amazon identificeret 97 afgørelser, der ifølge Amazon er baseret på residualavancefordelingsmetoden, og som inden for finansieringsordninger allokere et ikke-entydigt afkast, dvs. fast finansiel margin til en luxembourgske enhed, mens det resterende overskud allokeres til indehaveren af et finansieringsinstrument.

⁽³²³⁾ Amazons brev af 5. marts 2015, punkt 97.

forklarede LuxSCS's rolle i forhold til LuxOpCo og hævdede, at da LuxOpCo er det driftsselskab, der ikke ejer unikke ressourcer, og mens LuxSCS ejer, vedligeholder og udvikler unikke og værdifulde og vigtige afsæt for værdiskabelse, der er vanskelige at værdiansætte, er LuxOpCo den mindst komplekse enhed i dette forhold. Derfor anvendes TNMM under residualavancefordelingsmetoden i det første trin til at bestemme afkastet af ikke-entydige bidrag fra LuxOpCo, der er udpeget som »testet part«. Residualavancen allokeres derefter fuldt ud til LuxSCS for at afspejle, at dets bidrag er afgørende for den europæiske forretning ⁽³²⁴⁾.

- (321) Amazon tilføjede, at LuxSCS' bidrag, for hvilke det modtager vederlag ifølge transfer pricing-ordningen, der er godkendt af den anfægtede skatteafgørelse, ikke alene består i underlicensering af immaterielle aktiver, men også af påtagelse af risici forbundet med LuxOpCos operationer ⁽³²⁵⁾. Ved at holde og finansiere udviklingen af immaterielle aktiver, tog LuxSCS betydelige risici, da det skulle foretage betalingerne ifølge CSA. Risikoen, som bæres af LuxSCS, stammer fra usikkerheden i forbindelse med finansiering af forskning og udvikling. Hvis F&U-aktiviteterne ikke genererer nogen immaterielle aktiver, der kan udnyttes med held, ville parterne i CSA have lidt betydelige tab. LuxSCS har evnen til at kontrollere de forretningsmæssige risici forbundet med immaterielle aktiver, da LuxSCS udøver sin kontrol og udvikling af immaterielle aktiver gennem sin deltagelse i CSA. Derfor er det ikke nødvendigt for LuxSCS at have egne medarbejdere. I en situation, hvor LuxOpCo ville blive udsat for tab, ville immaterielle aktiver endvidere kunne licenseres til et andet selskab, og derfor ligger den effektive kontrol over udnyttelsen af immaterielle aktiver hos LuxSCS. Endelig har LuxSCS som ejer af de meget værdifulde immaterielle aktiver den finansielle kapacitet til at absorbere risici, såfremt disse skulle indtræffe. LuxSCS kunne også stole på pengestrømmen fra forventet royaltvindkomst til finansiering af fremtidige investeringer med det formål at opretholde og opgradere immaterielle aktiver.
- (322) Amazon hævdede endvidere, at anvendelsen af CUP-metoden til fastlæggelse af en fast royaltysats ville have givet mere flygtige resultater, idet LuxOpCo ville være blevet udsat for risikoen for tab, og derfor blev denne metode ikke anvendt. Under alle omstændigheder skal den luxembourgske skatteadministration påbegynde transfer pricing-analysen på grundlag af den metode, som skatteyderen vælger.
- (323) Amazon mindede om, at anvendelsen af enhver transfer pricing-metode typisk producerer en række tal, som alle er lige pålidelige. Transfer pricing er ikke en eksakt videnskab, og enhver transfer pricing-analyse vil i sig selv resultere i en række armslængderesultater og en konklusion om *en* armslængdepris og ikke *armslængdeprisen*. Endvidere hævdede Amazon med henvisning til OECD's retningslinjer for transfer pricing, at transfer pricing er en skønsmæssig vurdering. Derfor er en vis grad af fortolkningsmæssigt spillerum afgørende for at holde selskabsskattesystemet håndterbart.
- (324) Amazon forelagde en efterfølgende undersøgelse, som den havde bestilt i 2014, om ledelsestjenester, der sammenligner europæiske virksomheder med aktiviteter, der ligner dem, der er forbundet med Amazons koncerninterne ledelsestjenester (»2014-undersøgelsen«) ⁽³²⁶⁾. I 2014-undersøgelsen blev der gennemført en søgning for sammenlignelige selskaber, der generelt blev identificeret som engageret i aktiviteter i hovedkontorer og ledelsesrådgivning. En søgning efter sammenlignelige selskaber i Amadeus-databasen ved hjælp af udvælgelses-kriterier relateret til geografisk område ⁽³²⁷⁾, selskabets uafhængighed, utilstrækkelige finansielle oplysninger og søgeordssøgning i begrænsninger i forretningsbeskrivelser ⁽³²⁸⁾ resulterede i elleve selskaber ⁽³²⁹⁾, som skattekon-sulenten anser for at være tilstrækkeligt sammenlignelige med LuxOpCo. Analysen af de valgte selskabers finansielle oplysninger for årene 2010-2012 resulterede i følgende interkvartile afstand for resultatniveau-indikatoren, defineret som driftsindtægt ⁽³³⁰⁾ divideret med de samlede omkostninger: 1,8 % til 12,0 % med en medianværdi på 7,0 %. Amazon vurderer, at 2014-undersøgelsen bekræfter, at LuxOpCos vederlag er

⁽³²⁴⁾ Amazons brev af 18. januar 2016, s. 6.

⁽³²⁵⁾ Amazons brev af 5. marts 2015, punkt 9.

⁽³²⁶⁾ [Konsulent 4], »Benchmark Company Search for European Management Companies for 2010-2012«, 5. februar 2014. Bilag 11 til Amazons bemærkninger til åbningsafgørelsen.

⁽³²⁷⁾ Skattekonsulenten begrænsede søgningen til følgende lande: Belgien, Danmark, Det Forenede Kongerige, Finland, Frankrig, Grækenland, Irland, Italien, Luxembourg, Nederlandene, Portugal, Spanien, Sverige, Tyskland og Østrig.

⁽³²⁸⁾ Følgende nøgleord blev brugt som søgeord: management services, business management consultancy services, strategic consulting services, organisational planning services and other related services. Samtidig udelukker skattekonsulenten virksomheder, der leverer ikke-relaterede tjenester (som revision, aktuariemæssige tjenester, reklame, mægling, kommunikation, konstruktion, design og udvikling, fremstilling, it, ejendoms- og transporttjenester), der blev drevet som partnerskaber, blev drevet i en forskellig industri (forsyning og energi) og havde utilstrækkelig kvalitativ information).

⁽³²⁹⁾ Adix, Axholmen Ab, Becitizen, Consilia Business Management Spa, Icm Intercultural Management Associates, Implement Mp Ab, Nike Consulting Spa, Nsa S.P.A., Pambianco Strategie Di Impresa Srl, Rhapsodies Conseil, X-Pm Transition Partners.

⁽³³⁰⁾ Samlede indtægter minus de samlede omkostninger, hvor de samlede omkostninger svarer til de samlede omkostninger for de solgte varer plus den samlede driftsomkostning.

i overensstemmelse med armslængdeprincippet, sådan som godkendt af den anfægtede skatteafgørelse, fordi LuxOpCos opgørelse som en procentdel af de luxembourgiske driftsomkostninger forblev inden for dette interval i den relevante periode ⁽³³¹⁾.

- (325) Amazon forsvarede også varigheden af den anfægtede skatteafgørelse. For at underbygge argumentet om, at efter finanskrisen i 2008 ville revisionen af afgørelsen sandsynligvis have medført en nedbringelse af LuxOpCos vederlag, forelagde Amazon en efterfølgende prisfastsættelsesrapport, som den havde bestilt i 2012 (»Transfer pricing-rapport for 2012«) ⁽³³²⁾, der præsenterer de økonomiske resultater i selskaber, der blev brugt i den sammenlignelige søgning indeholdt i transfer pricing-rapporten. Fra det oprindelige sæt af sammenlignelige selskaber, der blev anvendt i transfer pricing-rapporten, eksisterede tre ikke længere, og yderligere tre blev ikke betragtet som sammenlignelige eller havde utilstrækkelige oplysninger. To nye selskabssæt blev udarbejdet: en baseret på data fra 2004-2006 og en anden 2008-2010. Analysen, som blev udført for forskellige regnskabsår, resulterede i en lavere kvartil af omkostningsafkastet (defineret som driftsresultat til samlede omkostninger) fra 1,1 % til 4,2 %; median: 3,1 % til 5,5 %; og øvre kvartil: 4,6 % til 8,5 %. På baggrund af disse resultater hævdede Amazon, at LuxOpCos vederlag forblev inden for armslængdespændet i den relevante periode.
- (326) Endelig hævdede Amazon, at selv om Kommissionen skulle konkludere, at den anfægtede skatteafgørelse udgør statsstøtte, ville der ikke være nogen retlig grund til opkrævning af den påståede støtte fra Amazon. For det første mener Amazon, at en sådan opkrævning ville udgøre forskelsbehandling, da Amazon ville være den eneste virksomhed, der skulle tilbagebetale angiveligt ulovlig støtte, selv om mange skatteydere i henhold til Amazon var omfattet af samme behandling under den luxembourgiske skattelovgivning. For det andet hævder Amazon, at det legitimt forventede, at den anfægtede skatteafgørelse var lovlige, og det kunne stole på den. Navnlig kunne Amazon ikke have forudset, at Kommissionen efter en hidtil uset og ny tilgang ⁽³³³⁾ ville se den anfægtede skatteafgørelse som statsstøtte. Endelig bemærker Amazon, at den tiårige forældelsesperiode siden tildeling af påstået støtte er udløbet. Amazon argumenterede for, at den anfægtede skatteafgørelse er en individuel foranstaltning Den dato, hvor den juridisk bindende retsakt blev vedtaget, ifølge hvilken de nationale myndigheder forpligtede sig til at yde støtten, er derfor afgørende for fastsættelsen af datoen for dens tildeling. Ifølge Amazon blev den anfægtede skatteafgørelse meddelt den 6. november 2003, og da mere end ti år var gået fra tildelingsdatoen og datoen for Kommissionens udstedelse af sin første informationsanmodning den 24. juni 2014, er Kommissionen udelukket fra udstedelse af en opkrævning.

5.2. EPICENTER

- (327) EPICENTER ⁽³³⁴⁾ fandt, at åbningsafgørelsen ikke var opmærksom på den passende grad af skønsbeføjelse, der er forbundet med transfer pricing-praksis. EPICENTER vurderede, at Kommissionen overskred sine retlige beføjelser i forbindelse med direkte beskatning ved hjælp af statsstøttereglerne for at tackle skadelig skattekonkurrence. I den forstand vil det underminere selve behovet for retlig og lovgivningsmæssig sikkerhed. Ifølge EPICENTER bør Kommissionens rolle bestå mindre i at foreskrive en foretrukket tilgang end at sikre, at individuelle skatteregler er i overensstemmelse med de relevante OECD- eller nationale retningslinjer. Følgelig er benchmark for vurderingen af graden af selektivitet i enhver aftale den generelle forordning, der gælder i hver medlemsstat.

5.3. COMPUTER & COMMUNICATIONS INDUSTRY ASSOCIATION (CCIA)

- (328) Mens CCIA går ind for en effektiv statsstøttekontrol, mener den, at de nuværende undersøgelser fokuserer på politisk hensigtsmæssige mål. CCIA mente, at anvendelsen af statsstøtteregler i den foreliggende sag vil skabe retlig og forretningsmæssig usikkerhed i Europa. CCIA udtrykte bekymringer for anvendelsen af den forsigtige

⁽³³¹⁾ Amazons brev af 18. januar 2016, s. 6.

⁽³³²⁾ Amazons skrivelse af 5. marts 2015, bilag 14: [Konsulent 2], »[Konsulent 2] roll-forward analysis«.

⁽³³³⁾ Amazon henviser til France Telecom-sagen (Kommissionens beslutning 2006/621/EF af 2. august 2004 om statsstøtte ydet af Frankrig til France Télécom (EUT L 257 af 20.9.2006, s. 11), punkt 263, hvor Kommissionen afstår fra opkrævning på grundlag af foranstaltningens nyhed.

⁽³³⁴⁾ EPICENTER beskriver sig selv som et selvstændigt initiativ af seks ledende tænketanke i hele EU. Det søger at oplyse EU's politiske debat og fremme principperne om et frit samfund ved at bringe medlemmernes økonomiske ekspertise sammen.

uafhængige markedsoperatørtest og kræver en streng anvendelse af de nationale regler for transfer pricing som benchmark for vurdering af selektivitet. Det argumenterede også for, at anvendelsen af armslængdeprincippet normalt resulterer i et armslængdespænd i stedet for en enkelt armslængdepris.

5.4. ATOZ

- (329) ATOZ' hovedargument vedrører retsgrundlaget for Kommissionens vurdering. Ifølge ATOZ indeholdt luxembourgsk skattelovgivning ingen bestemmelse med angivelse af anvendelsen af armslængdeprincippet, da skatteafgørelsen blev godkendt. ATOZ hævder derfor, at det ikke er korrekt at antage OECD's vejledning for transfer pricing som indarbejdet i luxembourgsk lovgivning på det pågældende tidspunkt. ATOZ mener, at Kommissionens tilgang blandt andet vil skabe retlig usikkerhed blandt multinationale selskaber.

5.5. FEDIL

- (330) Ifølge Fedil kan statsstøtteundersøgelser undergrave den retssikkerhed, som skatteafgørelser har til hensigt at yde til skatteyderne. I Fedils opfattelse bør vurderingen af foranstaltningen baseres på den luxembourgske lovgivning og den administrative praksis på det pågældende tidspunkt, der ikke indeholdt en generel henvisning til OECD's retningslinjer for transfer pricing. Fedil hævdede, at Kommissionen er af den opfattelse, at der er en enkelt sandhed i transferprissætning, hvilket gør det umuligt for virksomhederne at opnå forudgående retssikkerhed.

5.6. OXFAM

- (331) Oxfam gav udtryk for sin støtte til Kommissionens undersøgelse og opfordrede Kommissionen til at øge sin undersøgelseskapacitet, også i betragtning af, at den kan være bedre placeret end nationale organer til strukturelt at vurdere medlemsstaternes skattebestemmelsespraksis. Det opfordrede Kommissionen til at sikre, at der vedtages passende sanktioner i tilfælde, hvor selektive fordele bekræftes, og at skadelig skattepraksis hurtigt udfases.

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

- (332) Ifølge BA giver Amazons skatteaftaler med Luxembourg en urimelig fordel, som ikke er tilgængelig for uafhængige boghandlere i Det Forenede Kongerige. BA understregede, at Amazon ved at dirigere hele sit europæiske salg gennem sit luxembourgske hovedkvarter har fordel af en væsentligt lavere skattebyrde, hvad angår både moms og selskabsskat. Derfor opfordrer BA Kommissionen til at udfordre de skatteaftaler, der fordrejer fair konkurrence.

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

- (333) EIBF taler for lige vilkår for alle boghandlere og glæder sig derfor over Kommissionens undersøgelse vedrørende Amazons skattepraksis. EIBF gentog, at det går ind for et frit og åbent marked, som gavner forbrugere.
- (334) SLF, FEP og SDLC udtrykte deres samtykke til EIBF's bemærkninger til åbningsafgørelsen.

5.9. BUNDESARBEITSKAMMER

- (335) Den østrigske Bundesarbeitskammer støtter Kommissionens argumenter fra åbningsafgørelsen og hævder, at de almindelige aftaler og juridiske strukturer generelt på verdensplan sænker de betalte skatter.

6. OPLYSNINGER FREMLAGT AF SELSKAB X

- (336) Firma X, som er konkurrent til Amazon, aktiv inden for onlinedetailhandel på et EU-marked, og som ikke ønsker at offentliggøre sin identitet, sendte markedsoplysninger til Kommissionen i forbindelse med undersøgelsen.

- (337) Ifølge selskab X er overordnede skøn over den relative betydning af forskellige omkostningsposter i onlinedetail-virksomheder 50 % kundetilfredshed, 30 % teknologi og 20 % fysisk struktur og logistik. Selv om en solid IT-plattform er afgørende i den første fase af lanceringen af en e-handelsvirksomhed, er hovedkræfterne bag en vellykket og holdbar online-forhandleroperatør kunder og marketing. Således er hovedkræfterne i sikringen af vækst på dette marked en solid kundedatabase og den finansielle evne til at foretage betydelige investeringer i marketing. Kombinationen af disse faktorer muliggør opnåelse af skalaeffekter, der er nødvendige for at kompensere for den betydelige faste omkostningsstruktur, som online-detailoperationer kræver.
- (338) Ifølge selskab X består investeringer i teknologi for en onlineforhandler af omkring 4-5 % af omsætningen i en vedligeholdelsessituation og 5-8 %, når operatøren er i en innovativ fase. Amazon har fordel af sin eksisterende teknologi, hvilket gav det en fordel i forhold til konkurrenterne i Europa. Teknologien forbedres løbende og tilpasses kundernes behov. Amazon har investeret meget aggressivt i teknologi. Dets store investeringer er det, der tillod det at udvikle sin platform, som i dag præsenterer en konkurrencefordel, som er svært at konkurrere ligeværdigt med. Selskabet X har hidtil investeret 30-35 mio. EUR kumulativt i udviklingen af sin platform. Selskabet er dog mindre end Amazon på sit nationale marked; sammenligningen med hensyn til størrelse er ca. 1 til 6.
- (339) Mens Amazons investeringer i logistik på selskabet X' nationale marked er betydelige, så er muligheden for at foretage meget betydelige investeringer i markedsføring, såsom fri forsendelse og underbyddelse af produktpriserne, betydeligt mere instrumental for Amazons succes.
- (340) Hvis virksomheder ønsker at opnå stordriftsfordele og konkurrere i e-handelsbranchen, bør de udvikle en direkte kanal til at eje den kundebase, der er nødvendig for at opbygge en markedsandel og konkurrere i branchen. At bygge fuldt ud på Amazon er ikke i overensstemmelse med strategien for et selskab, der har til hensigt at blive en leder inden for e-handelssektoren. Imidlertid kræver det betydelige investeringer i opbygning af kundebase at konkurrere med Amazon, og i de fleste tilfælde også i den bærende teknologi og processer.
- (341) Som følge af Amazons kontraktmæssige betingelser ejer småhandlende (detailhandlere), der sælger produkter på Amazons tredjepartsplatform Marketplace, ikke kundens personlige oplysninger/transaktionsdata fra deres transaktioner. Amazon ejer og indsamler dataene på kunderne. Det er navnlig forbudt for handlende at fremsende nye tilbud eller kampagner til kunderne (f.eks. nyhedsbreve).
- (342) Selv om det ikke altid er nødvendigt, skal de fleste detailhandlere, der er villige til at opnå en vis relevans og opbygge unikke værditilbud, foretage betydelige investeringer i teknologi og drift. De kan muligvis bruge Amazons platform i stedet, men de ville ikke eje et værdifuldt segment af værdikæden og afhænge af en direkte konkurrent.
- (343) Markedsføring i e-handelsbranchen kræver betydelige investeringer. E-handelsvirksomheder investerer normalt omkring 30-35 % af deres bruttoresultat i marketing, afhængigt af hvilken skala de kan nå på markedet (jo større, jo lavere er den procentdel, der skal bruges til markedsføring). En mere aggressiv markedsføringsstrategi går ud på at investere 2-3 gange mere, med betydelige tab for virksomheden, hvilket kræver betydelig økonomisk opbakning. Amazon Prime, det kommercielle program, der tilbyder gratis forsendelse til de fleste varer købt gennem Amazon, er et af Amazons vigtigste marketingværktøjer.

7. KOMMENTARER FRA LUXEMBOURG TIL TREDJEPARTERS BEMÆRKNINGER OG OPLYSNINGER INDSENDT AF SELSKAB X

7.1. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER TIL TREDJEPARTERS BEMÆRKNINGER

- (344) Ved skrivelse af 20. april 2015 gav Luxembourg udtryk for sin tilslutning til bemærkningerne fra Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ og EPICENTER, mens det fandt, at de øvrige bemærkninger, der blev fremsat som følge af åbningsafgørelsen, ikke var relevante for sagen.

- (345) Luxembourg indikerede navnlig, at Oxfams bemærkninger ikke henviste specifikt til Amazon-sagen, men var formuleret på en generel måde. Luxembourg antog, at BA ikke havde kommenteret de oplysninger, der er indeholdt i åbningsafgørelsen, men spørgsmål, der ikke er omfattet af den foreliggende undersøgelse. Luxembourg mener ikke, at EIBF og dets medlemmer fremlægger nye, relevante oplysninger i sagen. Endelig fandt Luxembourg, at bemærkningerne fra Bundesarbeitskammeret var ubegrundede og unøjagtige.

7.2. LUXEMBOURGS BEMÆRKNINGER TIL SELSKAB X'S FREMLAGTE DOKUMENTER

- (346) Den 2. maj 2016 fremsendte Luxembourg sine bemærkninger til selskab X's fremlagte dokumenter. Luxembourg erklærede, at Amazon, som markedsoperatør, er bedre rustet til at fremsætte bemærkninger til selskab X's fremsendte dokumentation. Derfor har Luxembourg delt en ikke-fortrolig version af firma X's indsendelse med Amazon og forstår, at Amazon vil fremsætte sine egne bemærkninger.

8. YDERLIGERE INDSENDELSER FRA AMAZON

8.1. KOMMUNIKATION OM VEDERLAG FOR LUXSCS OG LUXOPCO SOM VÆRENDE I OVERENSSTEMMELSE MED ARMSLÆNGDEPRINCIPPET

- (347) Amazon fremlagde den 18. januar 2016 supplerende oplysninger for at godtgøre, at vederlaget for LuxSCS og LuxOpCo, der blev godkendt af den anfægtede skatteafgørelse, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.
- (348) For det første, med hensyn til transfer pricing-metoden, der var blevet anvendt til at bestemme vederlagene for LuxSCS og LuxOpCo forklarede Amazon, at residualavancefordelingsmetoden blev valgt, da der ikke var fundet nogen tilstrækkelig pålidelig sammenlignelig ukontrolleret transaktion til at anvende CUP-metoden. Hvis den mindre pålidelige CUP-metode var blevet anvendt, ville det have ført til højere årlige royaltybetalinger. Amazon forklarede endvidere, at transfer pricing-rapporten i første fase af residualavancefordelingsmetoden anvendte TNMM til at bestemme LuxOpCos armslængdevederlag som den testede part. Grunden til, at LuxOpCo blev valgt som den testede part, skyldtes, at LuxOpCo udfører ikke-unikke funktioner i forhold til LuxSCS, der ejer de unikke afsæt for værdiskabelse for de europæiske forretninger. I anden fase af residualavancefordelingsmetoden fordeles eventuel residualavance eller tab mellem parterne i overensstemmelse med deres funktioner og risici. Jo mere unikt en part fungerer og risikerer, desto større er det vederlag, som den rent logisk er berettiget til at modtage ifølge residualavancefordelingsmetoden. Transfer pricing-rapporten allokerede residualavancen til LuxSCS i betragtning af dets unikke funktioner og betydelige risici i forhold til LuxOpCo.
- (349) For det andet forklarede Amazon med hensyn til det økonomiske grundlag for transfer pricing-metoden, at LuxSCS vil tilskynde sine entreprenører til at handle på en sådan måde, at de bidrager til successen for Amazons globale strategi. Hvis Amazon således havde indgået en licensaftale med en tredjepart, ville det have været rationelt og nødvendigt at give licenstagere mulighed for og incitamenter til at foretage alle nødvendige investeringer, også for at sikre, at de rigtige incitamenter var til stede for licenshaveren til at følge Amazons strategi for at maksimere salg og prisføreskab.
- (350) Ifølge Amazon sikrer royalty-metoden, at LuxOpCo er rentabel og ikke risikerer at blive tabsgivende. Dette var en reel risiko, da online-detailmarkedet på tidspunktet for anmodningen om den anfægtede skatteafgørelse endnu ikke var blevet udviklet, online-forhandlere var tabsgivende og LuxOpCo blev drevet på et marked med intens konkurrence og lave marginer. I denne henseende stimulerer et afkast til licenstagere på dennes omkostningsbase vækst frem for fokus på kortsigtet fortjeneste.

- (351) LuxSCS vederlagsstruktur blev vedtaget, fordi volatiliteten i den europæiske forretning var forudset. Hvis der var aftalt en royalty udtrykt som en fast procentdel af salget, ville LuxOpCo have været tabsgivende i flere år ⁽³³⁵⁾. Amazon henviste i denne henseende til anslåede royaltyniveauer i transfer price-rapporten ⁽³³⁶⁾. Ifølge Amazon ville dette have sat LuxOpCo i stand til at skabe overskud over en længere periode. Amazon bemærkede endvidere, at LuxOpCo ikke havde den finansielle kapacitet til at bære sådanne tab ⁽³³⁷⁾.
- (352) For det tredje anmodede Kommissionen Luxembourg og Amazon om valg af en resultatindikator efter at have gennemgået transfer pricing-rapporten fra Luxembourg som led i åbningsafgørelsen for at præcisere, om den opskrivning, der var blevet anvendt til at bestemme LuxOpCos armslængdevederlag, var blev beregnet på grundlag af omkostningerne for varer og driftsomkostninger, som forklaret i transfer pricing-rapporten i beskrivelsen af den finansielle analyse eller på grundlag af det »årlige nettosalg« ⁽³³⁸⁾. Amazon forklarede, at LuxOpCos afkast var baseret på en opskrivning på [4-6] % af driftsomkostninger, eksklusive COGS ⁽³³⁹⁾. Amazon bekræftede, at det interval, der blev oplyst i transfer pricing-rapporten på 2,3 % til 6,7 %, med en median på 4,3 %, omfattede COGS fra de sammenlignelige selskaber. Henvisningen til procentdelen af den årlige nettoomsætning, der er indeholdt i tabellen med resultaterne af en peer review, blev medtaget for at påpege, at beløbene blev afvejede gennemsnitligt afhængigt af det årlige salg i det pågældende år.
- (353) Med hensyn til udelukkelsen af COGS fra LuxOpCos omkostningsbase, forklarede Amazon, at de sammenlignelige selskaber havde begrænsede COGS, mens LuxOpCo forventedes at have betydelige COGS. Hvis de havde været medtaget i opskrivningen, ville det have ført til et forvrænget resultat ⁽³⁴⁰⁾. Ifølge Amazon ville det i alle tilfælde have resulteret i et spænd fra 3,7 % til 7,6 % med en median på 4,9 %, hvis COGS var blevet udelukket fra beregningen af overskudsindikatoren for de sammenlignelige enheder, der blev identificeret i transfer pricing-rapporten. Amazon fremlagde en tabel med de syv selskaber, der blev brugt i transfer pricing-rapporten, for hvilke opgørelsen af driftsomkostningerne yderligere blev beregnet eksklusive COGS. Data blev kun leveret for fem af de syv selskaber. Opskrivningen af driftsomkostninger var ikke væsentligt højere end opskrivningen af de samlede omkostninger for fire ud af de fem selskaber, for hvilke der blev fremlagt data ⁽³⁴¹⁾. For et selskab var opskrivningen af driftsomkostninger ca. fem gange højere end opskrivningen af de samlede omkostninger ⁽³⁴²⁾. På den baggrund anvendte TP-rapporten en opskrivning på [4-6] % på de økonomiske fremskrivninger, som Amazon leverede til fastsættelse af det relevante rutinemæssige afkast af LuxOpCo. Mere specifikt blev LuxOpCos afkast beregnet ved at multiplicere summen af LuxOpCos driftsomkostninger og omkostninger, der forventedes af de europæiske datterselskaber, mens COGS ikke blev medtaget i beregningsgrundlaget (der henvises til tabel 2 i denne afgørelse, som gengiver denne beregning som medtaget i transfer pricing-rapporten ⁽³⁴³⁾).
- (354) Endelig bemærkede Kommissionen, at TP-rapporten ikke indeholdt nogen henvisning til den gulv- og loftmekanisme, der er beskrevet i anmodningen om en afgørelse. På spørgsmålet fra Kommissionen under et møde den 28. oktober 2015 vedrørende denne udeladelse forklarede Amazon, at gulvet og loftet ikke medførte, at LuxOpCos vederlag lå uden for armslængdespændet. Opskrivningen, som opgjort af LuxOpCo, var i perioden i gennemsnit [3,5-4] % og lå i hvert år inden for interkvartilområdet på 2,3 % til 6,7 % ⁽³⁴⁴⁾. På dette møde understregede Amazon yderligere, at brugen af en enkelt CUP-metode forventedes at give fordrejede og flygtige resultater.

⁽³³⁵⁾ Amazons brev af 18. januar 2016, s. 8. Det fremgår heraf: »[...] it is highly unlikely that Lux SCS would have been able to find an independent entity capable or willing enter into a licensing agreement if doing so entailed that the business risk would be supported by that independent entity. Accordingly, Lux SCS was ready to take the risks in relation to the Intangibles, so as to enable LuxOpCo to gain more easily market shares: in the longer term growing revenue for LuxOpCo would mean more revenue for Lux SCS, as licensor. In practical terms, this meant entering into a contractual agreement where the royalty methodology is based on the licensee's being profitable and earning a return on its costs, rather than an arrangement that would create a risk of the licensee being loss making«.

⁽³³⁶⁾ Amazons brev af 18. januar 2016, s. 11.

⁽³³⁷⁾ Amazons brev af 18. maj 2016. Som videre forklaret af Amazon: »Considering those circumstances, it was indeed rational for both parties to agree on a remuneration on the basis that the risks were borne by the licensor and the licensee received a return on costs, as this would incentivize the licensee to grow as quickly as possible, both in terms of geographies and product lines, and to maximize selection (rather than concentrate only on higher margin product lines)«.

⁽³³⁸⁾ TP-rapporten s. 50.

⁽³³⁹⁾ Amazons brev af 15. februar 2016, bilag H.

⁽³⁴⁰⁾ Amazons brev af 15. februar 2016, s. 4.

⁽³⁴¹⁾ Selskaberne Algorgiel, Decade, Seresco SA og Societe de Gestion de Terminaux Informatiques.

⁽³⁴²⁾ Company Solutec.

⁽³⁴³⁾ TP-rapporten s. 32.

⁽³⁴⁴⁾ I Amazons brev af 18. januar 2016, s. 11, forklarer Amazon endvidere, at »[...] it was logical that the royalty contained a floor based on a percentage of royalties, which incentivized the licensee to maximize revenues (and share in the upside of doing so). The corollary to that was a cap on the licensee's remuneration (based on a higher percentage of revenues) to ensure that the costs of the licensee were efficiently managed and did not increase too far out of line with revenue growth«.

8.2. BREV OM OPLYSNINGER INDSENDT AF SELSKAB X

- (355) Amazon stiller spørgsmål ved, om Company X faktisk kan sammenlignes med LuxOpCo. Desuden hævder Amazon, at oplysningerne fra selskab X ikke bør tages i betragtning med henblik på at vurdere den anfægtede skatteafgørelse, da hverken Amazon eller de luxembourgske myndigheder havde disse oplysninger på det tidspunkt, hvor anmodningen om skatteafgørelse fra 2003 blev indgivet, eller da den blev fornyet i 2011.
- (356) Amazon mener under alle omstændighederne, at oplysningerne fra selskab X ikke støtter konstateringen af, at den anfægtede skatteafgørelse resulterede i statsstøtte til LuxOpCo. I særdeleshed er LuxOpCo enig med selskab X i, at e-handel er forretning med lave margener. Faktisk kunne LuxOpCo ikke overleve eller vokse på markedet uden de immaterielle aktiver, der er licenseret af LuxSCS.
- (357) Amazon oplyser, at deres forretningsmodel er baseret på teknologisk innovation såsom søge- og browserværktøjer, ordrebehandling og -udførelse, katalogfunktioner, kundeservicesupport og datastyring og analyseredskaber.
- (358) Amazon mener, at de kundeoplysninger, som LuxSCS giver i licens til LuxOpCo, er en nøglekomponent i markedsføringen, og anvendelsesområdet for Amazons Prime-program er meget mere end gratis levering, da det omfatter en bred vifte af tjenester og kræver en kompleks underliggende teknologi.
- (359) For Amazon opnås kundetilfredshed primært gennem teknologi og kundeinformation, og begge stilles til rådighed for LuxOpCo som en del af de immaterielle aktiver.
- (360) Styrkelse og udvikling af kundegrundlaget og brandet er i høj grad baseret på de immaterielle aktiver. Amazon mener, at selskab X bekræftede, at de immaterielle aktiver, der hele tiden udvikles og forbedres, er særdeles vigtige for en vellykket e-handelsoperation, som f.eks. LuxOpCos, hvilket understøtter, at LuxOpCo er den testede part, fordi LuxSCS' bidrag er vigtigere.
- (361) Amazon mener, at den royaltymberegningsmetode, der godkendes i den anfægtede skatteafgørelse, bevirker, at LuxOpCos økonomiske levedygtighed bevares på længere sigt, fordi royaltysatsen ikke er urimeligt høj og gør det muligt for LuxOpCo at få en avance af dets omkostninger. Desuden motiverer metoden LuxOpCo til at skabe værdi af brugen af de immaterielle aktiver ved at styrke selskabets vækst mest muligt, maksimere udvælgelse og holde prisleaderskab, og beregningsmetoden for royaltysatsen motiverer LuxSCS til at fortsætte sine investeringer i immaterielle aktiver på længere sigt.
- (362) Endelig konkluderer Amazon, at selskab X' meddelelser om de andele af omsætningen, der skulle investeres i teknologi for en e-handelsvirksomhed, svarende til 4 %-8 % af salget, bekræfter, at den royaltysats, som LuxOpCos betaler til LuxSCS, der beløber sig til gennemsnitligt [5-10] % af LuxOpCos omsætning i 2006-2014 eller [3-3,5] % af GMS, og som omfatter en betydelig mængde immaterielle aktiver, viser, at den royaltysats, der er betalt af LuxOpCo, kan betragtes som en armslængdesats, og at den ikke udgør en åbenlys afvigelse fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat.

8.3. BEMÆRKNINGER OM AMAZONS TEKNOLOGICENTREREDE E-HANDELSVIRKSOMHED

- (363) Amazon anfører, at dets mission er at være »jordens mest kundecentrerede selskab, hvor kunder kan finde og udforske alt, hvad de måtte have lyst til at købe online, og bestræber sig på at tilbyde sine kunder de lavest mulige priser«⁽³⁴⁵⁾. Missionen om at tilbyde det bredest mulige udvalg af produkter til de lavest mulige priser på den mest praktiske måde er kernen i Amazons forretning, og gennemførelsen heraf afhænger meget af teknologi.
- (364) Ifølge Amazon er det en »[...] teknologivirksomhed, hvis tilgang til detailhandel er som et teknisk problem«⁽³⁴⁶⁾, og teknologi er ikke kun en grænseflade mellem Amazon og dets kunder, den er kernen i enhver forretningsprocedure. Amazons teknologi gør det muligt at tilbyde konkurrencedygtige priser, foreslå potentielle kunder varer af interesse, behandle betalinger, foretage lagerstyring og afsende produkter til kunderne. Størrelsesordenen

⁽³⁴⁵⁾ Se: <http://www.amazon.com/Careers-Homepage/b?ie=UTF8&node=239364011>.

⁽³⁴⁶⁾ Amazons skrivelse af 22. juli 2016: Amazons teknologicentrerede e-handelsvirksomhed, s. 1.

af Amazons operationer kræver, at selskabet drives ved hjælp af en høj grad af automatisering for at håndtere lagerstyring, prisfastsættelse og ordrebehandling. Amazon kunne ikke ansætte et tilstrækkeligt antal personer til at fastsætte priser eller lagerniveau for millioner af individuelle produkter.

- (365) Amazon anfører, at dets e-handelsvirksomhed til enhver tid skal være til rådighed med hurtige svartider for at undgå kundeutilfredshed. I betragtning af selskabets vedvarende ekspansion skal dets teknologiinfrastruktur være skalerbar og fleksibel. Derfor har Amazons software en serviceorienteret arkitektur. De funktioner, der er nødvendige i forbindelse med Amazons forretningsaktiviteter, udvikles som komponentdele, der kan kombineres for interaktion og samarbejde. En sådan arkitektur har mange fordele, som f.eks. individuel optimering og mulighed for vedligeholdelse af bestemt software. Denne arkitektur letter desuden lanceringen af nye tjenester og forbedringer. Hvis Amazon skulle afstå fra at vedligeholde og opdatere sin underliggende teknologi, ville kunderne bemærke det, da det ville ændre den e-handelsoplevelse, som ligger til grund for Amazons kommercielle succes, og Amazons forretningsaktiviteter ville slå fejl.
- (366) Amazons websteder og mobilapplikationer spænder over flere funktioner, som f.eks. indhentning og vedligeholdelse af kundeidentitetsoplysninger, udarbejdelse og vedligeholdelse af katalog, oprettelse og visning af web- og mobilapplikationssider, søge- og browserfunktioner, udarbejdelse og afgivelse af ordrer, behandling af betalinger, interaktion med distributionscentre, kundefølgere, personliggørelses- og fællesskabsfunktioner.
- (367) Andre teknologiværktøjer er webstedsadministrationsværktøjer, konfigurationslager, værktøjer til drift og analyse af websted, forvaltning af programmer for leverandører og sælgere, software til lagerstyring, software til katalog og prisfastsættelse. Med hensyn til sidstnævnte anfører Amazon, at 99 % af priserne fastsættes ved hjælp af automatisk databehandling. I enkelte tilfælde fastsættes priserne manuelt, om end det er ualmindeligt. Alle manuelle prisændringer i Europa skal godkendes af LuxOpCos europæiske prisansvarlige.
- (368) Amazon har også markedsføringssoftware, der skal generere trafik til dets websteder, interne og eksterne markedsføringsteknikker, som f.eks. markedsføring via søgemaskiner (gennem samarbejde med søgemaskiner såsom Google), værktøjer til søgemaskineoptimering, betalte søgeværktøjer til reklame og værktøjer til markedsføring via e-mail.
- (369) Yderligere teknologi omfatter software til ordredførelse, som f.eks. til European Fulfilment Network (»EFN«), software i forbindelse med plukning og pakning samt kundeservicesoftware.
- (370) Amazon udvikler centralt software til sin interne e-handelsvirksomhed. Amazon anfører, at teknologiudviklingsaktiviteter overvåges af teams i USA. Kontrol og fejlretning af websteder og softwareværktøjer foregår udelukkende i USA. Over [60-65] % af dets [30 000-40 000] FoU-medarbejdere er ansat i USA. Af de [1 000-10 000] FoU-medarbejdere, der er aktive i Europa, er der [100-200] i Luxembourg.
- (371) Endelig anfører Amazon, at det har nytænkt alle aspekter af den traditionelle detailhandel for at gøre den mere effektiv, mindre bekostelig og bedre egnet til at opfylde kundernes behov. Amazon adskiller sig fra sine konkurrenter og er i stand til at styrke sit brand takket være et bredt funderet e-handelsmiljø skabt ved hjælp af teknologien. Selv korte tidsforsinkelser ved afgivelse af ordrer eller små problemer med udførelsen underminerer kundeoplevelsen, skader Amazons brand og fører til salgstab, fordi kunderne vender ryggen til.
- (372) Amazon anfører, at varemærkerelaterede immaterielle aktiver havde en levetid på 10-15 år pr. 1. januar 2005. Kundedatabasen havde en anslået levetid på 6-10 år, og teknologien havde en anslået levetid på 2-5 år pr. 1. januar 2005.

8.4. BEMÆRKNINGER OM KRITISKE TRUSLER FOR AMAZONS EUROPÆISKE AKTIVITETER

- (373) I sin bemærkning af 27. februar 2017 skulle Amazon overveje følgende tre kritiske trusler i forbindelse med sine europæiske selskaber:
- (374) Konkurrence: forretningstab på grund af konkurrence er den største trussel mod Amazons virksomhed, eftersom e-handel er yderst konkurrencepræget. Konkurrencen styres i høj grad af innovation, og konkurrenter, som ikke innoverede, forlod markedet. Amazon konfronteres med forskellige former for pres og konkurrence på diverse markeder, og specifikke lokale forhold gør sig gældende i forbindelse med konkurrencemæssige risici.

- (375) Kunders ibrugtagning af nye produkter, tjenester og teknologier: Amazons vækst og ekspansion til nye kategorier og geografiske regioner indebærer en risiko for, at kunderne ikke gør brug af de nye tilbud eller produkter. I samme forbindelse bærer Amazon risikoen for webstedsnedbrud, hvilket er yderst bekosteligt for dets forretning.
- (376) Endelig udgør lokale økonomiske og politiske forhold samt ændringer af den retlige ramme en risiko eller kunne udgøre en trussel for Amazons europæiske virksomhed. Ringe grad af anvendelse af internettet og brug af kreditkort er en væsentlig udfordring for Amazon og gør det umuligt at skabe en virksomhed i vækst. En statslig regulering kan umuliggøre Amazons forretningsmodel.

8.5. AMAZONS SKRIVELSE AF 29. MAJ 2017

- (377) Den 29. maj 2017 fremsendte Amazon en udtalelse til behandlingen i skatteretten i USA og en nyligt bestilt transfer pricing-rapport.
- (378) Ifølge Amazon resulterede den amerikanske skatterets afgørelse, ved anvendelse af CUP-metoden, i en royaltysats efter armslængdeprincippet for de immaterielle aktiver på [4,5-5] % af GMS ⁽³⁴⁷⁾.
- (379) Amazon anførte, at LuxSCS' erhvervelse af rettighederne til teknologien, brandet og kundeoplysningerne blev godkendt af alle parter i den amerikanske retssag. Derfor henviser Amazon til royaltysatsen på [4,5-5] % af GMS som vejledende for den passende royalty efter armslængdeprincippet, som LuxSCS skal modtage. Sammenligningsgrundlaget bør desuden ifølge Amazon ses som et minimum i betragtning af, at der i denne royaltysats ikke tages højde for goodwill og de forbedringer af de immaterielle aktiver i henhold til CSA-aftalen efter 2005/2006, som LuxOpCo modtog.
- (380) Amazon anfører derfor, at den samlede royaltysats, som LuxSCS modtog i den relevante periode fra 2006 til 2014, i virkeligheden var lavere end den royaltysats, som var fastsat af skatteretten i USA, nemlig [3-3,5] % af GMS. På grundlag af Amazons kommentarer til den amerikanske skatterets afgørelse var den royaltysats, som LuxSCS modtog fra LuxOpCo, således for lav, og derfor mener Amazon ikke, at skattereglerne i 2003 kunne indebære nogen fordel for LuxOpCo.
- (381) Amazon mente, at en udtømmende evaluering af kendsgerninger afprøvet ved rettergang blev foretaget under den amerikanske retssag, herunder ekspertredegørelser. Den amerikanske skatterets afgørelse bekræftede Amazons tidligere bemærkninger, navnlig at teknologi er en vigtig drivkraft for Amazons virksomhed, hvilket krævede investering og vedvarende innovation, og at integrationen af Amazons europæiske aktiviteter svarede til de forretningsmæssige behov, og endelig at det europæiske e-handelsmiljø var udsat for intens konkurrence og karakteriseret af små margener i den relevante periode.
- (382) Amazon bestilte [Konsulent 1] til at udarbejde en ny transfer pricing-rapport, som havde til formål *efterfølgende* at verificere, hvorvidt royalty betalt af LuxOpCo til LuxSCS var på armslængdevilkår i overensstemmelse med den anførte afgørelse (»den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017«) ⁽³⁴⁸⁾. Rapporten undersøger royaltyniveaet ud fra to transfer pricing-metoder: CUP-metoden og TNMM-metoden.
- (383) Hvad CUP-analysen angår, blev royaltybetalingerne fra LuxOpCo til LuxSCS i den relevante periode sammenlignet med den royalty, der var fastsat i TP-rapporten og i den amerikanske skatterets udtalelse. Ifølge den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 var den royalty, der faktisk blev betalt af LuxOpCo til LuxSCS, lavere end de forskellige

⁽³⁴⁷⁾ Som forklaret i denne skrivelse, s. 5, blev denne beregning foretaget af [Konsulent 1] i den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017. GMS står for Gross Merchandise Sales, som er det samlede salg via Amazons websteder, dvs. salg i Amazons eget navn og salg af tredjeparter gennem Marketplace.

⁽³⁴⁸⁾ Amazons skrivelse af 29. maj 2017: [Konsulent 1] og [Konsulent 1]: »Economic analysis of the Transfer Pricing approach adopted in the 2003 ATC«, 25. maj 2017.

royaltysatser, der var fastsat under henvisning til [A]-aftalen i TP-rapporten ⁽³⁴⁹⁾. Det anføres endvidere, at den royalty, der er betalt af LuxOpCo til LuxSCS, ligger under den royaltysats på [4,5-5] %, der er fastsat i den amerikanske skatterets udtalelse, også ved brug af CUP-metoden ⁽³⁵⁰⁾. I den forbindelse præciserer det, at rettens udtalelse angiver en samlet royaltysats af GMS som »første (eller begyndende) royaltysatser fastsat efter armslængdeprincippet for de daværende immaterielle aktiver pr. 1. maj 2006« ⁽³⁵¹⁾.

- (384) I den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 anføres det endvidere, at der bør foretages flere opjusteringer af royaltybetalinger fra LuxOpCo til LuxSCS på grund af forskellene mellem licensaftalen og det første buy-in. I denne henseende finder rapporten, at »engangsoverførsel af de allerede eksisterende immaterielle aktiver mellem de amerikanske modparter og LuxSCS« afviger fra licensaftalen, eftersom LuxOpCo ikke kun skulle betale en royalty for værdien af IP'en, som eksisterede, da licensaftalen blev indgået, men også for »alle opgraderinger, udviklinger eller forbedringer, hvor omkostninger dækkes udelukkende af LuxSCS« ⁽³⁵²⁾. Der bør også foretages opjusteringer for at tage højde for en række immaterielle aktiver, som blev stillet til rådighed for LuxOpCo, og som ikke var genstand for den amerikanske skatterets udtalelse, for tidsmæssige forskelle og for cap and floor anvendt på royalty betalt af LuxSCS, som »skulle mindske risiciene og sikre en stabil indtægt for LuxOpCo i tråd med dets funktion og risikoprofil« ⁽³⁵³⁾. Nedjusteringer blev ikke anset for nødvendige, da der ikke blev taget højde for LuxOpCos bidrag til udvikling, forbedring og vedligeholdelse af de immaterielle aktiver ⁽³⁵⁴⁾.
- (385) Konklusionen af CUP-analysen i den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 er, at den samlede royalty betalt af LuxOpCo til LuxSCS i den relevante periode var »rimelig og i overensstemmelse med de økonomiske realiteter«.
- (386) Hvad TNMM-analysen angår, begynder den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 med en funktionel analyse ⁽³⁵⁵⁾ for at fastsætte, hvilken part i licensaftalen der skal være den testede part, dvs. den part, der udfører de mindst komplekse funktioner.
- (387) Den funktionelle analyse af LuxOpCo blev foretaget på grundlag af dets rolle inden for den europæiske værdikæde pr. juni 2014. Efter den gradvise forøgelse af LuxOpCos ansatte i hele undersøgelsesperioden mente man, at dets funktionelle profil pr. juni 2014 ville reflektere LuxOpCos maksimale bidrag til værdiskabelse i den pågældende periode. Ifølge den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 satte LuxOpCo sin lid til, at værktøjer og teknologi kunne styre forretningsrisici, og håndterede eller påtog sig ikke selvstændigt nogen betydelige risici. Det skabte heller ikke et behov for driftskapital ud over det, der falder ind under dets funktionelle beføjelser som administrationsselskab. LuxOpCos hovedaktiviteter var ledelsesmæssig kontrol med indkøb, salg, markedsføring og distribution af produkter til tredjepartskunder via de europæiske websteder. De pågældende aktiviteter afhang kraftigt af de immaterielle aktiver i forbindelse med bl.a. prisfastsættelse af varer, lagerkontrol, support til distributioncenteraktiviteter, onlinebetalingsbehandling, afsløring af svindel, kundeserviceaktiviteter, logistik og reklame givet i licens til LuxOpCo. LuxOpCo ejede ikke nogen af de immaterielle aktiver og udviklede eller investerede heller ikke i dem i undersøgelsesperioden. LuxOpCo rådede i stedet kun over aktiver i form af standardvirksomhedsudstyr og lagerbeholdning i forbindelse med Amazons europæiske detailvirksomhed. I den pågældende

⁽³⁴⁹⁾ I TP-rapporten, s. 25-28, blev en royalty inden for intervallet [10-15] % til [10-15] % betragtet som armslængde. Efterfølgende TP-rapport fra 2017, s. 12: »LuxOpCo's aggregate royalty payments to LuxSCS over the period under review are approximately [5-10]% of net sales (or [3-3,5]% of GMS). This figure is well below the range of royalty rates indicated by the CUP analysis in the [Konsulent 2] Report, which are based on the agreement between Amazon and [A] and include adjustments to account for other intangibles (customer referrals) licensed by LuxSCS to LuxOpCo but not made available by Amazon to [A].«

⁽³⁵⁰⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 13: »The tax court relied on Amazon's uncontrolled transactions with its M.com business partners for website technology, external trademark comparables for marketing intangibles, and Amazon's uncontrolled transactions for customer referral fees under the Associates and Syndicated Stores programs for customer information.«

⁽³⁵¹⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 12-13. Ifølge tabel 1 er royaltysatsen summen af følgende royaltysatser: Teknologi [3-3,5] %, immaterielle markedsføringsaktiver [1-1,5] % og kundeoplysninger [0,5-1] % af GMS. Buy-in-betalingen for kundeoplysninger fastsat af den amerikanske skatteret blev af [Konsulent 1] konverteret til en royaltysats proportionalt med værdien af teknologien og de immaterielle markedsføringsaktiver.

⁽³⁵²⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 12-13.

⁽³⁵³⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 15-16.

⁽³⁵⁴⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 13: »The license of the Intangibles from LuxSCS to LuxOpCo is different, as the license comes with a commitment by LuxSCS to maintain, update, and enhance those intangibles through ongoing investments under the CSA. Although it is recognized that there is a decay of intangibles over time, these intangibles are replaced by new intangibles from the ongoing investments under the CSA and therefore, no downward adjustment to the royalty paid by LuxOpCo to LuxSCS is necessary.«

⁽³⁵⁵⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 16. I modsætning hertil synes den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 at ignorere den funktionelle analyse i sin anvendelse af CUP-metoden, selv om den funktionelle analyse anses for at være af afgørende betydning i den sammenlignende analyse; se afsnit 1.20 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995.

periode blev LuxOpCo konfronteret med forskellige strategiske, økonomiske, driftsmæssige og andre risici i den daglige drift. De fleste af risiciene vedrører direkte eller indirekte den teknologi, som understøtter Amazons produktudbud eller dets globale strategi med at udvide til nye produktkategorier og tjenester. For at håndtere og kontrollere disse risici effektivt gennemførte Amazon en striks ledelsespolitik på koncernniveau. I en teknologibaseret virksomhed administrerede eller påtog LuxOpCo sig ikke selvstændigt nogen betydelige forretningsrisici og lod i stedet teknologien administrere og påtage sig de tilknyttede forretningsrisici.

- (388) Hvad LuxSCS angår, antyder den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 kun, at det besidder de immaterielle aktiver som følge af dets deltagelse i CSA-aftalen.
- (389) På grundlag af denne funktionsanalyse konkluderer den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, at LuxOpCo er et eksempel på et værdikædesegment, der ikke ejer, administrerer eller kontrollerer nogen IP-rettigheider, men har en funktionel profil, som kan sammenlignes med et »administrationsselskabs« profil med kontrol med logistik, udførelse og lagerstyring i forbindelse med de europæiske onlinedetailaktiviteter, og løber derfor kun begrænsede risici og ejer kun almindelige materielle aktiver ⁽³⁵⁶⁾. Som følge heraf blev LuxSCS anset for at være en mere kompleks funktion, eftersom det besidder de immaterielle aktiver i kraft af dets deltagelse i CSA-aftalen. Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 forklarer i den forbindelse, at »[b]åde funktionsanalysen og de faktuelle omstændigheder viste, LuxOpCos aktiviteter var meget afhængige af og af sekundær betydning for de økonomisk vigtige immaterielle aktiver, som LuxOpCo ikke ejede, men fik adgang til i henhold til licensaftalen med LuxSCS' rettigheder til de immaterielle aktiver, der stammer fra dets deltagelse i CSA-aftalen med bestemte koncernselskaber før og under undersøgelsesperioden« ⁽³⁵⁷⁾.
- (390) Den *efterfølgende* fra 2017 TP-rapport forklarer, at en pålidelig økonomisk indikator bør reflektere LuxOpCos bidrag til den samlede værdikæde. Eftersom LuxOpCo præsenteres i rapporten som den part, der »[...] ikke selvstændigt beslutter, hvilke produkter der skal sælges, hvordan produkterne skal prissættes, eller hvordan produkterne skal markedsføres, da disse funktioner er forankret i de teknologiske værktøjer, der er modtaget via licensaftalen« ⁽³⁵⁸⁾, anses det ikke for passende at anvende en nettooverskudsindikator baseret på omsætningen ⁽³⁵⁹⁾. Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 finder, at driftsomkostninger er den mest pålidelige indikator for værdien af de udførte funktioner, påtagede risici og aktiver anvendt af LuxOpCo. Rapporten anvender en overskudsindikator, der er beregnet som driftsoverskud (-tab) divideret med driftsudgifter ⁽³⁶⁰⁾.
- (391) Rapporten opdaterer derefter de økonomiske analyser foretaget i 2003 og 2014 og fastsætter benchmarkkafkast for aktiviteter, der kan sammenlignes med LuxOpCos og foretager en ny analyse for at fastsætte benchmarkkafkast. På grundlag af denne analyse blev det konstateret, at i alle årene fra 2006 til juni 2014 var LuxOpCos betaling inden for interkvartilintervallet som et resultat af benchmarkkafkastet for aktiviteter, der kan sammenlignes med LuxOpCos. Derfor konkluderer den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, at LuxOpCos betaling var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

9. VURDERING AF DEN ANFÆGTEDE FORANSTALTNING

9.1. FOREKOMST AF STATSSTØTTE

- (392) I henhold til artikel 107, stk. 1, i traktaten er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse selskaber eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

⁽³⁵⁶⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 32.

⁽³⁵⁷⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 30.

⁽³⁵⁸⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 33.

⁽³⁵⁹⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 33.

⁽³⁶⁰⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 33.

- (393) Ifølge fast retspraksis skal alle betingelserne i denne bestemmelse være opfyldt, for at en foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1. For det første skal der være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal dette indgreb kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen ⁽³⁶¹⁾.
- (394) For så vidt angår den første betingelse blev den anfægtede skatteafgørelse truffet af de luxembourgske skattemyndigheder, som er et statsligt organ i Luxembourg. Denne afgørelse indebar en accept af de pågældende myndigheder af en afregningsordning, der gjorde det muligt for LuxOpCo at vurdere sin selskabsskattepligt i Luxembourg på årsbasis i den pågældende periode. LuxOpCo indgav efterfølgende sin årlige selskabsselv-angivelse på grundlag af den pågældende ordning, som til gengæld blev accepteret af de luxembourgske skattemyndigheder som svarende til dets selskabsskattepligt i Luxembourg. Den anfægtede foranstaltning kan derfor tilregnes Luxembourg.
- (395) For så vidt angår foranstaltningens finansiering med statsmidler, har EU-Domstolen konsekvent fastholdt, at en foranstaltning, hvorved de offentlige myndigheder giver en skattefritagelse, som stiller disse virksomheder økonomisk gunstigere end andre skatteydere, udgør statsstøtte, også selv om den ikke er forbundet med en positiv overførsel af statsmidler ⁽³⁶²⁾. Som det vil fremgå af afsnit 9.2 og 9.3, indebærer den anfægtede skatteafgørelse en nedsættelse af den selskabsskat, som LuxOpCo skal betale i Luxembourg, sammenlignet med selskabsskattepligtige i samme situation. Ved at give afkald på den skatteindtægt, som Luxembourg ellers ville have været berettiget til at inddrive fra LuxOpCo, indebærer den anfægtede skatteafgørelse tab af statsmidler.
- (396) Med hensyn til anden betingelse for at fastslå, at der er tale om statsstøtte, er LuxOpCo en del af Amazon-koncernen, som er en multinational koncern, der driver virksomhed i flere medlemsstater. LuxOpCo driver Amazons europæiske onlinedetail- og servicevirksomhed via EU-websteder. Produkter og tjenester, der vedrører denne virksomhed, er genstand for handel mellem medlemsstater. Enhver statslig indgriben til selskabets fordel kan derfor påvirke samhandelen mellem landene inden for Fællesskabet ⁽³⁶³⁾. Ved at give Amazon en gunstig skattebehandling har Luxembourg ydermere potentielt trukket investering væk fra medlemsstater, der ikke kan eller vil tilbyde selskaber, som er en del af en multinational koncern, en lignende gunstig skattebehandling. Eftersom den anfægtede skatteafgørelse styrker den begunstigedes konkurrencemæssige stilling i forhold til andre selskaber, der konkurrerer i samhandelen inden for Fællesskabet, må det anses for at påvirke en sådan samhandel ⁽³⁶⁴⁾.
- (397) Samtidig anses støtte ydet af en medlemsstat for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene, hvis det er sandsynligt, at den vil forbedre en virksomheds konkurrencemæssige stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med ⁽³⁶⁵⁾. I det omfang den anfægtede skatteafgørelse fritager LuxOpCo for selskabsskat, som det normalt skulle have betalt, udgør den ydede statsstøtte som følge af denne afgørelse driftsstøtte, idet den fritager LuxOpCo for en udgift, det normalt skulle have afholdt i forbindelse med den daglige drift eller de normale aktiviteter. Domstolen har konsekvent fastholdt, at driftsstøtte fordrejer konkurrencen ⁽³⁶⁶⁾, således at enhver støtte, der er ydet til Amazon, bør anses for at fordreje eller true med at fordreje konkurrencen, fordi den styrker Amazons finansielle stilling på de markeder, det opererer på. Navnlige hvad angår Amazon, driver det en onlinedetailvirksomhed, som både konkurrerer med andre onlinedetailhandlere og med fysiske detailhandlere, som er aktive i Luxembourg og i hele EU. [Konsulent 3]-rapporten, som Amazon har indgivet, beskriver onlinedetailvirksomhed som en virksomhed, der er kendetegnet ved intens konkurrence og lave rentabilitetsmargener. Ved at fritage Amazon for et skattebeløb, det normalt skulle have betalt, og som konkurrerende virksomheder skal betale, frigør den anfægtede skatteafgørelse økonomiske ressourcer, som Amazon kan investere i sine forretningsaktiviteter. Dette påvirker de betingelser, hvorpå det kan tilbyde sine produkter og tjenester til kunderne, og fordrejer konkurrencen på markedet. Den fjerde betingelse for at fastslå, at der foreligger statsstøtte, er således også opfyldt.

⁽³⁶¹⁾ Forenede sager C-20/15 P Kommissionen mod World Duty Free ECLI:EU:C:2016:981, præmis 53, og den deri citerede retspraksis.

⁽³⁶²⁾ Se forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 72 og den nævnte retspraksis.

⁽³⁶³⁾ Sag C-494/06 P Kommissionen mod Italy and Wam ECLI:EU:C:2009:272, præmis 54 og den citerede retspraksis. Se også sag C-66/02 Italien mod Kommissionen ECLI:EU:C:2005:768, præmis 112.

⁽³⁶⁴⁾ Sag C-126/01 GEMO SA ECLI:EU:C:2003:622, præmis 41 og den citerede retspraksis.

⁽³⁶⁵⁾ Sag 730/79 Phillip Morris ECLI:EU:C:1980:209, præmis 11. Forenede sager T-298/97, T-312/97 etc. Alzetta ECLI:EU:T:2000:151, præmis 80.

⁽³⁶⁶⁾ Sag C-172/03 Heiser ECLI:EU:C:2005:130, præmis 55. Se også C-271/13 P Rouse Industry mod Kommissionen ECLI:EU:C:2014:175, præmis 44; Forenede sager C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P Comitato «Venezia vuole vivere» m.fl. mod Kommissionen ECLI:EU:C:2011:368, præmis 136; Sag C-156/98 Tyskland mod Kommissionen ECLI:EU:C:2000:467, præmis 30 og den citerede retspraksis.

- (398) Med hensyn til den tredje betingelse for at fastslå, at der foreligger statsstøtte, er formålet med en skatteafgørelse på forhånd at fastslå, hvordan den almindelige skatteordning finder anvendelse på et konkret tilfælde i lyset af de specifikke forhold og omstændigheder. Ligesom alle andre skatteforanstaltninger skal en skatteafgørelse imidlertid overholde statsstøttereglerne. Hvis en skatteafgørelse uden begrundelse godkender et resultat, der ikke på pålidelig vis afspejler, hvad der ville være resultatet af en normal anvendelse af den almindelige skatteordning, vil denne afgørelse give afgørelsens adressat en selektiv fordel, hvis den selektive behandling resulterer i en nedsættelse af skatteyderens beskatningsgrundlag i medlemsstaten sammenlignet med andre selskaber i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Som Kommissionen påviser i afsnit 9.2 og 9.3, indebærer den anfægtede skatteafgørelse en selektiv fordel for Amazon i form af en nedsættelse af dets selskabsskattepligt i Luxembourg i forhold til selskabsskatteydere i en tilsvarende faktisk og retlig situation.
- (399) I afsnit 9.2 påviser Kommissionen, at den anfægtede skatteafgørelse giver Amazon en økonomisk fordel. Det gør den ved at godkende en afregningspriserordning, som giver et resultat, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, hvilket betyder, at LuxOpCos beskatningsgrundlag reduceres med henblik på fastsættelse af dets selskabsskattepligt. I afsnit 9.3.1 konkluderer Kommissionen, at eftersom den pågældende fordel kun er indrømmet Amazon, har den en selektiv karakter. I henhold til fast retspraksis er det fastslået, at når der er tale om individuel statsstøtte, som det er tilfældet med den anfægtede skatteafgørelse, »giver identificeringen af en økonomisk fordel i princippet anledning til en formodning om, at den er selektiv«⁽³⁶⁷⁾, uden at foranstaltningens selektivitet nødvendigvis skal analyseres ved hjælp af den analyse i tre faser, som Domstolen har udformet for skattemæssige statsstøtteordninger⁽³⁶⁸⁾.
- (400) For fuldstændighedens skyld vil Kommissionen imidlertid også analysere den anfægtede skatteafgørelse ved hjælp af den pågældende analyse i tre faser for at påvise, at den også er selektiv i henhold til denne analyse. I afsnit 9.3.2.1 påvises det, at den fordel, der følger af den anfægtede skatteafgørelse, er af selektiv karakter, fordi den begunstiger Amazon i forhold til andre selskabsskatteydere, der skal betale selskabsskat i Luxembourg, hvis skattepligtige overskud afspejler priser, der er forhandlet på armslængdevilkår på markedet. I afsnit 9.3.2.2 påvises det endvidere, at den fordel, der følger af den anfægtede skatteafgørelse, er af selektiv karakter, fordi den begunstiger Amazon i forhold til andre selskabsskatteydere, der tilhører en multinational koncern, som deltager i koncerninterne transaktioner, og som i medfør af artikel 164, stk. 3, LIR skal vurdere priserne for deres koncerninterne transaktioner på en måde, der afspejler priser, som forhandles af uafhængige parter på armslængdevilkår på markedet.

9.2. FORDEL

- (401) Hver gang en foranstaltning vedtaget af en medlemsstat forbedrer en virksomheds finansielle nettosituation, er der under henvisning til artikel 107, stk. 1, i traktaten⁽³⁶⁹⁾ tale om en fordel. For at fastslå, om der foreligger en fordel, henvises der til virkningen af selve foranstaltningen⁽³⁷⁰⁾. Med hensyn til skatteforanstaltninger kan en økonomisk fordel gives ved på forskellig vis at nedsætte en virksomheds skattebyrde og især ved at nedsætte beskatningsgrundlaget eller reducere skattebeløbet⁽³⁷¹⁾.
- (402) Den anfægtede skatteafgørelse godkender en afregningsordning, som satte LuxOpCo i stand til skattemæssigt at vurdere sit selskabsmæssige overskud på årsbasis, hvilket igen fastlagde dets selskabsskattepligt i Luxembourg i den pågældende periode. Domstolen har tidligere fastslået, at »[v]ed bedømmelsen af, om fastsættelsen af den skattepligtige indkomst [...] medfører en fordel for [dens modtager], bør der [...] at sammenligne den pågældende [metode] med den almindelige skatteordning på grundlag af forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår«⁽³⁷²⁾. Derfor ville en skatteafgørelse, som sætter en skatteyder i stand til at anvende koncerninterne afregningspriser, der ikke er i overensstemmelse med dem, der ville blive anvendt på et marked med fri konkurrence, dvs. priser, der forhandles af uafhængige virksomheder under sammenlignelige omstændigheder i overensstemmelse med armslængdeprincippet, give det pågældende selskab en fordel, idet det får nedsat sit beskatningsgrundlag og dermed den skat, der skal betales efter de almindelige selskabsskatte regler. Princippet om, at koncerninterne transaktioner bør betales, som om de var indgået mellem uafhængige selskaber, der forhandler under sammenlignelige omstændigheder, henvises til som »armslængdeprincippet«.

⁽³⁶⁷⁾ Sag C-15/14 P Kommissionen mod MOL ECLI:EU:C:2015:362, præmis 60. Se også forenede C-20/15 P og C-21/15 P Kommissionen mod World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981, præmis 55, og sag C-270/15 P Belgien mod Kommissionen ECLI:EU:C:2016:489, præmis 49.

⁽³⁶⁸⁾ Sag C-211/15 P Orange mod Kommissionen EU:C:2016:798, præmis 53 og 54.

⁽³⁶⁹⁾ Sag C-143/99 Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ECLI:EU:C:2001:598, præmis 41.

⁽³⁷⁰⁾ Sag 173/73 Italien mod Kommissionen ECLI:EU:C:1974:71, præmis 13.

⁽³⁷¹⁾ Se sag C-66/02 Italien mod Kommissionen ECLI:EU:C:2005:768, præmis 78; Sag C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. ECLI:EU:C:2006:8, præmis 132; Sag C-522/13 Ministero de Defensa og Navantia ECLI:EU:C:2014:2262, præmis 21-31.

⁽³⁷²⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03 Belgien og Forum 187 mod Kommissionen ECLI:EU:C:2005:266, præmis 95.

- (403) Armslængdeprincippet går i alt væsentligt ud på at sikre, at transaktioner indgået mellem forbundne selskaber (kontrollerede transaktioner) prifsættes skattemæssigt på de samme betingelser som sammenlignelige transaktioner indgået på armslængdevilkår mellem uafhængige virksomheder (ukontrollerede transaktioner). Hvis der er fastlagt eller pålagt betingelser mellem to forbundne selskaber i deres koncerninterne transaktioner, som er forskellige fra dem, som ville være fastlagt mellem uafhængige virksomheder i ukontrollerede sammenlignelige transaktioner, kræver armslængdeprincippet, at der foretages passende afregningsjusteringer for at neutralisere disse forskelle, og derved sikres, at de integrerede (koncern)-selskaber ikke behandles skattemæssigt mere gunstigt end ikke-integrerede (enkeltstående) virksomheder⁽³⁷³⁾. På denne måde bestemmes det overskud, som de forbundne selskaber opnår fra deres koncerninterne transaktioner, og behandles i sidste ende ikke mere gunstigt end det overskud, der opnås fra transaktioner indgået af uafhængige virksomheder på armslængdevilkår på markedet. Det er de priser, som uafhængige virksomheder på markedet beregner, eller som fastslået af Domstolen »forskellen mellem indtægter og udgifter for en virksomhed, der udøver sin aktivitet på frie konkurrencevilkår«⁽³⁷⁴⁾, der fastsætter deres skattepligtige indkomst. Hvis skattemyndighederne tillader, at forbundne koncernselskaber beregner priser for deres koncerninterne transaktioner, som ligger under markedspriserne, giver det de pågældende selskaber en økonomisk fordel i form af en reduktion af skattegrundlaget.
- (404) Som svar på Luxembourgs og Amazons påstand om, at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab⁽³⁷⁵⁾, og at Kommissionens vurdering af transfer pricing-ordningen, som er godkendt af den anfægtede skatteafgørelse, derfor nødvendigvis må være begrænset, minder Kommissionen om, at transfer pricings skønsmæssige karakter skal ses i lyset af dens formål. Formålet med transfer pricing er at finde et rimeligt skøn over et armslængderesultat baseret på pålidelige oplysninger⁽³⁷⁶⁾. Det ville være umuligt at nå dette mål, hvis man kunne påberåbe sig transfer pricing-analysens skønsmæssige karakter for at retfærdiggøre en transfer pricing-ordning, der giver et resultat, som afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat.
- (405) Luxembourgs påstand om, at Kommissionen ved en sådan vurdering tiltager sig Luxembourgs skattemyndigheders kompetence til fortolkning af sin nationale ret⁽³⁷⁷⁾, hvis den accepteres, ville ligeledes fritage skatteforanstaltninger generelt og transfer pricing-afgørelser i særdeleshed for kontrol af statsstøttereglerne. Domstolen har for længst slået fast, at foranstaltninger vedrørende direkte beskatning, som stiller visse virksomheder i en gunstigere økonomisk situation end virksomheder i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, kan give anledning til statsstøtte på samme måde som direkte tilskud⁽³⁷⁸⁾. Domstolen har fastslået, at enhver foranstaltning, som en medlemsstat træffer på området for direkte beskatning, skal overholde traktatens bestemmelser om statsstøtte, som er bindende for medlemsstaterne og har forrang over deres nationale lovgivning⁽³⁷⁹⁾. Det gælder især for transfer pricing-afgørelser i form af avancerede afregningsordninger, eftersom de godkender metoder til vurdering af skattegrundlaget og dermed skattepligtig indkomst for de enkelte virksomheder. Enhver nedsættelse af skattegrundlaget som følge af anvendelsen af en sådan metode medfører en økonomisk fordel.
- (406) For at fastslå, om den anfægtede skatteafgørelse indebærer en økonomisk fordel, skal Kommissionen således påvise, at den transfer pricing-ordning, den godkender, fører til et resultat, som afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, der medfører en nedsættelse af LuxOpCos skattegrundlag med henblik på selskabsskatten. Kommissionen mener, at den anfægtede skatteafgørelse fører til et sådant resultat.

⁽³⁷³⁾ Det fremgår klart af afsnit 1.6 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010, at fokus med hensyn til transfer pricing er på prifsættelse af koncerninterne transaktioner: »Da denne tilgang baseret på den enkelte virksomhed behandler medlemmerne i en multinational koncern, som om de var uafhængige enheder, fokuseres opmærksomheden på arten af transaktionerne mellem disse medlemmer samt om, hvorvidt betingelserne herfor afviger fra de betingelser, som kunne opnås under sammenlignelige ukontrollerede transaktioner. En sådan analyse af kontrollerede og ukontrollerede økonomiske transaktioner, der omtales som en »sammenlignelighedsanalyse«, er det centrale i anvendelsen af armslængdeprincippet«. Dette fokus på prifsættelse af koncerninterne transaktioner bekræftes i afsnit 1.33 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010: »Anvendelse af armslængdeprincippet baseres generelt på en sammenligning af betingelser i en kontrolleret transaktion med betingelserne i transaktioner mellem uafhængige virksomheder. [...]«.

⁽³⁷⁴⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03 Belgien og Forum 187 mod Kommissionen ECLI:EU:C:2005:266, præmis 95.

⁽³⁷⁵⁾ Amazons skrivelse af 5. marts 2015, afsnit 27.

⁽³⁷⁶⁾ OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.12, og OECD's TP-retningslinjer fra 2010 og 2017, afsnit 1.13.

⁽³⁷⁷⁾ Luxembourgs bemærkninger af 21. november 2014, afsnit 38-40.

⁽³⁷⁸⁾ Sag 173/73 Italien mod Kommissionen ECLI:EU:C:1974:71.

⁽³⁷⁹⁾ Se forenede sager C-182/03 og C-217/03 Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen ECLI:EU:C:2006:416, præmis 81; Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige ECLI:EU:C:2011:732; Sag C-417/10 3M Italia ECLI:EU:C:2012:184, præmis 25, og kendelse i sag C-529/10 Safilo ECLI:EU:C:2012:188, præmis 18.

- (407) Kommission mener først og fremmest, at transfer pricing-ordningen er baseret på den unøjagtige og udokumenterede antagelse, at LuxSCS ville udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, hvorimod LuxOpCo udelukkende ville udføre »rutinemæssige« ledelsesfunktioner. Ifølge oplysninger til Kommissionen udførte LuxOpCo de unikke og værdifulde funktioner, brugte aktiverne og påtog sig alle væsentlige risici, der bidrog til udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver. LuxOpCo udførte også funktionerne, brugte aktiverne og påtog sig alle de væsentlige risici, der er af strategisk og vital betydning for generering af overskud fra Amazons europæiske onlinedetail- og servicevirksomhed. Derimod udførte LuxSCS ikke nogen unikke og værdifulde funktioner vedrørende de immaterielle aktiver, heller ikke i forbindelse med Amazons europæiske aktiviteter, men udførte højst visse begrænsede administrative funktioner for at opretholde sin juridiske ejendomsret over de immaterielle aktiver ⁽³⁸⁰⁾. Ved at godkende en transfer pricing-ordning, der udelukkende tilskriver LuxOpCo et vederlag for de rutinefunktioner, det angiveligt udførte, og som bidrager til det samlede overskud genereret af LuxOpCo ud over vederlaget til LuxSCS i form af royaltybetaling, giver den anfægtede skatteafgørelse et resultat, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, hvilket giver LuxOpCo en økonomisk fordel i form af en nedsættelse af LuxOpCos skattegrundlag med henblik på selskabsskatten. Denne begrundelse uddybes i afsnit 9.2.1.
- (408) Subsidiært og uanset konklusionen i den foregående betragtning konkluderer Kommissionen endvidere, at selv om det var korrekt af Luxembourgs skattemyndigheder at acceptere den unøjagtige og udokumenterede påstand, at LuxSCS ville udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, hvilket Kommissionen anfægter, er transfer pricing-ordningen, som er godkendt af den anfægtede skatteafgørelse, ikke desto mindre baseret på forkerte metodevalg, som giver et resultat, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, hvilket også giver LuxOpCo en økonomisk fordel i form af en nedsættelse af skattegrundlaget med henblik på selskabsskatten. Den subsidiære begrundelse uddybes i afsnit 9.2.2.

9.2.1. DEN PRIMÆRE KONSTATERING AF EN ØKONOMISK FORDEL

- (409) Eftersom armslængdeprincippet i alt væsentligt går ud på at afspejle de økonomiske realiteter af den kontrollerede skatteydere særlige betingelser og anvende de betingelser som benchmark, der anvendes i sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter, er første trin i en transfer pricing-analyse at identificere de forretningsmæssige og finansielle betingelser mellem skatteyderen, der anmoder om en transfer pricing-afgørelse, og dennes forbundne selskaber i transaktionen (eller transaktionerne), som analyseres. Som det anerkendes i TP-rapporten, er den koncerninterne transaktion, der prissættes af den anfægtede skatteafgørelse, den licensaftale, der er indgået mellem LuxSCS og LuxOpCo.
- (410) Efter konstateringen af den relevante koncerninterne transaktion er andet trin i en transfer pricing-analyse at sammenligne betingelserne for de pågældende transaktioner med betingelserne for sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige selskaber (dvs. den sammenlignende analyse), således at den koncerninterne transaktion kan prissættes. Ved transaktioner mellem to uafhængige selskaber vil den pågældende pris afspejle de funktioner, som hvert selskab udfører (under hensyntagen til anvendte aktiver og de risici, selskabet har påtaget sig). Derfor er en funktionel analyse nødvendig for at fastsætte, hvorvidt kontrollerede og ukontrollerede transaktioner eller selskaber er sammenlignelige. Den funktionelle analyse søger at identificere og sammenligne aktiviteter af økonomisk betydning og det ansvar, selskabet har påtaget sig, anvendte aktiver og de risici, som parterne i den/de transaktion(er), der prissættes, har påtaget sig ⁽³⁸¹⁾.
- (411) Kommissionen mener ikke, at transfer pricing-ordningen, som er godkendt i den anfægtede skatteafgørelse, vil føre til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, da den er baseret på en forkert funktionel analyse. Den anfægtede skatteafgørelse godkender en transfer pricing-ordning, som medfører, at afregningsprisen for licensaftalen — dvs. den årlige royalty, som LuxOpCo skal betale til LuxSCS for licensen til de immaterielle aktiver — fastsættes som resterende overskud genereret af LuxOpCo ud over et vederlag efter armslængdeprincippet for de »rutinefunktioner«, der angiveligt er udført af det pågældende selskab. Den TP-rapport, som

⁽³⁸⁰⁾ Se betragtning 429.

⁽³⁸¹⁾ Se OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.20. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 1.42, og OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.51.

transfer pricing-ordningen var baseret på, undersøgte imidlertid ikke, hvordan de udførte funktioner, anvendte aktiver og de risici, som LuxSCS påtog sig, retfærdiggør tilskrivning af hele LuxOpCos resterende overskud i form af royaltymbetaling ⁽³⁸²⁾. Derfor er den anfægtede skatteafgørelse baseret på den unøjagtige og udokumenterede påstand, at LuxSCS ville udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, hvorimod LuxOpCo udelukkende ville udføre »rutinemæssige« ledelsesfunktioner i forbindelse med Amazons onlinedetailvirksomhed.

- (412) Ifølge Amazon ejer, opretholder og udvikler LuxSCS unikke værdiskabere, som er vanskelige at vurdere, i form af de immaterielle aktiver, der er af afgørende betydning for den europæiske detailvirksomhed. I modsætning hertil hverken ejer, administrerer eller kontrollerer LuxOpCo nogen IP-rettigheder, men har en funktionel profil, der kan sammenlignes med et administrationselskab, der fører tilsyn med indkøb, salg, markedsføring og distribution af produkter til kunder via websteder i EU ⁽³⁸³⁾. Med henvisning til [Konsulent 3]-rapporten fremførte Amazon endvidere, at onlinedetailvirksomhed svarer til en fysisk detailvirksomhed, og at langt de fleste omkostninger er variable, hvad enten det drejer sig om onlinedetailhandlere eller fysiske detailhandlere. Derfor er virkningen af stordriftsfordele på indtjeningsevnen begrænset. Disse faktorer sammenholdt med den intense konkurrence, som er kendetegnende for onlinedetailhandel, ville have retfærdiggjort tildeling af et begrænset afkast til LuxOpCo, som det, der er godkendt i den anfægtede skatteafgørelse.
- (413) Kommissionen er ikke enig i denne funktionelle analyse, som det vil fremgå af de detaljerede forklaringer i afsnit 9.2.1.1 og 9.2.1.2.
- (414) Hvis der var blevet foretaget en korrekt funktionel analyse med det formål at opnå den anfægtede skatteafgørelse, skulle de luxembourgiske skattemyndigheder have konkluderet, at LuxSCS ikke udfører nogen unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, som det kun har ejendomsretten til i kraft af buy-in-aftalen og CSA-aftalen. Navnlig udfører eller kontrollerer LuxSCS ikke nogen af aktiviteterne i forbindelse med udvikling, forvaltning, beskyttelse og udnyttelse af de immaterielle aktiver, men overdrager disse funktioner til LuxOpCo i henhold til licensaftalen uden nogen forbehold med hensyn til LuxSCS' tilsyn med LuxOpCos aktiviteter i denne henseende. LuxSCS har ingen ansatte, der ville være i stand til at kontrollere disse funktioner, og LuxSCS påtager sig ikke omkostninger i forbindelse med udførelsen af disse funktioner.
- (415) I stedet er det LuxOpCo, der udfører unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, der anvender alle aktiver, som er forbundet med de pågældende funktioner, og der påtager sig stort set alle de risici, som dette indebærer. Desuden er det LuxOpCo, som med støtte fra lokale tilknyttede virksomheder i EU udfører de unikke og værdifulde funktioner i driften af Amazons europæiske onlinedetail- og servicevirksomhed, som er af strategisk og vital betydning for generering af dette selskabs overskud, der anvender alle aktiver, der er forbundet med disse funktioner, og som påtager sig stort set alle de risici, som dette indebærer.

9.2.1.1. Funktionel analyse af LuxSCS

- (416) Amazon anfører, at »LuxSCS havde beføjelse til at træffe beslutninger og deltage i CSA-aftalen, havde fået tilført egne finansielle midler og var i stand til at påtage sig risici. Ved at være indehaver af de immaterielle aktiver og finansiære udviklingen heraf (eller sommetider anskaffelsen heraf) har LuxSCS en væsentlig rolle med hensyn til at kontrollere udviklingen, vedligeholdelsen og beskyttelsen af de immaterielle aktiver [...]« ⁽³⁸⁴⁾.
- (417) Kommissionen bestrider ikke, at LuxSCS som part i buy-in-aftalen og CSA-aftalen har ejendomsretten til at udnytte, videreudvikle og forbedre de immaterielle aktiver i forbindelse med Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed. Den bestrider heller ikke, at LuxSCS fik pålagt flere funktioner og risici i forbindelse med de

⁽³⁸²⁾ I TP-rapporten afgives der kun den unøjagtige erklæring om, at det resterende overskud »may be considered to be attributable to the Intangibles licensed by LuxOpCo from LuxSCS«.

⁽³⁸³⁾ Den efterfølgende TP-rapport fra 2017, s. 21 og 32.

⁽³⁸⁴⁾ Amazons skrivelse af 7. juni 2017.

immaterielle aktiver af A9 og ATI i henhold til CSA-aftalen. Som følge af licensaftalen var disse funktioner og risici imidlertid givet som en eksklusiv og uigenkaldelig licens til LuxOpCo, som effektivt udførte funktionerne og påtog sig risiciene i hele de immaterielle aktivers levetid ⁽³⁸⁵⁾.

- (418) Ingen af de oplysninger, som er indgivet til Kommissionen, viser, at LuxSCS udførte, eller havde kapacitet til at udføre nogen aktive og kritiske funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver, som ville retfærdiggøre at tilskrive næsten hele det overskud, som er genereret af LuxOpCo i driften af Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed (betragtning 419 til 429). Det kunne heller ikke antages, at LuxSCS havde outsourcet de pågældende funktioner til en anden part, og det havde ikke kapacitet til at kontrollere eller føre tilsyn med udførelsen heraf (betragtning 427 til 428). LuxSCS brugte heller ingen værdifulde aktiver i forbindelse med den pågældende virksomhed, men forvaltede kun de immaterielle aktiver på en passiv måde som den retmæssige ejer deraf (betragtning 431 til 435). Endelig påtog LuxSCS sig ikke, og havde heller ikke kapacitet til at påtage sig og kontrollere de dermed forbundne risici (betragtning 436 til 445).

9.2.1.1.1. Funktioner udført af LuxSCS

- (419) LuxSCS er den retmæssige ejer og aftalemæssige licensgiver af de immaterielle aktiver. I henhold til licensaftalen gav LuxSCS imidlertid LuxOpCo en eksklusiv og uigenkaldelig licens til den økonomiske udnyttelse af de immaterielle aktiver i Europa og retten til at videreudvikle, forbedre og forvalte de immaterielle aktiver i hele deres levetid ⁽³⁸⁶⁾ uden nogen forbehold med hensyn til LuxSCS' forvaltning og tilsyn med LuxOpCos aktiviteter i denne henseende. I henhold til denne aftale fik LuxOpCo også overdraget ansvaret for at indgå og administrere underlicensaftaler med koncernforbundne selskaber ⁽³⁸⁷⁾ og overdraget alle rettigheder til at forhindre IP-krænkelser ⁽³⁸⁸⁾. Endelig var LuxOpCo ansvarlig for at sikre overholdelse af alle gældende love, regler og forskrifter, herunder love og forskrifter om eksport og privatlivets fred, som kan finde anvendelse på dets brug af de immaterielle aktiver ⁽³⁸⁹⁾.
- (420) Som følge af den pågældende eksklusivlicens var LuxSCS derfor ikke længere berettiget til økonomisk at udnytte de immaterielle aktiver i forbindelse med Amazons europæiske aktiviteter og kunne derfor ikke udføre nogen aktive og kritiske funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen heraf ⁽³⁹⁰⁾. LuxSCS beholdt således den juridiske ejendomsret til de immaterielle aktiver og eventuelle afledte værker deraf i den pågældende periode ⁽³⁹¹⁾, og de førømtalte aktive og kritiske funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver blev udført af LuxOpCo.
- (421) Selv om LuxSCS havde været berettiget til at udføre sådanne funktioner, havde det ikke kapacitet til at udføre, forvalte eller kontrollere dem i den pågældende periode. Det havde ingen ansatte som bekræftet i den anfægtede afgørelse, der godkendte konklusionen i Amazons brev af 31. oktober 2003 om, at LuxSCS' meget begrænsede

⁽³⁸⁵⁾ Det er derfor ikke korrekt, når Amazon anfører, at kontrollen med udnyttelsen af de immaterielle aktiver i praksis påhviler LuxSCS, fordi de immaterielle aktiver kunne gives i licens til et andet selskab i et scenarie, hvor LuxOpCo var tabsgivende. Se betragtning 321.

⁽³⁸⁶⁾ Licensaftalen, afsnit 1.5 (Licensens formål), 2.1 a) (Meddelelse af eksklusiv IP-licens), 2.1 b) (Afledte værker), 2.3 (Vedligeholdelse), 4.1 (Periode) og afsnit 9.2 (Forebyggelse af retsstridig adfærd).

⁽³⁸⁷⁾ Licensaftale, afsnit 2.1 a) (Meddelelse af eksklusiv IP-licens).

⁽³⁸⁸⁾ Licensaftale, afsnit 9.2 (Forebyggelse af retsstridig adfærd). Amazon bekræftede denne fortolkning af bestemmelse 9.2 i sin skrivelse af 7. juni 2017, se s. 2.

⁽³⁸⁹⁾ Licensaftale, afsnit 9.5 (Overholdelse, databeskyttelse).

⁽³⁹⁰⁾ Licensens formål i licensaftalen er identisk med licensens formål i CSA-aftalen i forbindelse med de licenser, der er opnået af LuxSCS. Se CSA-aftalen, afsnit 1.13 a).

⁽³⁹¹⁾ I det omfang afledte værker ikke var omfattet af tildelingen til LuxSCS i henhold til aftalen, opnåede LuxSCS en uigenkaldelig, eksklusiv og royaltifri verdensomspændende licens til de pågældende afledte værker, herunder en ret til at meddele underlicens for dem i hele de immaterielle aktivers levetid. Enhver tildeling af eller licens til de afledte værker forblev imidlertid samtidig licenseret til LuxOpCo, som i henhold til licensaftalen har fået meddelt en uigenkaldelig og eksklusiv licens til de immaterielle aktiver og alt andet IP, som LuxSCS besidder inden for det europæiske territorium. Licensaftale, afsnit 1.5 (Licensens formål), 2.1 a) (Meddelelse af IP-licens), 2.1. b) Afledte værker.

aktiviteter ikke fører til, at det udfører en »kommerciel aktivitet«⁽³⁹²⁾ eller har et skattemæssigt hjemsted i Luxembourg⁽³⁹³⁾. Som bekræftet i TP-rapporten og Amazons brev af 20. april 2006 til de luxembourgske skattemyndigheder skulle LuxSCS ikke udføre nogen andre aktiviteter i den pågældende periode ud over »blot at besidde« de immaterielle aktiver og aktierne i sine datterselskaber⁽³⁹⁴⁾ og modtage passiv indkomst i form af royalties og renter fra de pågældende datterselskaber⁽³⁹⁵⁾.

(422) Eftersom der ikke var nogen ansatte, var det kun LuxSCS selv, der kunne have udført sådanne funktioner gennem dets enedirektør eller dets generalforsamlinger. Det fremgår ikke af enedirektørens resolutioner og af referater fra generalforsamlingerne, som er sammenfattet i tabel 14, at LuxSCS deltog i nogen aktive eller kritiske beslutningsprocesser med hensyn til førnævnte funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, og der blev heller ikke foretaget effektiv kontrol af eller ført tilsyn med disse funktioner i den pågældende periode. Resolutionerne og beslutningerne drejede sig derimod hovedsageligt om administrative opgaver og aktionæropgaver, dvs. godkendelse af regnskaber, modtagelse af udbyttebetaling, godkendelse af kapitalforøgelser og finansiering af datterselskaber og, i enkelte tilfælde, godkendelse af udnævnelse af ledere til LuxOpCo og andre af LuxSCS' datterselskaber. Desuden bekræfter det fuldstændige fravær af repræsentanter fra LuxSCS i IP-styringsgruppen, som er det vigtigste forum for drøftelse med hensyn til forvaltningen af immaterielle aktiver i Europa⁽³⁹⁶⁾, at LuxSCS ikke spillede nogen aktiv rolle med hensyn til førnævnte funktioner og de dermed forbundne risici i den pågældende periode⁽³⁹⁷⁾.

(423) Sågar beslutningerne om at indgå en buy-in-aftale og CSA-aftalen synes ikke at være truffet af LuxSCS, men udgør blot en enkel godkendelse af enedirektøren af en beslutning, der er truffet af Amazon-koncernens selskaber i USA. Det samme kan siges om beslutningen om at indgå licensaftalen med LuxOpCo, da resolutionen afspejler, at enedirektørens beslutning om at godkende og gennemføre denne aftale på vegne af LuxSCS blev truffet i 2006 i forbindelse med omstruktureringen af Amazons europæiske drift⁽³⁹⁸⁾, hvilket allerede var blevet besluttet af Amazon-koncernen. Under alle omstændigheder er sådanne beslutninger ikke aktive beslutninger i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver, men beslutninger om gennemførelse af det »begrænsede antal juridiske aftaler, der er nødvendige for driften af Luxembourgstrukturen«⁽³⁹⁹⁾.

(424) Det forhold, at LuxSCS ikke havde juridisk beføjelse til at udføre disse funktioner i henhold til licensaftalen, og at det ikke have kapacitet dertil, betyder også, at det i virkeligheden ikke udførte nogen af de funktioner, som det var blevet overdraget i henhold til CSA-aftalen, i den pågældende periode⁽⁴⁰⁰⁾. LuxSCS var med andre ord ikke involveret i udviklingen af de immaterielle aktiver og heller ikke i budgetterings- og planlægningsaktiviteter i denne forbindelse (funktion 1 og 4, som er anført i tabel 13, som er en gengivelse af de funktioner, der er

⁽³⁹²⁾ Se betragtning 124.

⁽³⁹³⁾ Se betragtning 124. Se Amazons skrivelse af 31. oktober 2003. Se også LuxSCS' regnskaber og EU's manual for politikker og procedurer, hvori det er fastsat, at LuxSCS »aldrig må have nogen ansatte«. I sin bemærkning af 19. marts 2015 anførte Amazon, at Amazon-koncernens ansatte, som var involveret i udvikling og vedligeholdelse af de immaterielle aktiver, hverken er ansat af LuxSCS eller enheder, der deltager i LuxSCS.

⁽³⁹⁴⁾ I den pågældende periode havde LuxSCS også aktier i Amazon Eurasia Holdings Sarl.

⁽³⁹⁵⁾ Se betragtning 104 og fodnote 27.

⁽³⁹⁶⁾ Se betragtning 454-455.

⁽³⁹⁷⁾ Amazon bekræftede, at »neither [LuxSCS], not its general partner, Amazon Europe Holding Inc., had an active role in the IP Steering Committee«. Se Amazons skrivelse af 7. juni 2017, s. 1. Som nævnt i betragtning 103 fungerede Amazon Europe Holding Inc. også som enedirektør for LuxSCS i den relevante periode.

⁽³⁹⁸⁾ Skriftlig resolution fra LuxSCS' enedirektør af 28. april 2006, se tabel 14.

⁽³⁹⁹⁾ Se betragtning 104 og 218.

⁽⁴⁰⁰⁾ CSA-aftalen, afsnit 1.13 (Licensens formål), 2.3 og bilag B samt afsnit 9.12 (Forebyggelse af retsstridig adfærd). Se også CSA-aftalen, s. 1, »the Parties desire to pool their respective resources from the Effective Date forward, for the purpose of further developing and otherwise enhancing the value of the Amazon Intellectual Property [Intangibles owned by ATI], A9 Intellectual Property [Intangibles owned by A9] and EHT Intellectual Property [Intangibles owned by LuxSCS] (as defined below), and to share the costs and risks of developing and using all such intellectual property rights developed by any Party on the basis of [D]s anticipated to be derived from such intellectual property rights«.

anført i bilag B til CSA-aftalen). Det var også involveret i salgs- og markedsføringsaktiviteter, strategisk planlægning og kvalitetskontrol samt forsikring (funktion 2, 3 og 6, som er anført i tabel 13).

- (425) LuxSCS spillede heller ikke nogen aktiv rolle i forvaltningen af strategiske erhvervelser af teknologi (funktion 5, som er anført i tabel 13) ⁽⁴⁰¹⁾ til trods for, at en række af disse erhvervelser blev effektueret på grundlag af CSA-aftalen. Ifølge de oplysninger, der er givet af Amazon om LuxSCS' beslutninger i forbindelse med andre buy-in-transaktioner siden 2005, accepterede enedirektøren blot overtagelsen af de erhvervede teknologier mod en buy-in-betaling ⁽⁴⁰²⁾. Disse beslutninger udgjorde ikke andet end blot en administrativ reorganisering af aktiviteter, ikke en aktiv, værdiforøgende forvaltning af den erhvervede teknologi.
- (426) Endelig, selv om bilag B til CSA-aftalen anfører muligheden for at »udvælge, ansætte og føre tilsyn med ansatte, leverandører og underleverandører med henblik på udførelse af de ovennævnte aktiviteter« som en sidste funktion (funktion 7, som er anført i tabel 13), er der ikke noget, der tyder på, at LuxSCS rent faktisk skulle have outsourcet nogle af de funktioner, det har fået overdraget i henhold til CSA-aftalen til andre parter, som handler i henhold til LuxSCS' instrukser og kontrol (dvs. en underleverandør) ⁽⁴⁰³⁾. Det fremgår hverken af enedirektørens resolutioner eller af referaterne fra generalforsamlingerne, at der var truffet nogle aktive beslutninger i denne henseende. Desuden er der i sammendraget af CSA-årsberetningen ikke registreret, at LuxSCS har pådraget sig direkte udgifter i forbindelse med udvikling af immaterielle aktiver, som kan indgå i omkostningsdelingen ⁽⁴⁰⁴⁾, f. eks. betalte gebyrer for ydelse af outsourcete aktiviteter. Kun enhederne A9, ATI og de kontraktudviklingscentre, der forvaltes af ATI og A9, rapporterede om udviklingsomkostninger ⁽⁴⁰⁵⁾. De pågældende udviklingsomkostninger afspejler funktioner udført af eller på vegne af de pågældende selskaber (og risici, som selskaberne har påtaget sig) i den pågældende periode. De pågældende funktioner kan derfor ikke betragtes som værende udført af LuxSCS ⁽⁴⁰⁶⁾.
- (427) Som følge heraf kan ingen af de udviklingsfunktioner eller andre funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver som udført af A9, ATI og deres underleverandører i henhold til buy-in-aftalen og CSA-aftalen (eller de risici, der er forbundet med disse funktioner) betragtes som et bidrag af LuxSCS til licensaftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo. De pågældende funktioner bør snarere betragtes som bidrag af A9 og ATI i henhold til buy-in-aftalen og CSA-aftalen ⁽⁴⁰⁷⁾. De pågældende aftaler, som ifølge skatteretten i USA blev betalt efter armslængdeprincippet i form af buy-in-betalinger, er ikke genstand for denne beslutning, eftersom de ikke er omhandlet i den anfægtede skatteafgørelse. De funktioner, som udføres af A9, ATI og deres underleverandører, er derfor irrelevante i forbindelse med fastsættelsen af det vederlag, som LuxOpCo skal betale til LuxSCS i henhold til licensaftalen, som er genstand for den anfægtede skatteafgørelse.
- (428) Under alle omstændigheder ville LuxSCS, selv om det kunne antages at have outsourcet sine udviklingsfunktioner og risici i henhold til CSA-aftalen til en underleverandør efter den pågældende aftale ⁽⁴⁰⁸⁾, hvilket ikke er muligt,

⁽⁴⁰¹⁾ Se betragtning 213 med hensyn til erhvervelse af [erhvervelse U, Q, R og T].

⁽⁴⁰²⁾ Se betragtning 212 til 214 og 218.

⁽⁴⁰³⁾ Se fodnote 199.

⁽⁴⁰⁴⁾ Se betragtning 200.

⁽⁴⁰⁵⁾ Se betragtning 201.

⁽⁴⁰⁶⁾ Som forklaret i fodnote 402 indgik parterne CSA-aftalen for at dele deres individuelle omkostninger og risici, således at de var i stand til at opnå fordelene ved deres fælles udvikling af de immaterielle aktiver.

⁽⁴⁰⁷⁾ Som illustreret i LuxSCS' regnskaber, er der ikke fundet tegn på, at A9, ATI eller nogen andre Amazon-selskaber er blevet betalt for forskning og udvikling og forvaltning af de immaterielle aktiver ud over CSA-aftalen, heller ikke for andre tjenester ud over CSA-aftalen (se tabel 9). Derfor antages det, at CSA-aftalen fastsatte det fulde vederlag til A9 og ATI for alle funktioner udført til gavn for LuxSCS.

⁽⁴⁰⁸⁾ Se fodnote 198.

ikke have haft kapacitet til at føre tilsyn med udførelsen af de pågældende funktioner, for slet ikke at tale om udførelsen af de funktioner og risici, der er forbundet hermed, når der ikke er medarbejdere til rådighed⁽⁴⁰⁹⁾. I en typisk armslængde-transaktion mellem uafhængige parter, ville det blive forventet, at en licensgiver, som outsourcete bestemte IP-relaterede funktioner, førte nøje kontrol med gennemførelsen af licensaftalen⁽⁴¹⁰⁾. Selv om LuxSCS' funktioner i henhold til CSA-aftalen blev betragtet som outsourcete til et forbundet selskab, her navnlig LuxOpCo, ville et sådant selskab have været berettiget til en armslængdebetaling for de leverede tjenester, enten i form af et servicegebyr eller, hvad angår LuxOpCo, i form af en reduktion af royaltysatsen⁽⁴¹¹⁾. På trods af Amazons påstand⁽⁴¹²⁾ blev licensgebyret, som er godkendt af den anfægtede skatteafgørelse, ikke reduceret svarende til de funktioner, der blev udført af LuxOpCo i forbindelse med de immaterielle aktiver, eftersom LuxSCS ikke pådrog sig nogen direkte omkostninger i forbindelse med de pågældende aktiviteter, med undtagelse af nogle begrænsede eksterne omkostninger, som synes at vedrøre opretholdelse af ejendomsretten til de immaterielle aktiver, som blev udført under kontrol af LuxOpCo⁽⁴¹³⁾.

- (429) I den pågældende periode var de eneste funktioner, der faktisk kunne siges at være blevet udført af LuxSCS, de funktioner, der vedrørte opretholdelse af den juridiske ejendomsret til de immaterielle aktiver, selv om de også blev udført under LuxOpCos kontrol⁽⁴¹⁴⁾. Ifølge den detaljerede opdeling af LuxSCS' andre driftsudgifter som anført i tabel 10 afholdt LuxSCS visse eksterne udgifter i forbindelse med udgifter til domæne, revision og advokater — almindelige selskabsudgifter⁽⁴¹⁵⁾. Amazon forklarede, at de pågældende udgifter vedrørte: i) andelen af Luxembourg-omkostninger allokere til LuxSCS; ii) udgifter i forbindelse med retlig beskyttelse af de immaterielle aktiver ejet af LuxSCS såsom gebyrer i forbindelse med patentansøgninger og dermed forbundne udgifter, ansøgningsgebyrer i forbindelse med varemærker og dermed forbundne udgifter; og iii) gebyrer og udgifter i forbindelse med domænenavne og IP-søgninger⁽⁴¹⁶⁾. Det er kun disse omkostninger, der kunne anses for at være relevante for vederlaget til LuxSCS i henhold til licensaftalen, eftersom de pågældende omkostninger afspejler funktioner, der faktisk kan være udført af LuxSCS i den pågældende periode.

⁽⁴⁰⁹⁾ Se OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 9.24: »Det er ikke nødvendigt at udføre overvågning og administrative funktioner på daglig basis for at foretage risikokontrol (da det er muligt at outsource disse funktioner), men for at foretage risikokontrol er det nødvendigt at kunne vurdere resultatet af den daglige overvågning og de administrative funktioner af tjenesteudbyderen (det nødvendige kontrolniveau og type af funktionsvurdering ville afhænge af risikoens karakter).« Som yderligere præciseret i BEPS Action 8-10 Final report, s. 63: »Hvis et forbundet selskab, der aftalemæssigt påtager sig en specifik risiko, ikke udøver kontrol over den pågældende risiko eller ikke har økonomisk kapacitet til at bære risikoen, er det rammerne som omhandlet i kapitlet »Retningslinjer for anvendelse af armslængdeprincippet«, der fastsætter, at risikoen skal allokere til et andet medlem af MNE-koncernen [multinationalt selskab], som udøver en sådan kontrol og har økonomisk kapacitet til at påtage sig risikoen. Dette kontrolkrav bruges i dette afsnit til at fastsætte, hvilke parter der påtager sig risici i forbindelse med immaterielle aktiver, og også til at vurdere, hvilke medlemmer af MNE-koncernen [multinationalt selskab] der i virkeligheden kontrollerer gennemførelsen af outsourcete funktioner i forbindelse med udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse af det immaterielle aktiv.« Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.65: »Kontrol over risiko omfatter de første to elementer i risikostyring defineret i afsnit 1.61; dvs. i) evnen til at træffe beslutninger om at påtage sig, ophæve eller afslå en risikobehæftet mulighed sammen med den faktiske udførelse af den pågældende beslutningstagende funktion og ii) evnen til at træffe beslutninger om, hvorvidt og hvordan man reagerer på de risici, der er forbundet med muligheden, sammen med den faktiske udførelse af den beslutningstagende funktion. Det er ikke nødvendigt for en part at udføre daglige afbødende foranstaltninger som beskrevet i iii) for at få kontrol over risiciene. Sådanne daglige afbødende foranstaltninger kan outsources, som illustreret i eksemplet i afsnit 1.63. Hvis disse daglige afbødende foranstaltninger outsources, ville kontrollen med risikoen imidlertid kræve kapabilitet til at fastsætte målene for de outsourcete aktiviteter, at beslutte at ansætte udbyderen af de risikoafbødende funktioner, at vurdere, hvorvidt målene opfyldes på tilfredsstillende vis, og, om nødvendigt, at beslutte at indgå eller ophæve aftalen med den pågældende udbyder, sammen med udførelsen af denne vurdering samt beslutningstagning. Ifølge denne definition af kontrol skal en part have både kapabilitet og funktionsdygtighed som beskrevet ovenfor for at udøve kontrol over en risiko.«

⁽⁴¹⁰⁾ Se OECD TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 6.53: »Ved outsourcing-transaktioner mellem uafhængige selskaber er det normalt sådan, at en enhed, der udfører funktioner på vegne af den retlige ejer af det immaterielle aktiv, som vedrører udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse af det immaterielle aktiv, vil virke under kontrol af denne retlige ejer (som drøftet i afsnit 1.65). [...]«

⁽⁴¹¹⁾ Se afsnit 6.14 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995 og 2010: »Ved prissætning efter armslængdeprincippet for immateriel ejendom skal der for at sikre sammenlignelighed tages højde for både overdrageren af ejendommens og erhververens perspektiv. [...] Eftersom licenstagere skal foretage investeringer eller pådrager sig andre udgifter for at bruge licensen, skal det besluttes, hvorvidt et uafhængigt selskab ville være parat til at betale et licensgebyr på et bestemt beløb, når de forventede fordele ved yderligere investeringer og andre udgifter, som sandsynligvis skal afholdes, tages i betragtning.« I afsnit 6.18 anføres desuden: »Det er også vigtigt at tage hensyn til værdien af tjenesteydelser som f.eks. teknisk assistance og oplæring af medarbejdere, som udvikleren kan udføre i forbindelse med overførslen. Samtidig skal der muligvis tages højde for fordele, som licensgiver tildeler licenstagere i form af forbedring af produkter eller processer.« Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 6.112.

⁽⁴¹²⁾ Se betragtning 206.

⁽⁴¹³⁾ Som anført i betragtning 429.

⁽⁴¹⁴⁾ Som anført i licensaftalen, afsnit 2.3 (Vedligeholdelse), 9.2 (Forebyggelse af retsstridig adfærd) og 9.5 (Overholdelse, databeskyttelse) var LuxOpCo alene ansvarlig for vedligeholdelse og beskyttelse af de immaterielle aktiver.

⁽⁴¹⁵⁾ Se Amazons skrivelse af 21. august 2015, bilag 5.

⁽⁴¹⁶⁾ Amazons skrivelse af 7. juni 2017.

9.2.1.1.2. Aktiver anvendt af LuxSCS

- (430) Ved transfer pricing kan en part i en koncernintern transaktion kun tilskrives et afkast af et aktiv i det omfang, det udøver kontrol over anvendelsen heraf og over den risiko/de risici, der er forbundet hermed. Ejeren af et aktiv skal derfor aktivt anvende det pågældende aktiv. Den afgørende faktor i enhver funktionel analyse er derfor ikke de aktiver, der passivt ejes af parterne i den koncerninterne transaktion, som analyseres, men de aktiver, der rent faktisk anvendes⁽⁴¹⁷⁾. Den juridiske ejendomsret alene til et aktiv, uden at det anvendes til nogen funktioner eller indebærer nogen risici, giver ikke anledning til vederlag ud over værdien af selve aktivet⁽⁴¹⁸⁾. Den juridiske ejendomsret eller licens til et aktiv betyder heller ikke, at ejeren udvikler, forbedrer, forvalter eller udnytter aktivet.
- (431) Med hensyn til de immaterielle aktiver gør Amazon gældende, at LuxSCS »anvender« disse aktiver ved at licensere dem til LuxOpCo. I henhold til licensaftalen udstedte LuxSCS imidlertid en eksklusiv og uigenkaldelig licens til LuxOpCo til økonomisk udnyttelse af de immaterielle aktiver i Europa og retten til at videreudvikle, forvalte og udnytte de immaterielle aktiver i hele deres levetid med det formål at drive Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed, hvor LuxSCS uforbeholdent kan anvende de immaterielle aktiver eller forvalte og kontrollere anvendelsen heraf.
- (432) Eftersom LuxSCS faktisk ikke anvendte og heller ikke havde kapacitet til at anvende de immaterielle aktiver, som forklaret i betragtningerne 421-427, kan de immaterielle aktiver under ingen omstændigheder siges at have været anvendt af LuxSCS i gennemførelsen af licensaftalen til transfer pricing-formål.
- (433) Heller ikke LuxSCS kan siges at have haft nogen udgifter i forbindelse med udvikling, forbedring, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver⁽⁴¹⁹⁾. Som anført i tabel 10 afholdt LuxSCS ingen udgifter i den relevante

⁽⁴¹⁷⁾ At vægten ligger på anvendelsen af et immaterielt aktiv, fremgår klart af OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 6.71: »Hvis den juridiske ejer af et aktiv i realiteten:

- udfører og kontrollerer alle funktioner [...] i forbindelse med udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse af det immaterielle aktiv;
- tilvejebringer alle de aktiver, herunder finansiering, som er nødvendige for udviklingen, forbedringen, vedligeholdelsen, beskyttelsen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver; og
- påtager sig alle de risici, der er forbundet med udviklingen, forbedringen, vedligeholdelsen, beskyttelsen og udnyttelsen af det immaterielle aktiv,

vil denne være berettiget til alle de forventede efterfølgende afkast, som hidrører fra MNE-koncernens [multinationale selskab] udnyttelse af det immaterielle aktiv. I det omfang et eller flere medlemmer af MNE-koncernen [multinationalt selskab] ud over den juridiske ejer udfører funktioner, anvender aktiver eller påtager sig risici i forbindelse med udviklingen, forbedringen, vedligeholdelsen, beskyttelsen og udnyttelsen af det immaterielle aktiv, skal disse associerede selskaber kompenseres efter armslængdeprincippet for deres bidrag. Denne kompensation kan, afhængigt af de faktiske forhold og omstændigheder, udgøre hele eller en væsentlig del af det forventede afkast af udnyttelsen af det immaterielle aktiv«. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.20, og OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 1.42 og 1.44, hvor vægten klart ligger på »anvendelsen« af aktivet.

⁽⁴¹⁸⁾ Som forklaret i OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 2.26: »Hvis det ikke kan påvises, at det mellemliggende selskab enten bærer en reel risiko eller udfører en økonomisk funktion i kæden, der har øget værdien af varerne, ville ethvert element i prisen, som hævdes at kunne tilskrives det pågældende mellemliggende selskabs aktiviteter, med rimelighed blive tilskrevet et andet sted i MNE-koncernen [multinationalt selskab], fordi uafhængige selskaber ikke normalt ville have tilladt et sådant selskab at få en andel af indtjeningen ved transaktionen.« Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 2.33 og OECD's retningslinjer fra 2017, afsnit 2.39. Som yderligere forklaret i OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 6.59: »Koncernmedlemmer, der anvender aktiver i udviklingen, forbedringen, vedligeholdelsen, beskyttelsen og udnyttelsen af et immaterielt aktiv, bør modtage passende kompensation herfor. Sådanne aktiver kan uden begrænsninger omfatte immaterielle aktiver, der anvendes i forskning, udvikling eller markedsføring (f.eks. knowhow, kunderelationer etc.), fysiske aktiver eller finansiering. Ét medlem af en MNE-koncern [multinationalt selskab] kan finansiere noget af eller al udvikling, forbedring, vedligeholdelse og beskyttelse af et immaterielt aktiv, mens ét eller flere medlemmer udfører alle relevante funktioner. Ved vurdering af det passende forventede afkast til finansiering i sådanne omstændigheder bør det anerkendes, at i armslængdetransaktioner modtager en part, der tilvejebringer finansiering, men ikke kontrollerer risiciene eller udfører andre funktioner i forbindelse med den finansierede aktivitet eller det finansierede aktiv, normalt ikke forventede afkast svarende til dem, der er modtaget af en investor i en lignende situation, som også udfører og kontrollerer vigtige funktioner og kontrollerer vigtige risici i forbindelse med den finansierede aktivitet. [...]«.

⁽⁴¹⁹⁾ Se OECD's TP-retningslinjer fra 1995 og 2010, afsnit 6.27: »Ved vurdering af, hvorvidt betingelserne for en transaktion, der omfatter immateriel ejendom, afspejler handler på armslængdevilkår, kan beløbet, arten og omfanget af de pådragne omkostninger ved udvikling eller vedligeholdelse af den immaterielle ejendom undersøges som en støtte til fastsættelse af sammenlignelighed eller eventuelt relativ værdi af bidragene fra hver part [...]«.

periode — ud over de eksterne honorarer og udbetalinger, som er nævnt i betragtning 429, som viser sig at vedrøre opretholdelse af den juridiske ejendomsret til de immaterielle aktiver, og nogle engangsudgifter vedrørende salg af varebeholdning selskaberne imellem i forbindelse med omstruktureringen i 2006 — bortset fra buy-in- og CSA-omkostningerne. Desuden blev udgifter, som LuxSCS pådrog sig, finansieret ved hjælp af dets primære indkomstkilde, nemlig de royaltymbetalinger, det modtog fra LuxOpCo ⁽⁴²⁰⁾.

- (434) LuxSCS ejer heller ikke andre aktiver, som kunne anses for at bidrage til udviklingen, forbedringen, forvaltningen eller udnyttelsen af de immaterielle aktiver ⁽⁴²¹⁾. Immaterielle aktiver, der stammer fra købet af IP, har været aktiveret på LuxSCS' balance siden 2011, og de pågældende anskaffelser har ikke været forvaltet og kontrolleret af LuxSCS, men af Amazons selskaber i USA og LuxOpCo ⁽⁴²²⁾, som forklaret i betragtning 425. Det besidder primært de andre aktiver på balancen i dets egenskab af eneste aktionær i LuxOpCo og en anden koncernenhed, Amazon Eurasia Holdings S.a.r.l., Luxembourg. De vedrører ikke licensaftalen, som er genstand for den anfægtede skatteafgørelse og denne beslutning.
- (435) LuxSCS ydede lån til LuxOpCo af det samlede overskud af de royalties, der var betalt af sidstnævnte til førstnævnte i henhold til licensaftalen ⁽⁴²³⁾, men ydelse af lån udgør ikke et værdifuldt bidrag til udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver. Som forklaret i betragtning 183 og fodnoter 177-179 synes beløbene for de pågældende lån faktisk at være steget på linje med den uforholdsmæssigt store del af royaltymbetalingerne ⁽⁴²⁴⁾, eftersom LuxOpCo beholdt den andel af royaltien, som ikke blev anvendt til buy-in- og CSA-omkostninger, som blev videregivet til A9 og ATI i henhold til CSA-aftalen ⁽⁴²⁵⁾.

9.2.1.1.3. Risici, som LuxSCS har påtaget sig

- (436) Udgangspunktet for at fastslå, hvorvidt en part i en koncernintern transaktion har påtaget sig økonomisk betydelige risici, er den kontraktlige påtagelse af risici parterne imellem i den pågældende transaktion. En part, der kontraktmæssigt påtager sig sådanne risici, bør imidlertid være i stand til på den ene side at kontrollere de pågældende risici (driftskapacitet) ⁽⁴²⁶⁾ og på den anden side finansielt påtage sig de pågældende risici (finansiel kapacitet) ⁽⁴²⁷⁾. I denne forbindelse skal kontrol forstås som kapacitet til at træffe beslutning om at påtage sig risikoen og forvalte den ⁽⁴²⁸⁾. Det er derfor af afgørende betydning at fastsætte, hvordan parterne i en transaktion opererer i forbindelse med styringen af de pågældende risici, og navnlig hvilken part eller hvilke parter der udøver kontrolfunktioner og risikofærdende funktioner, hvilken part eller hvilke parter der udsættes for opadgående og nedadgående konsekvenser af risikoresultater, og hvilken part eller hvilke parter der har finansiel

⁽⁴²⁰⁾ Se tabel 9.

⁽⁴²¹⁾ Se tabel 9.

⁽⁴²²⁾ Se tabel 9 og betragtning 474.

⁽⁴²³⁾ I 2006 udlånte LuxSCS midler svarende til sin tegnede kapital, hvorimod de beløb, der blev udlånt til koncernselskaber til videreførelse steg i forhold til det akkumulerede overskud af de royaltymbetalinger, det modtog fra LuxOpCo.

⁽⁴²⁴⁾ Det udestående beløb for kreditfaciliteten steg i perioden 2006-2013 med [1 500-2 000] mio. EUR (se betragtning 183), mens royaltymbetalinger fra LuxOpCo til LuxSCS oversteg de betalinger, LuxSCS skyldte Amazon USA i samme periode, med [1 500-2 000] mio. EUR ([3 000-3 500] mio. EUR — [1 500-2 000] mio. EUR, se henholdsvis tabel 2 og tabel 10).

⁽⁴²⁵⁾ Se fodnote 176 og 178 for at få en forklaring på den indbyrdes afhængighed mellem royaltien og kreditfaciliteten.

⁽⁴²⁶⁾ OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 9.23 og 9.26. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.25-1.27, og OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.61, 1.65 og 1.70.

⁽⁴²⁷⁾ OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 9.29. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.26, og OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.64.

⁽⁴²⁸⁾ OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 9.23. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.25, og OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.61 og 1.65.

kapacitet til at påtage sig de pågældende risici ⁽⁴²⁹⁾. Når risikofordelingen som anført i den kontraktlige koncerninterne aftale ikke afspejler den underliggende økonomiske realitet, er det parternes faktiske adfærd og ikke de kontraktlige aftaler, der bør tages i betragtning i forbindelse med transfer pricing ⁽⁴³⁰⁾.

- (437) Amazon anfører, at LuxSCS påtager sig risiciene i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver på grundlag af de indgåede aftaler med koncernforbundne selskaber, nemlig buy-in-aftalen, CSA-aftalen og licensaftalen, og dets ejendomsret til de immaterielle aktiver ⁽⁴³¹⁾. Denne påstand må af flere årsager afvises.
- (438) For det første overførte LuxSCS risikoen i forbindelse med de førnævnte funktioner til LuxOpCo. I henhold til licensaftalen udstedte LuxSCS ikke kun en eksklusiv og uigenkaldelig licens til LuxOpCo til økonomisk udnyttelse af de immaterielle aktiver i Europa og retten til at videreudvikle, forvalte og beskytte de immaterielle aktiver i hele deres levetid med det formål at drive Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed ⁽⁴³²⁾, LuxOpCo påtog sig også kontraktligt alle de risici, som blev tildelt LuxSCS i henhold til CSA-aftalen ⁽⁴³³⁾.
- (439) For det andet er der i bilag B til CSA-aftalen opført flere risici, der er overdraget til LuxSCS (tabel 13), og de pågældende risici er forbundet med udførelsen af de funktioner, det har fået overdraget, som er registreret i det selvsamme bilag. Eftersom LuxSCS i virkeligheden ikke udfører nogen af de funktioner, det har fået overdraget i henhold til CSA-aftalen, som forklaret i betragtning 424-427, kan det reelt set heller ikke siges at have påtaget sig nogen risici i forbindelse med de pågældende funktioner. Der er heller intet bevis for nogen form for forretningsmæssig begrundelse for en sådan risikofordeling. Eftersom LuxOpCo overtog alle funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver på det europæiske territorium i form af sin eksklusive licens, ville LuxSCS ikke være i stand til at forvalte og kontrollere de risici, der er forbundet med de pågældende aktiviteter ⁽⁴³⁴⁾.
- (440) For det tredje er der heller ikke noget bevis for at antage, at LuxSCS traf nogen aktiv beslutning om at outsource sine risikostyringsfunktioner i henhold til CSA-aftalen, og at LuxSCS ville have været i stand til at kontrollere og overvåge sådanne outsourcete aktiviteter, hvis det havde været tilfældet ⁽⁴³⁵⁾. Samtidig kunne ingen af de risici

⁽⁴²⁹⁾ Ifølge afsnit 1.49 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010 er en »faktor, der skal overvejes ved undersøgelse af den økonomiske substans i en formodet risikofordeling, konsekvensen af en sådan allokering i transaktioner efter armslængdeprincippet. Ved transaktioner efter armslængdeprincippet giver det som regel mening for parter at blive allokeret en større andel af de pågældende risici, som de har relativt mere kontrol over.« Det samme krav fremgår af afsnit 1.27 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995 og er illustreret som følger: »det antages f.eks., at selskab A indgår aftale om at producere og sende varer til selskab B, og niveauet for produktionen og forsendelsen af varerne skal fastsættes af selskab B. I sådanne tilfælde ville selskab A formentlig ikke være villig til at påtage sig væsentlige risici i forbindelse med varebeholdningen, da det ikke udøver kontrol over niveauet af varebeholdningen i samme grad som selskab B. Der er selvfølgelig mange risici, som f.eks. generelle risici i forbindelse med konjunktursvingninger, som ingen af parterne har nogen væsentlig kontrol over, og kontrollen kunne derfor fordeles efter armslængdeprincippet til den ene eller den anden part i en transaktion. Der kræves en analyse for at afgøre, i hvilket omfang de enkelte parter skal bære sådanne risici.« Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.59-1.60.

⁽⁴³⁰⁾ I OECD's TP-retningslinjer fra 1995 redegøres der i afsnit 1.26 for denne betragtning, hvor det hedder, at »det i forhold til kontraktmæssige vilkår kan overvejes, om en formodet risikofordeling er i overensstemmelse med transaktionens økonomiske substans. I denne forbindelse bør parternes adfærd generelt betragtes som det bedste bevis for den sande risikofordeling.« I afsnit 1.39 hedder det endvidere, at »aftaler internt i en MNE-koncern [multinationalt selskab] kunne nemt ændres, suspenderes, forlænges eller afsluttes i overensstemmelse med MNE-koncernens [multinationalt selskab] overordnede strategier som helhed, og sådanne ændringer kunne endog foretages med tilbagevirkende kraft. I sådanne tilfælde ville det være op til skattemyndighederne at afgøre, hvilke realiteter der ligger til grund for en indgået aftale med hensyn til anvendelse af armslængdeprincippet.« Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 1.67 og 9.14. OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.88.

⁽⁴³¹⁾ Se betragtning 321.

⁽⁴³²⁾ Licensaftalen, afsnit 1.5 (Licensed Purpose), afsnit 2.1 a) (Exclusive Intellectual Property License Grant), afsnit 2.1 b) (Derivative Works), afsnit 2.3 (Maintenance), afsnit 4.1 (Term) og afsnit 9.2 (Preventing Infringement).

⁽⁴³³⁾ Se betragtning 116 og tabel 13 (Funktioner og risici). Som forklaret i betragtning 116 indvilligede LuxOpCo gennem dets eksklusive licens i at udføre alle aktiviteter i forbindelse med udvikling, forbedring, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver på det europæiske territorium og at overtage alle risici i forbindelse med de pågældende aktiviteter.

⁽⁴³⁴⁾ Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2010, kapitel IX, omstrukturering af virksomheder, eksempel (B): Overførsel af værdifulde immaterielle aktiver til et skuffeselskab, og navnlig konklusionen i afsnit 9.192: »Alle faktiske forhold og omstændigheder taget i betragtning kan det konkluderes, at ordningens økonomiske substans afviger fra dens form. Navnlig de faktiske forhold tyder på, at selskab Z reelt ikke er i stand til at påtage sig de risici, det har fået tildelt i henhold til ordningen som karakteriseret og struktureret af parterne. Derudover er der ikke bevis for nogen forretningsmæssig begrundelse for ordningen. I et sådant tilfælde giver afsnit 1.65 skattemyndighederne mulighed for ikke at anerkende den struktur, som parterne har vedtaget«.

⁽⁴³⁵⁾ I afsnit 9.25 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010 og i afsnit 1.70 i OECD's TP-retningslinjer fra 2017 er der et illustrativt eksempel på en investor, der ansætter en fondsforvalter til at investere midler på sine vegne.

i forbindelse med de immaterielle aktiver, som A9, ATT eller deres underleverandører havde påtaget sig, under henvisning til CSA-aftalen, betragtes som en risiko, som LuxSCS havde påtaget sig i licensaftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo. Som forklaret i betragtning 426 og 427 optræder de andre parter i CSA-aftalen ikke som agenter for LuxSCS, men på egne vegne for at opnå de forventede fordele af CSA-aftalen. De pågældende risici bør betragtes som bidrag af de pågældende parter i CSA-aftalen, og de kan ikke påvirke LuxOpCos betaling til LuxSCS i henhold til licensaftalen.

- (441) For det fjerde, at LuxSCS ikke påtog sig nogen risici i forbindelse med de immaterielle aktiver, understøttes endvidere af den kendsgerning, at hverken LuxSCS' enedirektørs beslutninger eller referaterne fra dets generalforsamlinger afspejler nogen afgørende beslutninger om risikostyring udført af LuxSCS i forbindelse med de risici, der er forbundet med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver⁽⁴³⁶⁾. Under alle omstændigheder havde LuxSCS ingen ansatte, der kunne have udført sådanne risikostyringsfunktioner i den pågældende periode. LuxSCS manglede derfor driftskapacitet til at påtage sig risici, som det havde fået tildelt i henhold til aftalen⁽⁴³⁷⁾.
- (442) Amazon anfører endvidere, at LuxSCS bar alle forretningsrisici i forbindelse med Amazons europæiske detailaktiviteter, fordi onlinedetailvirksomhed er baseret på og meget afhængig af den teknologi (dvs. et element af de immaterielle aktiver)⁽⁴³⁸⁾, som LuxSCS stiller til rådighed for LuxOpCo i henhold til licensaftalen. Denne påstand understøttes ikke af den kontraktlige fordeling af risici i henhold til licensaftalen, i henhold til hvilken LuxSCS ikke påtager sig nogen risici i forbindelse med udnyttelsen af de immaterielle aktiver. I stedet er det LuxOpCo, som har eksklusiv og uigenkaldelig licens til de immaterielle aktiver, der er ansvarlig for den strategiske beslutningstagning i forbindelse med Amazons europæiske detailaktiviteter, og som i overensstemmelse med den kontraktlige fordeling faktisk tager disse beslutninger⁽⁴³⁹⁾. LuxSCS kan ikke siges at have påtaget sig nogle betydelige driftsrisici i forbindelse med brugen af de immaterielle aktiver med det formål at drive den pågældende virksomhed. LuxSCS bar f.eks. ikke risici i forbindelse med forbrugercredit, eftersom det ikke direkte tog sig af kundernes betalinger; det bar ingen oplagingsrisici, eftersom det ikke havde nogen lagerbeholdning; og det bar ingen garantirisiko eller produktansvarsrisiko for solgte produkter, eftersom det ikke solgte produkter. Kort sagt udførte LuxSCS ingen funktioner vedrørende de pågældende risici og havde heller ingen kontrol over disse funktioner i den pågældende periode.
- (443) Amazon anfører ligeledes⁽⁴⁴⁰⁾, at LuxSCS påtog sig økonomiske risici i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver, navnlig som følge af dets forpligtelse i henhold til CSA-aftalen om at betale sin andel af udviklingsomkostningerne, som er beregnet som andelen af de salgsindtægter, der genereres af Amazon i Europa, sammenlignet med Amazons globale omsætning⁽⁴⁴¹⁾. På grund af de kontraktlige aftaler i henhold til licensaftalen som forklaret i betragtning 438 var LuxSCS' eneste identificerbare risiko, at det skulle indfri sin forpligtelse i henhold til CSA-aftalen om at betale buy-in- og CSA-omkostningerne til Amazon USA. LuxSCS ville muligvis ikke være i stand til at betale de pågældende omkostninger i en situation, hvor LuxOpCo gik konkurs eller på anden måde blev ude af stand til at betale et royaltyniveau, der var tilstrækkeligt til at dække de pågældende omkostninger til LuxSCS, men denne kontraktlige risiko forblev udelukkende hos LuxSCS, fordi det var »nødvendigt for Luxembourg-strukturens drift«⁽⁴⁴²⁾. Det afspejler ikke den økonomiske virkelighed. Hvis den kontraktlige aftale, og navnlig metodologien med hensyn til fastsættelsen af royaltien, havde afspejlet den

⁽⁴³⁶⁾ Se tabel 14.

⁽⁴³⁷⁾ Se fodnote 409, som gengiver OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 9.24.

⁽⁴³⁸⁾ Se betragtning 363 og efterfølgende. »Constant development of the Intangibles is critical to Amazon European business' success (or failure). As such, by developing and controlling the Intangibles Lux SCS takes on significant business risk«, se Amazons skrivelse af 18. januar 2016, s. 4.

⁽⁴³⁹⁾ Licensaftalen, afsnit 1.5 (Licensed Purpose).

⁽⁴⁴⁰⁾ Amazons skrivelse af 7. juni 2017, s. 2-3.

⁽⁴⁴¹⁾ Se betragtning 199. Pr. 1. januar 2014 blev andelen af de udviklingsomkostninger, som LuxSCS skulle afholde, fastsat af andelen af den bruttofortjeneste, som var genereret af de europæiske aktiviteter til Amazons globale bruttofortjeneste (se betragtning 204).

⁽⁴⁴²⁾ Se betragtning 104.

økonomiske virkelighed og den sande risikofordeling mellem parterne ⁽⁴⁴³⁾, ville LuxSCS have modtaget et vederlag, der kun dækkede dets begrænsede funktioner ⁽⁴⁴⁴⁾, og ville ikke have båret nogen risiko for tab ⁽⁴⁴⁵⁾. Som forklaret i den foregående betragtning tog LuxSCS ikke nogen aktive beslutninger om at begrænse eller forvalte denne specifikke risiko, og det havde heller ikke kontrol over en sådan risiko. Hvis LuxOpCo var gået konkurs eller på anden måde blevet ude af stand til at betale royaltys til LuxSCS i henhold til licensaftalen, kunne LuxSCS under alle omstændigheder i dette specifikke tilfælde have opsagt licensaftalen og licenseret de immaterielle aktiver til en anden forbunden eller uafhængig part og derved begrænset sin kontraktlige risiko ⁽⁴⁴⁶⁾.

(444) Det vigtigste er, at LuxSCS i den pågældende periode ikke udførte nogen funktioner og heller ikke havde kontrol over eller kapacitet til at udføre kontrol i forbindelse med de to vigtigste input-parametre for beregning af buy-in- og CSA-omkostninger. På den ene side fastsættes niveauet for de pågældende betalinger af niveauet af omkostninger i forbindelse med buy-in og udviklingen af de immaterielle aktiver (udviklingsomkostningerne) og på den anden side af niveauet for omsætningen i Europa ⁽⁴⁴⁷⁾. Det var ATI og A9, der fastsatte og kontrollerede udviklingsomkostningerne, og LuxOpCo der kontrollerede omsætningsniveauet i Europa. Hvad sidstnævnte angår, er det LuxOpCo, der traf alle strategiske beslutninger vedrørende Amazons europæiske detailvirksomhed ⁽⁴⁴⁸⁾, hvilket påvirkede niveauet af de genererede salgsindtægter i Europa. Det var således kun LuxOpCo, der havde indflydelse på, om det var i stand til at betale en royaltys til LuxSCS, som blev fastsat af overskudsniveauet genereret af driften af Amazons europæiske onlinedetailvirksomhed.

(445) LuxSCS havde desuden ikke økonomisk kapacitet til at finansiere buy-in- og CSA-omkostningerne for egen regning, eftersom det kun var i stand til at finansiere de pågældende omkostninger takket være de midler, det modtog i form af royaltysbetalinger fra LuxOpCo ⁽⁴⁴⁹⁾. De faktiske kontantudbetalinger fra LuxOpCo til LuxSCS i denne henseende synes lige netop at have været tilstrækkelige til at dække LuxSCS' nødvendige betalinger, herunder buy-in- og CSA-omkostninger, mens likvider vedrørende LuxSCS' indtægter ud over buy-in og CSA-omkostninger blev indsat på konti og administreret af LuxOpCo ⁽⁴⁵⁰⁾. LuxSCS' startkapital på ca. [400-500] mio. EUR er i denne forbindelse irrelevant. Som forklaret i betragtning 443 behøvede LuxSCS ikke at dække tab i en aftale på armslængdevilkår, og dets kapital ville således ikke være risikobehæftet. Dets startkapital var ikke kun utilstrækkelig til at dække buy-in- og CSA-omkostningerne, eftersom CSA-betalinger alene beløb sig til [1 000-1 500] mio. EUR i perioden 2006-2013 ⁽⁴⁵¹⁾, den pågældende kapital blev tilført LuxSCS af dets aktionærer i 2005, hvilket var før, LuxOpCo begyndte at operere og foretage royaltysbetalinger til LuxSCS, og før anvendelsesperioden for den anfægtede skatteafgørelse og denne afgørelse. Under alle omstændigheder udførte LuxSCS ikke effektivt nogen væsentlige funktioner og påtog sig heller ingen væsentlige risici i forbindelse med

⁽⁴⁴³⁾ Se betragtning 436, der viser, at det er parternes faktiske adfærd og ikke den kontraktlige aftale, der gælder ved transfer pricing.

⁽⁴⁴⁴⁾ Se betragtning 429.

⁽⁴⁴⁵⁾ Da det er LuxOpCo, der administrerer og påtager sig risici i forbindelse med de immaterielle aktiver og driften af Amazons virksomhed i Europa (se afsnit 9.2.1.2), bør LuxOpCo beholde både det opadgående og nedadgående resultat af sin aktivitet, dvs. inklusive tab, som potentielt ville forekomme, hvis LuxOpCo ikke genererer tilstrækkeligt overskud til at betale en armslængderoyaltys for de immaterielle aktiver. Kommissionen præsenterer i afsnit 9.2.1.4 en metodologi til fastsættelse af et vederlag til LuxSCS, som bedre reflekterer den anfægtede transaktions økonomiske virkelighed.

⁽⁴⁴⁶⁾ Licensaftalen, afsnit 4.3: »Termination After Failure to Cure for Failure of Performance. If either party fails to perform any of its covenants contained in this Agreement and fails to cure such default within sixty (60) days after receiving a notice from the non-defaulting party, the non-defaulting party may terminate this Agreement immediately by giving written notice to the defaulting party.»

⁽⁴⁴⁷⁾ Som forklaret i OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 6.63: »Omfanget og karakteren af de aktiviteter, der vil være nødvendige for at udøve kontrol over den økonomiske risiko, der er forbundet med tilvejebringelse af midler, afhænger af risikoen ved investering for den, der investerer, når der tages højde for det beløb, der er på spil, og investeringen, som disse midler anvendes til. I henhold til definitionen af kontrol som afspejlet i afsnit 1.65 og 1.66 i disse retningslinjer kræver udøvelse af kontrol over en specifik økonomisk risiko evne til at træffe de relevante beslutninger i forbindelse med den risikobehæftede mulighed, som i dette tilfælde er tilvejebringelse af midler, tillige med den faktiske udførelse af disse beslutningstagerfunktioner. Derudover skal den part, der udøver kontrol over den økonomiske risiko, udføre aktiviteterne som anført i afsnit 1.65 og 1.66 vedrørende de løbende risikoføbede aktiviteter i forbindelse med disse risici, når de er outsourcet og vedrører det forberedende arbejde, der er nødvendigt for at lette beslutningstagningen, hvis det ikke selv udfører disse aktiviteter.»

⁽⁴⁴⁸⁾ LuxOpCos ansatte fra EU Retail Pricing Committee er eksempelvis ansvarlige for at fastsætte retningslinjerne for prissætning og godkende al detailprissætning på EU-websteder. Se internt Amazon-dokument: »EU Policies and Procedures Manual«, med virkning fra 1. maj 2006, s. 5.

⁽⁴⁴⁹⁾ Som forklaret i betragtning 104 er royaltys- og rentebetalinger fra datterselskaberne LuxSCS' eneste indtægt.

⁽⁴⁵⁰⁾ Se betragtning 183 og fodnote 177.

⁽⁴⁵¹⁾ Se tabel 12.

udviklingen, forbedringen, forvaltningen eller udnyttelsen af de immaterielle aktiver, heller ikke med hensyn til de aktiviteter, der blev udført af ATI og A9 i henhold til CSA-aftalen, og ej heller hvad angår udviklingsaktiviteter udført af LuxOpCo.

- (446) LuxSCS kan derfor ikke siges effektivt at have påtaget sig risiciene i forbindelse med udvikling, forbedring, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver, og det havde heller ikke økonomisk kapacitet til at påtage sig sådanne risici.

9.2.1.1.4. **Konklusion vedrørende den funktionelle analyse af LuxSCS**

- (447) En funktionel analyse af LuxSCS viser, at det i den pågældende periode ikke havde ret til at udføre, udførte eller outsourcete ikke og havde heller ikke kapacitet til at udføre eller outsource nogen unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, forvaltningen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver. Den viser ydermere, at LuxSCS i den pågældende periode ikke anvendte aktiverne i forbindelse med de pågældende aktiviteter, men blot havde ejendomsret og licens til de immaterielle aktiver under henvisning til CSA-aftalen. Det påtog sig heller ikke aktivt kontrol eller havde driftsmæssig og økonomisk kapacitet til at påtage sig eller kontrollere de risici, der var forbundet med de pågældende aktiviteter. I realiteten kunne LuxSCS højst siges at have udført visse funktioner, som var nødvendige for opretholdelse af sin juridiske ejendomsret til de immaterielle aktiver som anført i betragtning 428.

9.2.1.2. **Funktionel analyse af LuxOpCo**

- (448) I afsnit 9.2.1.2.1 vurderer Kommissionen de funktioner, der er udført af LuxOpCo i forbindelse med de immaterielle aktiver. I afsnit 9.2.1.2.2 vurderer den de funktioner, der er udført af LuxOpCo i forbindelse med driften af Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed. I afsnit 9.2.1.2.3 vurderer den de aktiver, LuxOpCo har anvendt til udførelse af begge former for funktioner. I afsnit 9.2.1.2.4 vurderer den de risici, LuxOpCo påtager sig i forbindelse med udførelsen af begge former for funktioner.

9.2.1.2.1. **Funktioner udført af LuxOpCo i forbindelse med de immaterielle aktiver**

- (449) Amazon gør gældende, at »LuxOpCo ikke bidrog til udvikling, erhvervelse, administration, udbredelse eller strategisk ledelse i forbindelse med de [immaterielle aktiver] i undersøgelsesperioden«⁽⁴⁵²⁾. På baggrund af de oplysninger, Kommissionen har gennemgået, skal den pågældende påstand afvises. LuxOpCo havde ikke kun fået overdraget unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver efter licensaftalen, de funktioner, som LuxOpCo faktisk udførte i den pågældende periode, gik langt ud over selve udnyttelsen og

⁽⁴⁵²⁾ Den efterfølgende TP-rapport fra 2017, s. 30.

omfattede udvikling, forbedring og administration af teknologien gennem uafhængig europæisk teknologisk og virksomhedsmæssig innovation, oprettelse og administration af kundeoplysninger og udvikling og vedligeholdelse af Amazons varemærke i Europa.

- (450) Som forklaret i betragtning 419 gav LuxSCS LuxOpCo en eksklusiv og uigenkaldelig licens til økonomisk at udnytte de immaterielle aktiver og al anden IP, som LuxSCS var i besiddelse af ⁽⁴⁵³⁾ i Europa, samt en ret til at videreudvikle og forbedre ⁽⁴⁵⁴⁾, vedligeholde ⁽⁴⁵⁵⁾ og beskytte ⁽⁴⁵⁶⁾ de immaterielle aktiver i hele deres levetid ⁽⁴⁵⁷⁾. LuxSCS bevarer ejendomsretten til de immaterielle aktiver og afledte værker udviklet af LuxOpCo og dets underlicenshavere ⁽⁴⁵⁸⁾. LuxOpCo fik desuden en eksklusiv og uigenkaldelig ret til at beslutte, om — og til hvem — de immaterielle aktiver måtte gives i underlicens ⁽⁴⁵⁹⁾. På denne baggrund administrerede LuxOpCo underlicensforbindelserne, navnlig til AMEU og ASE.

- (451) I den pågældende periode udførte LuxOpCo aktivt de førnævnte funktioner, både generelt og hvad angår hver af de tre komponenter af de immaterielle aktiver: Teknologi, kundeoplysninger og varemærker som forklaret nærmere i betragtning 452-472.

⁽⁴⁵³⁾ Licensaftalen, afsnit 1.2: »Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property« means: (a) any and all intellectual property rights throughout the world, owned or otherwise held by Amazon EHT [LuxSCS] whether existing under intellectual property, unfair competition or trade secret laws, or under statute or at common law or equity, including but not limited to: (i) copyrights and author's rights (including but not limited to reviews and editorial content), trade secrets, trademarks, patents, inventions, designs, logos, and trade dress, look and feel, »moral rights,« mask works, rights of personality, publicity or privacy, rights in associate or vendor information, rights in customer information (including but not limited to customer lists and customer data), and any other intellectual property and proprietary rights (including but not limited to rights in databases, marketing strategies and marketing surveys); (ii) any application or right to apply for any of the rights referred to in this clause; and (iii) any and all renewals, extensions, future equivalents and restorations thereof, now or hereafter in force and effect; (b) any and all intellectual property licensed, transferred or assigned to Amazon EHT [LuxSCS] by any third party or Affiliate; and (c) any and all Derivative Works assigned to Amazon EHT [LuxSCS] pursuant to Section 2.1 (b)«.

⁽⁴⁵⁴⁾ I henhold til licensaftalen, afsnit 2.1. a), fik LuxOpCo uigenkaldeligt en eksklusiv licens »solely for the Licensed Purpose, to: (i) make, use, reproduce, copy, modify, translate, integrate into or extract from a database and create derivative works of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property; (ii) publicly perform or display, import, broadcast, transmit, distribute and communicate to the public by any means whatsoever, including but not limited to wire or wireless transmission process, using broadcasting, satellite, cable or network, license, offer to sell, and sell, rent, lease or lend originals and copies of, and otherwise commercially or non-commercially exploit any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property (and derivative works thereof)«. Licensens formål (»Licensed Purpose«) er anført i afsnit 1.5 som følger »(a) operating any and all World Wide Web sites accessed via the European Country code top level domains (including but not limited to .de, .uk, and .fr) for the sale of goods or services where any person or entity (including but not limited to Amazon.com, Inc. or any of its Affiliates) is the seller of record for such goods or services, (b) using Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property for the purposes of providing World Wide Web services to any third party or Affiliate that contracts for such services with respect to a World Wide Web site that utilizes a European Country code top level domain, and (c) using Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property within the European Country geographic territory for any other purpose.« Licensens formål er identisk med licensens formål i forbindelse med de licensrettigheder, som LuxSCS har fået i henhold til CSA-aftalen (CSA, afsnit 1.13).

⁽⁴⁵⁵⁾ Licensaftalen, afsnit 2.3: »Maintenance. AEU shall abide by regulations and practices in force or use in any European Country in order to safeguard Amazon EHT's [LuxSCS]'s rights in the Amazon EHT [LuxSC] Intellectual Property. AEU [LuxOpCo] shall take all necessary actions to maintain such rights«.

⁽⁴⁵⁶⁾ Licensaftalen, afsnit 9.2: »Preventing Infringement. (a) AEU [LuxOpCo] shall, at its sole expense, use its best efforts to prevent, investigate, and prosecute any unauthorized use of any Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. AEU [LuxOpCo] agrees to promptly inform Amazon EHT of any such unauthorized use that comes to the AEU's [LuxOpCo's] attention. To facilitate coordination of enforcement activities, AEU [LuxOpCo] shall consult with Amazon EHT [LuxSCS] before undertaking any actions to prevent such unauthorized use of Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property. (b) AEU [LuxOpCo] may, at its sole expense, institute and conduct suits to protect its rights under this Agreement against infringement and may retain all recoveries from any such suits.«. I sit brev af 7. juni 2017 bekræftede Amazon LuxOpCos aktive rolle med hensyn til beskyttelsen af de immaterielle aktiver i Europa: »[...] i henhold til licensaftalen skulle LuxOpCo gøre sit bedste for at forebygge, efterforske og retsforfølge enhver uautoriseret brug af de licenserede immaterielle aktiver og træffe foranstaltninger i denne henseende samt lægge sag an for at beskytte sine rettigheder i henhold til licensaftalen mod krænkelse«.

⁽⁴⁵⁷⁾ Licensaftalen, afsnit 4.1: »Term. Subject to all necessary government approvals, this Agreement is effective as of the Effective Time and continues in effect for the life of all copyrights or author's rights and patents related to the Amazon EHT Intellectual Property licensed under Section 2.1 of this Agreement and until all proprietary and confidential information and know-how related to Amazon EHT Intellectual Property enters the public domain (»Term«).« I afsnit 4.2-4.3 bestemmes det, at aftalen kun kan ophæves i tilfælde af i) ændring i kontrol eller betydelig behæftelse eller ii) efter, at en af parterne undlader at afhjælpe sin misligholdelse.

⁽⁴⁵⁸⁾ Licensaftale, afsnit 2.1 a) (Exclusive Intellectual Property License Grant), 2.1. b) (Derivative Works) og 2.4 (Ownership).

⁽⁴⁵⁹⁾ Licensaftalen, afsnit 2.1 b) (Derivative Works).

a) The IP Steering Committee (IP-styringsgruppe)

- (452) I referater af LuxOpCos ledelsesmøder registreres generelt aktiviteter, som direkte vedrører udviklingen, vedligeholdelsen og forvaltningen af de immaterielle aktiver, navnlig oprettelsen af en »EU IP Steering Committee«⁽⁴⁶⁰⁾, hvis rolle var »at yde teknisk og forretningsmæssig vejledning og assistance ved strategisk beslutningstagning med hensyn til udviklingen af intellektuel ejendom af enhver art og beskrivelse, som moderselskabet Amazon Europe Holding Technologies SCS besidder«, eller indgåelsen af flere licensaftaler med tredjeparter⁽⁴⁶¹⁾.
- (453) Amazons »EU Policies and Procedures Manual« definerer formålet med IP Steering Committee som følger: »Der er oprettet en EU IP Steering Committee med det formål at yde teknisk og forretningsmæssig vejledning med hensyn til udviklingen og udbredelsen af Amazons intellektuelle ejendom i Europa«. I henhold til den pågældende manual skal »gruppen mødes [...] for at gennemgå Amazons EU IP-portefølje, forretningsstrategi, da det vedrører udviklingen og udbredelsen af intellektuel ejendom, og alle andre sager, der vedrører intellektuel ejendom, som gruppen betragter som hensigtsmæssige«. Ifølge den pågældende manual skal følgende repræsentanter være til stede ved samtlige møder i IP Steering Committee: »[m]edlemmerne af gruppen skal omfatte: vicedirektøren for EU-tjenester; den juridiske direktør for EU (ansat af Amazon EU Sarl); Amazons IP-rådgiver (TBD), vicedirektør for europæiske aktiviteter. Gruppen kan omfatte yderligere medlemmer med base i Luxembourg eller andre steder, herunder en medarbejderrepræsentant fra et EU-udviklingscenter«⁽⁴⁶²⁾. IP Steering Committee mødtes mindst én gang om året for at udveksle og drøfte synspunkter og træffe beslutninger om administration og beskyttelse af IP i Europa.
- (454) Amazon hævdede, at »IP Steering Committee var et rådgivende organ [...]. Den traf ingen beslutninger vedrørende udviklingen eller forbedringen af de immaterielle aktiver«, og at gruppens betydning derfor ikke skulle overvurderes. Det forhold, at gruppen var et rådgivende organ, betyder imidlertid ikke, at dens anbefalinger ikke havde indvirkning på udviklingen, vedligeholdelsen og forvaltningen af de immaterielle aktiver. Efter Amazons eget udsagn bestod IP Steering Committees aktiviteter af: »i) at komme med anbefalinger til ansøgninger om beskyttelse af de immaterielle aktiver (og dermed LuxOpCos eksklusive rettigheder i henhold til licensaftalen mellem LuxSCS og LuxOpCo), ii) at gennemgå status for retssager i Europa vedrørende de immaterielle aktiver og iii) at uddanne ansatte i Europa i brugen af teknologien og andre immaterielle aktiver«⁽⁴⁶³⁾.
- (455) IP Steering Committee var således et forum, hvor ledere ansat hos LuxOpCo og ASE med ansvar for handel og teknologi mødtes for at drøfte og anbefale foranstaltninger vedrørende de immaterielle aktiver i Europa, som blev præsenteret for dem af Amazons IP-advokater. De egentlige beslutninger vedrørende udvikling, forbedring, forvaltning og udnyttelse af de immaterielle aktiver blev taget af LuxOpCos og ASE's medlemmer af gruppen i deres egenskab af beslutningstagende ledere med ansvar for Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed⁽⁴⁶⁴⁾.

b) Teknologi

- (456) Teknologien, som er givet i licens til LuxOpCo af LuxSCS i henhold til licensaftalen, er Amazon USA's eksisterende teknologi, som opdateres regelmæssigt. Den blotte tilstedeværelse af en teknologisk ramme, der fungerer i USA, betyder imidlertid ikke, at den også ville fungere problemfrit i Europa. Eftersom produktkategorier i USA og Europa er forskellige, kunne flere af funktionerne i Amazons amerikanske software, som er givet i licens til LuxSCS i henhold til CSA-aftalen og givet i underlicens til LuxOpCo i henhold til licensaftalen,

⁽⁴⁶⁰⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 21. juni 2005.

⁽⁴⁶¹⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 29. januar 2013, den 3. juni 2013 og den 9. december 2014.

⁽⁴⁶²⁾ »EU Policies and Procedures Manual«, med virkning fra 1. maj 2006, s. 21.

⁽⁴⁶³⁾ Amazons skrivelse af 7. juni 2017. IP Steering Committees referat blev sendt til Kommissionen med Amazons skrivelse af 22. juli 2016 og 11. april 2017.

⁽⁴⁶⁴⁾ Amazon Final Transcripts [vicedirektør med ansvar for intellektuel ejendom, Legal, Amazon Corporate LLC, US] 20. november 2014, afsnit 4270: 13-25: »Q. [...] the IP steering committee meetings. Was there a procedure for those? [...] A. We would meet annually. I would come in and do a presentation of intellectual property changes, some of the disputes that were ongoing. We would do a review of the foreign filing recommendations, so that would be where we would file an application in the United States, our recommendation as far as whether we should file that outside of the United State, principally — well in Europe for each of those, and we would have a recommendation of yes or no. We would go through these with the business leaders, the technology leaders, and they would approve or reject the ideas or our recommendations.«

ikke tages direkte i anvendelse i Europa ⁽⁴⁶⁵⁾. Der var behov for en anden type software til driften af webstederne i EU ⁽⁴⁶⁶⁾, og fordi der var forskel på Amazons websteder, var det nødvendigt at udvikle software efter geografien ⁽⁴⁶⁷⁾. Hvis Amazons europæiske forretningsaktiviteter skulle lykkes, krævede det yderligere udvikling, forbedring og forvaltning af teknologien, hvilket alt sammen blev udført af LuxOpCo med støtte fra dets datterselskaber i den pågældende periode ⁽⁴⁶⁸⁾.

- (457) Ved etableringen fik LuxOpCo teknologiske ressourcer til at udføre FoU, navnlig med henblik på at understøtte websteder i EU ⁽⁴⁶⁹⁾. Dette omfattede katalogudvikling, oversættelsesteknologi og lokal tilpasning ⁽⁴⁷⁰⁾. Disse ressourcer kom fra teams af udviklere, som tidligere havde været placeret i lokale filialer i EU såvel som nyansat personale ⁽⁴⁷¹⁾.
- (458) I undersøgelsesperioden havde over [60-70] mennesker i Luxembourg, hovedsageligt ansatte hos LuxOpCo, teknologirelaterede job ⁽⁴⁷²⁾. De havde stillingsbetegnelser som f.eks. softwareudviklingsingeniør, systemingeniør, IT-supportingeniør, løsningsarkitekt, teknisk programforvalter og teknisk kundeansvarlig. Disse medarbejdere havde den fornødne kapacitet til at sikre lokal tilpasning af Amazons teknologiske platforme og den programudvikling, der ville være til gavn for webstederne i EU.
- (459) Et dedikeret team — lokaliserings- og oversættelsesteamet — udførte nøglefunktioner i forbindelse med teknologi, som f.eks. brugertilpasning af EU-websteder, tilpasning af disse til lokale præferencer (heraf betegnelsen »lokalisering og oversættelse«) ⁽⁴⁷³⁾ eller tilbagemelding vedrørende webstedernes funktion med henblik på videreudvikling og forbedring af Amazons platform. I slutningen af 2013 bestod dette team af [60-70] medarbejdere ⁽⁴⁷⁴⁾. Teamet blev efterfølgende forflyttet til [et andet Amazon-selskab] og ændrede betegnelse til »softwareudviklings- og oversættelsesteam«, hvilket antyder, at teamet beskæftigede sig med softwareudvikling.
- (460) Yderligere [10-20] personer var ansat som »Technical Program Manager« ([0-10] hos LuxOpCo og [0-10] hos ASE), hvis opgaver var at oversætte funktionspecifikationer, dvs. at forvandle beskrivelsen af et værktøj, som et lokalt detailvirksomhedsteam ønsker at tilføje til sit websted, til en teknisk beskrivelse af den software, som en

⁽⁴⁶⁵⁾ Vidneerklæring [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/administrerende direktør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA], 15. juli 2014, s. 117, afsnit 8-13. Se også vidneerklæring [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 29, afsnit 9-16: [...]Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, afsnit 823: 1-13 og 17-21: [...].

⁽⁴⁶⁶⁾ Se Amazons briefing efter retssagen, s. 20, afsnit 43-46. Se også vidneerklæring [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 113, afsnit 23-25, s. 114, afsnit 1-2: [...].

⁽⁴⁶⁷⁾ Vidneerklæring [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/administrerende direktør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA], 15. juli 2014, s. 74, afsnit 8-13, s. 77, afsnit 14-29.

⁽⁴⁶⁸⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsforretninger (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, afsnit 824: 12-25, afsnit 825: 1-6: »When Amazon decides to launch a program or a product category in Europe that's already been launched in the US, isn't it true that Amazon would start with the technology framework in place in the US and then modify that for the local specifications? A. As much as possible, yes, I think it made a lot of sense and, you know, that's what we did is that if the framework had been built that was — you know, that we could leverage, it made really good economic sense to leverage that framework and evolve that framework to deal with the local nature of these markets. At the same time, right, again, it's not because you've got a framework that, you know, might work in the US It's like if we don't have the selection we can have whatever framework to do, fulfillment by Amazon or jewelry in that country without the local selection and the low prices there's not that much that will otherwise happen.« For nogle produkters vedkommende kan erfaringerne fra det amerikanske marked være nyttige for Europa, som det f.eks. er tilfældet med Kindle, fordi amerikanske kunder hurtigere tilpasser sig ny teknologi, men det er vanskeligt at generalisere, eftersom amerikanerne foretrækker andre brands ((vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland), 13. juni 2014, s. 93, afsnit 9-25). Lanceringen af Kindle i Europa var imidlertid et kæmpestort initiativ for de lokale teams, som skulle sørge for erhvervelse af rettigheder over indhold og faktisk sælge Kindle i de enkelte lande (se Amazons briefing efter retssagen, s. 109, afsnit 345).

⁽⁴⁶⁹⁾ Vidneerklæring [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 112, afsnit 9-20.

⁽⁴⁷⁰⁾ Vidneerklæring [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 112, afsnit 24-25, s. 113, afsnit 1-7, s. 114, afsnit 25, s. 115, afsnit 1-2.

⁽⁴⁷¹⁾ Vidneerklæring [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 113, afsnit 13-19.

⁽⁴⁷²⁾ Amazons skrivelse af 6. marts 2017, bilag 28a: liste over Amazons ansatte siden 1997, antal ansatte i Luxembourg med en jobkode, der starter med T.

⁽⁴⁷³⁾ Til lokalisering og oversættelse anvendte teamet et oversættelsesværktøj, der var udviklet af Amazons ansatte i Europa i samarbejde med et team i USA. Se Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsforretninger (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, afsnit 830: 9-12 og 17-21, afsnit 831: 2-5.

⁽⁴⁷⁴⁾ Amazons skrivelse af 22. januar 2016, s. 3.

softwareudvikler skal udvikle ⁽⁴⁷⁵⁾. Ved levering af resultatet hjælper de tekniske programudviklere med implementeringen af værktøjet i samarbejde med driftsteamet hos LuxOpCo og de lokale filialer i EU. Under denne proces udvikles den teknologi, som anvendes af LuxOpCo, løbende og tilpasses det lokale marked ⁽⁴⁷⁶⁾.

- (461) Ifølge Amazon har hovedparten af deres globale teknologimedarbejdere (ca. [60-65] %) base i USA og resten i internationale udviklingscentre. Sammenlignet med de pågældende aktiviteter er de tekniske ressourcer med base hos LuxOpCo temmelig begrænsede ⁽⁴⁷⁷⁾. Kommissionen anfægter ikke, at teknologien udvikles løbende i USA eller af Amazons internationale udviklingscentre, men minder om, at udviklingscentrene modtager betaling på et omkostningsgrundlag på + [0-10] % for at gennemføre RoU-projekter, som de kontraktligt har fået til opgave af ATI. Denne omkostningsbetaling på + [0-10] % er et tegn på, at Amazon ikke tillægger kodningsprocessen stor værdi. Den nye teknologis unikke værdi ville derfor snarere synes at være et resultat af lokal knowhow, identificering af nye forretningsmæssige behov og deres forvandling til softwareprojekter og ikke af selve kodningen. Tilstedeværelsen af tekniske programudviklere hos LuxOpCo indikerer, at de funktionelle og tekniske specifikationer af værktøjerne og de tilpasninger, der er behov for i Europa, blev udarbejdet i nærheden af de lokale markeder ⁽⁴⁷⁸⁾, hvor den lokale knowhow har base, og hvor lokale behov og krav kan identificeres.
- (462) Desuden har LuxOpCo og dets lokale filialer i EU specifikt udviklet vigtig teknologi til anvendelse i den europæiske detail- og servicevirksomhed. Et eksempel på denne teknologi er EFN. EFN blev udviklet i Europa ⁽⁴⁷⁹⁾ i 2007/2008 og lanceret i 2009 af et team udpeget af LuxOpCo ⁽⁴⁸⁰⁾. EFN søgte at løse problemet med mange websteder med landespecifikke distributionscentre i adskillige lande ved at have en officiel forhandler i Luxembourg og samle lageret og betjene kunder på paneuropæisk basis ⁽⁴⁸¹⁾. Alle europæiske distributionscentre blev lagt sammen via EFN, og der blev oprettet et netværk. EFN sætter kunder fra alle EU-lande i stand til at købe varer fra Amazons websteder i et hvilket som helst land i Europa. Ved at oprette et fælles lager for alle geografiske områder i Europa, hvor Amazon er aktiv, øges udvalget. Desuden kunne Amazon reducere risikoen

⁽⁴⁷⁵⁾ Amazon Final Transcripts [seniorvicedirektør for globalt applikationsprogrammel, tidligere vicedirektør/administrerende direktør, North America Media and Video], 21. november 2014, afsnit 4633: 4-17: »A technical program manager typically comes from a technical background. [...] They oftentimes were software development engineers and in some cases still wrote software actively. Their function as technical program manager was to translate, you know, a functional specification, a very business- and product-focused document, translate it into technical terms that a software developer could then code against.«; Vidneerklæring [vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 16, afsnit 16-19: »So, I tell them what to do and then somebody does it and he comes back and he shows me what he did and I tell him this is what I wanted you to do or not.«; og Amazon Final Transcripts [seniorvicedirektør for globalt applikationsprogrammel, tidligere vicedirektør/administrerende direktør North America Media and Video] 21. november 2014, afsnit 4620: 17-19: »Q: And a functional specification, you describe what you want consumers to experience. A: Yes«

⁽⁴⁷⁶⁾ Vidneerklæring [vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 59, afsnit 10-25, s. 60, afsnit 2-5: [...].

⁽⁴⁷⁷⁾ Amazons skrivelse af 22. juli 2016, »Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business«, s. 12, og betragtning 370.

⁽⁴⁷⁸⁾ Amazons brev af 4. april 2017, s. 6: »Generally, the Vice-President for Retail business (first [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], then [Vice President European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg, former Country Manager France, Amazon.fr SAS, Clichy, France]) was collecting and prioritizing the requests from local staff for purposes of channelling the information to the technology teams managed from the US, including in relation to the EFN-related requests. [...] [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], at the time he was responsible for the European marketplace business, had a similar coordination role (with a small Luxembourg team) with respect to getting US technology teams working on EFN tools for the marketplace business and then supporting local staff and third party sellers regarding the use of the newly developed technology«.

⁽⁴⁷⁹⁾ Amazon Final Transcripts [vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 4. november 2014, afsnit 603: 2-4: »It was developed in Europe with the help of central technology teams but mainly in Europe«.

⁽⁴⁸⁰⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 118, afsnit 315, 317. Vidneerklæring [vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 99, afsnit 20-22, og vidneerklæring [vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 7. maj 2014, s. 63, afsnit 16-22.

⁽⁴⁸¹⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 118-119, afsnit 316, 318. Se også Amazon Final Transcripts [seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. november 2014, afsnit 602: 21-25, afsnit 603: 1-2: »Yes, same considerations, plus the fact that finally we — after so many years, we launched two new countries in Europe; that's Italy and Spain. And we were able to launch those countries because of the work that was done on the technology and the logistics, programs called EFN, European Fulfillment Network, which did not exist before.«

for, at nogle af lagerbeholdningerne var udtømte, og på den måde tilbyde hurtigere leveringstider ⁽⁴⁸²⁾. Denne nedsatte leveringstid for kunderne reducerede logistikomkostningerne og omkostninger i forbindelse med anskaffelse af varer fra leverandørerne, priserne faldt, og udvalget blev større. Ingen af Amazons konkurrenter i Europa havde en løsning, der lignede EFN ⁽⁴⁸³⁾.

- (463) EFN indeholdt ny udvikling på mange niveauer. Med hensyn til teknologi blev der indført nye funktionaliteter ⁽⁴⁸⁴⁾, [beskrivelse af EFN's funktionaliteter] ⁽⁴⁸⁵⁾, ⁽⁴⁸⁶⁾, ⁽⁴⁸⁷⁾ med yderligere forbedringer, der ikke fandtes tidligere i det globale netværk ⁽⁴⁸⁸⁾. Der blev arrangeret testkørsler for EFN i det europæiske miljø ved hjælp af europæiske data såsom produktkategorien »Baby« ⁽⁴⁸⁹⁾. Desuden gjorde EFN det muligt at optimere anskaffelsesomkostningerne gennem bedre forhandlerudvælgelse og at centralisere kategoristyringen. Distributionen fik gavn af en centraliseret lagerplanlægning for alle EU-lande, og hvad angår salget, gjorde EFN det lettere for kunderne at opnå hurtig levering, levering af større partier på tværs af nationale grænser og en forenkling i forbindelse med returnering af varer. EFN fjernede eksportgebyrer på grænseoverskridende forsendelser inden for Europa, hvilket medførte væsentlige besparelser; muliggjorde lagersammenlægning, således at kunder, der købte på ét websted, kunne se lagerbeholdningen i distributionscentre uden for deres nationale grænser ⁽⁴⁹⁰⁾. For at åbne op for paneuropæisk indkøb var det nødvendigt at samkøre de forskellige kataloger, og dette krævede også oversættelse, hvilket hverken havde været overvejet eller iværksat tidligere ⁽⁴⁹¹⁾. Endelig banede EFN vejen for paneuropæisk lagerindkøb og oprettelse af et »European Seller Network«, hvor Marketplace-forhandlere kunne blive opført på andre europæiske websteder og sælge deres produkter i hele Europa ⁽⁴⁹²⁾. EFN var en vigtig drivkraft for virksomheden. I 2014 foregik [5-10] % af alt salget i Frankrig og mere end [15-20] % af alt salget i Italien og Spanien gennem EFN ⁽⁴⁹³⁾.
- (464) Endelig spillede de lokale EU-filialer også en rolle i udviklingen af ny teknologi. Eksempelvis udviklede den tyske filial lavprisgarantien ⁽⁴⁹⁴⁾, Packstation ⁽⁴⁹⁵⁾, og en planlægningskalender for at lette distributionen af store forbrugsvarer såsom vaskemaskiner ⁽⁴⁹⁶⁾. Før Amazon Prime gik online, søgte Prime-teamet med base i USA desuden input fra lokale kategori-teams, som f.eks. lokale distributionscentre og transport-teams i Det Forenede Kongerige, fordi lokale teams kendte kompleksiteterne ved at implementere Prime i Det Forenede Kongerige versus USA, Tyskland eller andre steder ⁽⁴⁹⁷⁾.
- (465) Alt i alt påtog LuxOpCo sig i den pågældende periode betydelige opgaver i forbindelse med udvikling og forbedring af teknologien, som det også forvaltede og kontrollerede. Det udnyttede ikke blot teknologien til driften af webstederne i EU, men bidrog aktivt til udviklingen, forbedringen og forvaltningen heraf i den pågældende periode.

⁽⁴⁸²⁾ Vidneerklæring [vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 7. maj 2014, bilag 46, s. 4.

⁽⁴⁸³⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 119, afsnit 319-321.

⁽⁴⁸⁴⁾ Bilag C-2284-P til Amazons skrivelse af 30. september 2016.

⁽⁴⁸⁵⁾ [Beskrivelse af Amazons teknologi].

⁽⁴⁸⁶⁾ [Beskrivelse af Amazons teknologi].

⁽⁴⁸⁷⁾ [Beskrivelse af Amazons teknologi].

⁽⁴⁸⁸⁾ Vidneerklæring [vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 7. maj 2014, vidneerklæring-bilag 46, s. 10.

⁽⁴⁸⁹⁾ Internt Amazon-dokument: EFN 2013, OP1, s. 7.

⁽⁴⁹⁰⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 120-121, afsnit 323-330.

⁽⁴⁹¹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, afsnit 493: 24-25, afsnit 494: 1-5.

⁽⁴⁹²⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 120-121, afsnit 323-330.

⁽⁴⁹³⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 897: 15-25, afsnit 898: 1-4.

⁽⁴⁹⁴⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 984: 6-15.

⁽⁴⁹⁵⁾ Packstation er et netværk af automatiserede bokse, der drives af DHL Tyskland, som gør det muligt for modtageren ved hjælp af selvbetjening at hente pakker, når det er mest praktisk. Vidneerklæring [vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 125, afsnit 22-25, s. 126, afsnit 2-25, s. 127, afsnit 2-6: »So that's why we invented with DHL, something called PAC station, which only three years ago turned into Amazon, in to Abox, Amazon Box. Which also gets implemented in New York. We have Amazon Abox in New York.«

⁽⁴⁹⁶⁾ Vidneerklæring [vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 57, afsnit 9-25, s. 58, afsnit 1-25, s. 59, afsnit 2-9: [...].

⁽⁴⁹⁷⁾ Amazon Final Transcripts: [Økonomidirektør, Amazon Instant Video Limited, London, Det Forenede Kongerige, tidligere økonomileder og økonomidirektør ved Amazon.co.uk, London, Det Forenede Kongerige], 5. november 2014, afsnit 1130: 10-17.

c) Kundeoplysninger

- (466) Indsamling af oplysninger fra kunder er en vigtig værdiskaber for Amazons onlinedetailvirksomhed ⁽⁴⁹⁸⁾. Konverteringsfrekvensen øges ⁽⁴⁹⁹⁾, indkøbsprocessen bliver hurtigere, friktionsomkostningerne reduceres ⁽⁵⁰⁰⁾, hvilket øger muligheden for et fremtidigt køb, når kunderne eksempelvis tilbydes en ny skræddersyet handel, hver gang de besøger Amazons EU-websteder. Selskab X identificerede også kundeoplysninger som en vigtig værdiskaber for onlinedetailhandlere ⁽⁵⁰¹⁾.
- (467) Som det fremgår af tabel 19, steg antallet af Amazons kunder i de tre EU-domæner fra 17 millioner i 2005 til [70-80] millioner i 2014.

Tabel 19

Optælling er af unikke kunder pr. henvisningssted og pr. år

	(i millioner)									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Amazon.co.uk	8,3	9,9	11,9	14,0	17,3	20,2	24,1	27,5	[30-40]	[30-40]
Amazon.de	7,3	8,5	10,3	12,3	14,8	17,5	20,3	23,6	[20-30]	[20-30]
Amazon.fr	1,4	1,9	2,5	3,2	4,3	5,5	7,0	8,7	[10-20]	[10-20]

- (468) Før omstruktureringen i 2006 blev kundeoplysninger indhentet af AIS og AIM ⁽⁵⁰²⁾. Ved omstruktureringen opnåede LuxSCS ret til at indhente oplysninger gennem EU-webstederne ⁽⁵⁰³⁾. Da det imidlertid er LuxSCS ⁽⁵⁰⁴⁾, der har den juridiske ejendomsret til kundeoplysninger for EU-webstederne, indhentede LuxOpCo aktivt de pågældende oplysninger til LuxSCS som en tjeneste ⁽⁵⁰⁵⁾. LuxOpCo havde udelukkende ansvaret for at indhente kundeoplysninger i Europa og ansvar for vedligeholdelse og kontrol med overholdelse af gældende databeskyttelseslovgivning. ⁽⁵⁰⁶⁾ Derudover anvendte LuxOpCo kundeoplysningerne i udførelsen af Amazons europæiske aktiviteter. Det er således LuxOpCo, der udførte aktive og afgørende funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen og forvaltningen af kundeoplysningerne i den pågældende periode.

⁽⁴⁹⁸⁾ Se selskab X' synspunkter i betragtning 338-342.

⁽⁴⁹⁹⁾ I e-handel refererer konverteringsfrekvens til forholdet mellem det faktiske salg og de besøgende.

⁽⁵⁰⁰⁾ De referer til direkte og indirekte omkostninger i forbindelse med udførelsen af en indkøbsordre, f.eks. den søgetid, som kunder anvender.

⁽⁵⁰¹⁾ Se betragtning 337-342.

⁽⁵⁰²⁾ TP-rapporten, side 26. Ifølge TP-rapporten drev AIS detailvirksomheden før omstruktureringen gennem Amazons EU-websteder, og AIM drev tredjepartsprogrammer for sælgere, som blev tilbudt gennem EU-webstederne.

⁽⁵⁰³⁾ Licensaftalen for forudeeksisterende intellektuel ejendom mellem LuxSCS og Amazon Technologies, fremsendt af Amazon den 12. januar 2016.

⁽⁵⁰⁴⁾ Licensaftalen, afsnit 1.2: »Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property« means: (a) any and all intellectual property rights throughout the world, owned or otherwise held by Amazon EHT [LuxSCS] [...] (including but not limited to customer lists and customer data [...]); afsnit 2.1. a): »Amazon EHT [LuxSCS] irrevocably grants AEU [LuxOpCo], under all Amazon EHT [LuxSCS] intellectual property rights in or comprising the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property, whether existing now or in the future, the following sole and exclusive right and license to the Amazon EHT [LuxSCS] Intellectual Property«.

⁽⁵⁰⁵⁾ Amazons skrivelse af 21. august 2015, s. 2: »Under the License Agreement, ownership of customer data for all EU sites lies with Lux SCS. As a service to Lux SCS, these data are collected by LuxOpCo for the retail activities.«

⁽⁵⁰⁶⁾ Licensaftale, afsnit 2.3 (Maintenance) og afsnit 9.5 (Compliance, Data Protection). LuxOpCo er navnlig ansvarlig for a) begrænsning af adgang til data, b) behandling i overensstemmelse med gældende lovgivning, c) brug af data udelukkende til godkendte formål, d) dokumentation, e) sikring af, at passende driftsmæssige og teknologiske processer og procedurer er i anvendelse for at beskytte mod uautoriseret adgang, tab, ødelæggelse, tyveri, brug eller videregivelse af de personlige oplysninger.

d) Varemærke

- (469) Hvad angår varemærket, anføres det i TP-rapporten, at Amazons brand er anerkendt, og at global genkendelse af et brand er et stort aktiv, når der skal tiltrækkes kunder ⁽⁵⁰⁷⁾, men Amazons ansatte bekræftede, at varemærket ikke er kernen i Amazons forretningsmodel ⁽⁵⁰⁸⁾.
- (470) Ifølge Amazons oplysninger er værdien af Amazons varemærke af underordnet betydning for de tre vigtigste drivkræfter i forbindelse med gennemførelsen af aktiviteterne i dets europæiske detailvirksomhed: sortiment, pris og brugervenlighed ⁽⁵⁰⁹⁾. Det betyder, at varemærket kun er værdifuldt, hvis det forbindes med et godt sortiment, fordelagtige priser og brugervenlighed ⁽⁵¹⁰⁾, eftersom kunderne kun vil være tilbøjelige til at foretage indkøb på Amazons websted, hvis de finder, at servicen er pålidelig og lever op til deres forventninger i denne henseende ⁽⁵¹¹⁾. Enhver skuffelse fører hurtigt til tab af kunder, eftersom de nemt kan skifte mellem konkurrerende virksomheder. Dette er et tegn på, at Amazons brand og omdømme i høj grad er afhængige af, at kunderne hele tiden får en yderst tilfredsstillende service. Værdiskabelse i forbindelse med Amazons brand i Europa må derfor siges at finde sted på niveau med LuxOpCo og de lokale filialer i EU ⁽⁵¹²⁾. Den opnås ikke fra LuxSCS i henhold til licensaftalen eller fra A9 og ATI i henhold til CSA-aftalen, eftersom det er LuxOpCo og de lokale filialer i EU, der træffer alle strategiske beslutninger angående sortiment, pris og brugervenlighed i Europa som forklaret i betragtning 478-499.
- (471) Under alle omstændigheder skabes Amazons mærkeværdi ikke af Amazon.com ⁽⁵¹³⁾. Amazon.co.uk, Amazon.de, Amazon.fr etc. opfattes alle som lokale brands ⁽⁵¹⁴⁾ og bidrager til værdien af varemærket i Europa. Amazon var desuden kendt som forhandler af bøger og medier, da det kom ind på det europæiske marked, men dette

⁽⁵⁰⁷⁾ TP-rapporten, s. 6-7 og 36.

⁽⁵⁰⁸⁾ Amazon Final Transcripts [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, US], 4. november 2014, point 617: 20-25, point 618: 1-3.

⁽⁵⁰⁹⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 75, afsnit 229-230; Se også de Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 975: 18-25, afsnit 976: 1-6: »So brand name — I keep hearing that question from journalists. That's why I'm — I think a brand name doesn't really help you, right. A brand name is a name. I mean what really matters to customers is not the name, it's what you do, right. And you have to have the relevant selection. You have to have the relevant services, right, you have to pay attention to the customer. You have to pay attention to the product that you're selling, right, because every product comes with different characteristics and one thing might be more important here, might be more important there. The brand name itself I think has only become important because we filled it with life.«; Vidneerklæring [vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 146, afsnit 13-25: »Why doesn't brand help you build your business? A. Not at all. Q. Why not I said? A. What helps build your business is not a name, right? You need, you need something behind that name. I mean, Amazon is a name until you fill it with the individual product that is relevant to the customer and build to services. I've been talking about and do all that stuff. I mean, it's, it's not enough to just say we're an online store. I mean, you need to bring it alive, right? So that's what's driving it«.

⁽⁵¹⁰⁾ Amazon Final Transcripts [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, US], 4. november 2014, afsnit 727:25, afsnit 728:1-8, afsnit 625:4-7, afsnit 685:5-9. Amazon Final Transcripts [seniorvicedirektør, finansdirektør — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 17. november 2014, afsnit 2848:22-25: »They don't really care where they get it from. They just want to get it at the right price, they want it to be convenient. They want to get it quickly. And so those are the attributes that matter to customers.«; afsnit 2852:11-17: »At the end of the day, you know, I don't think a customer really cares once they have that item that they want and in their home or wherever, where that item came from. The item is the item. What they wanted is they wanted to get it quickly, they wanted to make sure it was at the right price, it was convenient and those are the attributes.«

⁽⁵¹¹⁾ Se afsnit 2.3.2.1.

⁽⁵¹²⁾ Amazon Final Transcripts [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 976: 5-17.

⁽⁵¹³⁾ Se Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 905: 1-10: »So did the brand name help? You know, I think that it wasn't helping in the sense of building selection and trying to get vendors to come on board locally. [...]«

⁽⁵¹⁴⁾ Se Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsforretninger (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, afsnit 810: 6-21: »Similar, yeah, with the local — yeah, so what's important to me like, you know, and the reason IP exists is that what's really important for UK seller or UK customer is that Amazon.co.uk where the customer knows in the UK, the brand name, the customer knows in the UK Amazon.co.uk that's what the customer types to go and visit our site, www.Amazon — you get it — Amazon.uk, whatever it is. As it is Amazon.fr, Amazon.de, Amazon.it because they are local brands — local brand names, you know, for each of these countries. I think that's very important. Q. Okay. A. If you ask my dad, he knows Amazon.fr, you know, not Amazon.com because that's what he types, you know, to go to the France site to buy products in his local market.« Se også Amazon Final Transcripts [vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 5. november 2014, afsnit 976: 5-17, som forklarer, at Amazon.de i Tyskland fra starten havde et ønske om at blive opfattet som en tysk forretning med tyske ansatte, distribution fra Tyskland og med tysk kundeservice. Derfor blev Amazon.de udtalt på tysk og ikke på engelsk i Tyskland og gør det stadig.

omdømme hjælp ikke med lanceringen af andre produktkategorier ⁽⁵¹⁵⁾ eller Amazons tredjepartsforretninger ⁽⁵¹⁶⁾. Det krævede en yderligere indsat fra de lokale teams side at gøre kunderne opmærksomme på, at Amazon lancerede en ny produktkategori, som kunder kun registrerer over tid ⁽⁵¹⁷⁾.

- (472) Amazon hævder også, at deres markedsføringsaktiviteter er yderst afhængige af teknologi. Ifølge Amazon består deres primære markedsføringsstrategier af sponsorerede links, deres Associates Programme og e-mail-markedsføring. Som forklaret i betragtning 173 udføres rekrutteringen af lokale partnerwebsteder til Amazons Associates Programme af lokale teams. I Europa er det LuxOpCo og EU's lokale datterselskaber, der sikrer Amazons online markedsføring på baggrund af deres lokale ekspertise, f.eks. hvilke partnerwebsteder der er relevante for deres detailsalg på de lokale markeder ⁽⁵¹⁸⁾. LuxOpCo anvender en EU-chef for markedsføringstrafik til dette formål. De lokale EU-datterselskaber har deres egne aftaler og medlemshonorarer, som varierer i forhold til den amerikanske pulje med hensyn til sammensætningen af medlemspuljen og honorarstrukturen ⁽⁵¹⁹⁾.

9.2.1.2.2. Funktioner udført af LuxOpCo i forbindelse med driften af Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed

- (473) Ifølge TP-rapporten skulle LuxOpCo fungere som hovedkontor og primær aktivitetseenhed for Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed ⁽⁵²⁰⁾. Dette betyder, at LuxOpCo havde ansvaret for strategiske beslutninger i forbindelse med Amazons virksomhedsdrift i Europa samt administration af de primære fysiske komponenter af den virksomhed.
- (474) Referaterne fra LuxOpCos ledelsesmøder inkluderer løsninger relateret til LuxOpCos funktion som hovedkvarter og strategiske beslutningstagning, f.eks. opkøb af bestemte virksomheder (*bl.a.* [opkøb X ⁽⁵²¹⁾, Q ⁽⁵²²⁾, Y ⁽⁵²³⁾, R ⁽⁵²⁴⁾, Z ⁽⁵²⁵⁾]), herunder deres IP; oprettelse af joint venture-selskaber med tredjeparter ⁽⁵²⁶⁾; det delvise salg af LuxOpCos virksomhed eller aktiver til andre selskaber, f.eks. til [opkøb Q] ⁽⁵²⁷⁾ eller [et andet Amazon-selskab] ⁽⁵²⁸⁾; og hensættelse af garantier til relaterede parter ⁽⁵²⁹⁾.
- (475) I Europa blev alle strategiske funktioner for Amazons online detail- og servicevirksomhed i den relevante periode betroet til LuxOpCo, herunder selve detailsalget, tredjepartsforretningen, logistik, kundeservice, HR og økonomi. LuxOpCo var den primære operatør af den virksomhed, hvilket betød, at LuxOpCo traf de strategiske beslutninger og havde ansvaret for ledelsen af hele den europæiske drift ⁽⁵³⁰⁾. LuxOpCo traf også alle de

⁽⁵¹⁵⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 1001: 8-18: [...].

⁽⁵¹⁶⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for internationalt salg, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæiske tredjepartsforretninger (f.eks. Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, afsnit 772: 8-25: »Ja, det gjorde det ikke. Du ved, brandnavnet, du ved, Amazon var helt klart et godt navn inden for bøger [...].«

⁽⁵¹⁷⁾ Dette var især tilfældet i Europa, hvor det var sværere at forklare kunderne, at Amazon sælger mere end blot bøger. Se deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 42: afsnit 8-25, s. 43 afsnit 1-14.

⁽⁵¹⁸⁾ Deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 41: afsnit 14-21: [...]; Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, afsnit 106, afsnit 20-25, s. 107, afsnit 2-9: [...].

⁽⁵¹⁹⁾ Deponering [Seniorvicedirektør for forretningsudvikling, Amazon Corporate LLC, USA], 16. juli 2014, s. 117, afsnit 1-7.

⁽⁵²⁰⁾ Se betragtning 132.

⁽⁵²¹⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 9. april 2007.

⁽⁵²²⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 12. april 2010 og den 13. december 2010.

⁽⁵²³⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 17. april 2010.

⁽⁵²⁴⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 23. august 2010.

⁽⁵²⁵⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 22. juli 2011.

⁽⁵²⁶⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 21. august 2007 og den 12. oktober 2009.

⁽⁵²⁷⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 9. januar 2008.

⁽⁵²⁸⁾ Referat af LuxOpCos ledelsesmøde den 29. januar 2013 og den 29. januar 2014.

⁽⁵²⁹⁾ *Bl.a.* internt dokument fra Amazon: minutter af LuxOpCos ledelsesmøde den 24. juli 2008, 18. marts 2010; 17. januar 2011 og 7. april 2011.

⁽⁵³⁰⁾ Det Forenede Kongeriges Underhus: Mundtligt vidnesbyrd foretaget foran Statsrevisoratet mandag den 12. november 2012: Vidneudsagn fra Cecil: »All the strategic functions for our business in Europe are based in Luxembourg. That could be our retail business, our third-party-business, our transportation teams, our customer service, HR, finance...«: i: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm>.

strategiske beslutninger vedrørende varehandel og prissætning (hvilket har indflydelse på salget), bogførte salget og fungerede som kundernes modpart. LuxOpCo optog også de relevante omkostninger (se tabel 6) og påtog sig risiciene ved salg og varebeholdninger ⁽⁵³¹⁾.

- (476) De mest erfarne medarbejdere i Amazon-gruppen, som er ansvarlige for strategisk beslutningstagning og koordinering af den europæiske detail- og servicevirksomhed, blev ansat af LuxOpCo. LuxOpCo beskæftigede flere end [500-600] FTE'er, som sørgede for den paneuropæiske og strategiske ledelse af den europæiske detailvirksomhed, koordinerede indsatsen i forbindelse med de lokale EU-datterselskaber ⁽⁵³²⁾ samt tilpasningen og den videre udvikling af de immaterielle aktiver for det europæiske marked. LuxOpCo blev støttet i disse funktioner af de lokale EU-datterselskaber, som fungerede som tjenesteudbydere ⁽⁵³³⁾. De lokale EU-datterselskaber leverede bestemte supporttjenester til LuxOpCo, f.eks. i forbindelse med markedsføring og kundeservice, men påtog sig intet ansvar for salg eller varebeholdninger, eftersom LuxOpCo påtog sig risiciene for disse ⁽⁵³⁴⁾.
- (477) For at underbygge påstanden om, at LuxOpCo kun udfører rutineadministrationsopgaver, anførte Amazon, at »kernen i deres forretningsmodel er teknologi. Hvert aspekt af den traditionelle detailhandel er blevet genopfundet for at gøre den mere effektiv, mindre bekostelig og frem for alt bedre i stand til at møde kundernes behov« ⁽⁵³⁵⁾. De anførte også, at »Amazon opererer på så stor en skala, at det ville være umuligt at drive virksomheden uden en meget høj grad af automatisering til håndtering af funktioner såsom administration af lagerbeholdning, prissætning og ordrebehandling« ⁽⁵³⁶⁾. Selv om de immaterielle aktiver er nødvendige input for Amazons virksomhedsdrift i Europa ⁽⁵³⁷⁾, er de ikke i sig selv et produkt eller et mål, men kræver ekstra arbejde ⁽⁵³⁸⁾ og ekspertise for at kunne geares til at generere omsætning ⁽⁵³⁹⁾. Som forklaret i betragtning 164 og 169 fungerer udvalg, pris og bekvemmelighed som de primære drivkræfter i Amazons online detailvirksomhed. De immaterielle aktiver fungerer som facilitatorer for at sikre korrekt eksekvering af disse tre grundpiller ⁽⁵⁴⁰⁾.

⁽⁵³¹⁾ Det Forenede Kongeriges Underhus: Rapport om HMRC's redegørelser for 2011-2012 — Skriftligt vidnesbyrd fra Amazon EU Sarl [LuxOpCo] af Andrew Cecil, 13. november 2012: »Amazon EU Sarl [LuxOpCo] owns the inventory, earns the profits associated with the selling these products to end customers and bears the risk of any loss. From Luxembourg, Amazon EU Sarl processes and settles payments from its European customers.« tilgængelig på: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>.

⁽⁵³²⁾ Se figur 3 og betragtning 180.

⁽⁵³³⁾ Det Forenede Kongeriges Underhus: Rapport om HMRC's redegørelser for 2011-2012 — Skriftligt vidnesbyrd fra Amazon EU Sarl [LuxOpCo] af Andrew Cecil, 13. november 2012: »Fulfilment and customer service centres located in the UK are operated by Amazon.co.uk Ltd, a UK company. Amazon.co.uk Ltd earns a margin on its operating costs for providing services performed in the UK to group companies, primarily to Amazon EU Sarl. The services provided include fulfilment and logistics services; customer support services; accountancy, tax, legal, human resources, localisation and similar back office services; merchandising and marketing support services; and purchasing assistance.« tilgængelig på: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>.

⁽⁵³⁴⁾ Det Forenede Kongeriges Underhus: Mundtligt vidnesbyrd foretaget foran Statsrevisoratet mandag den 12. november 2012: Vidneudsagn fra Cecil: »The inventory of goods that are in our fulfilment centres across Europe belongs to Amazon EU Sarl [LuxOpCo] and does not belong to the local entities that we may have across Europe.«; »Amazon.co.uk is a service company in the UK providing services to Amazon EU Sarl [LuxOpCo] for which it receives payment.« tilgængelig på: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/121112.htm>. Se også: Det Forenede Kongeriges Underhus: Rapport om HMRC's redegørelser for 2011-2012 — Skriftligt vidnesbyrd fra Amazon EU Sarl [LuxOpCo] af Andrew Cecil, 13. november 2012 »Fulfilment and customer service centres located in the UK are operated by Amazon.co.uk Ltd, a UK company. Amazon.co.uk Ltd earns a margin on its operating costs for providing services performed in the UK to group companies, primarily to Amazon EU Sarl [LuxOpCo]. The services provided include fulfilment and logistics services; customer support services; accountancy, tax, legal, human resources, localisation and similar back office services; merchandising and marketing support services; and purchasing assistance.« tilgængelig på: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/writev/716/m03.htm>.

⁽⁵³⁵⁾ Se Amazons indsendelse fra den 22. juli 2016 »Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business«.

⁽⁵³⁶⁾ Se Amazons indsendelse fra den 22. juli 2016 »Amazon's Technology-Centric E-tailing-Business«.

⁽⁵³⁷⁾ Amazons briefing efter retssagen, 2017 efterfølgende TP-rapport, s. 34, afsnit 91.

⁽⁵³⁸⁾ Se deponering [Chef for internationale skatter og skattepolitik, Amazon Corporate LLC, USA], 24. april 2014, s. 129, afsnit 18-25, s. 130, afsnit 2; 6-15: [...].

⁽⁵³⁹⁾ Se deponering [Chef for internationale skatter og skattepolitik, Amazon Corporate LLC, USA], 24. april 2014, s. 126, afsnit 9-25, s. 127: 2-25, s. 129 afsnit 2-5: [...].

⁽⁵⁴⁰⁾ Se e-mail fra [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], dateret 16. juni 2008, (i: Deponering [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg] — Deponeringsbevismateriale 25): [...]; Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 61, afsnit 8-25, s. 62, afsnit 2: [...]; og deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 32, afsnit 14-25, s. 33, afsnit 2-25, s. 34, afsnit 2-12: [...].

(478) I løbet af den relevante periode var det LuxOpCo, som, med støtte fra de lokale EU-datterselskaber, uafhængigt traf alle relevante strategiske beslutninger i relation til udvalg, pris og bekvemmelighed i Europa ⁽⁵⁴¹⁾. For hver af disse primære drivkræfter frembragte LuxOpCos specifikke ekspertise og de lokale EU-datterselskaber sammen afgørende og vitale input, som gjorde Amazons forretningsmodel i stand til at generere omsætning i Europa.

a) Udvalg

(479) Som forklaret i betragtning 165 er der en stærk sammenhæng mellem udvalg og omsætning fra detailsalg. Udvidelse og opretholdelse af det største udvalg blandt alle detailvirksomheder viste sig at være en primær drivkraft for Amazons succes i Europa ⁽⁵⁴²⁾. Dette demonstreres yderligere af Amazons interne kundeundersøgelser, som angiver, at [...] tilgængelige for kunderne scorer højest i kundetilfredshed for tyske ([60-70] %) ⁽⁵⁴³⁾ og franske kunder ([50-60] %) ⁽⁵⁴⁴⁾.

(480) Beslutningen om, hvilke produktkategorier, der skal sælges i hvilke områder/lande, træffes på baggrund af lokale markeder, produkter og kundeviden ⁽⁵⁴⁵⁾. Teknologi alene er ikke nok; udvælgelse kræver menneskelig intervention ⁽⁵⁴⁶⁾. Amazons lokale detailteams' unikke og afgørende ekspertise består i at vide, hvad kunderne har lyst til at købe, og vælge de rigtige leverandører for at sikre et omfattende udvalg ⁽⁵⁴⁷⁾. I Europa skabes udvalget af LuxOpCo med støtte fra deres lokale EU-datterselskaber ⁽⁵⁴⁸⁾.

⁽⁵⁴¹⁾ Deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 18. september 2014, s. 41-106, afsnit 1121-1525, s. 107, afsnit 1-3: [...].

⁽⁵⁴²⁾ Deponering [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 7. maj 2014, s. 163, afsnit 25, s. 164, afsnit 1-8.

⁽⁵⁴³⁾ Internt Amazon-dokument: Amazon Who Is Our Customer DE Customers Report, maj 2016, s. 6.

⁽⁵⁴⁴⁾ Internt Amazon-dokument: Amazon Who Is Our Customer FR Customers Report, juni 2016, s. 5.

⁽⁵⁴⁵⁾ Se deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 227, afsnit 10-12: [...]; Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 228, afsnit 2-8: [...]; og deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 228, afsnit 9-21: [...].

⁽⁵⁴⁶⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 1002: 2-12: »So even within a category, there is no magic key that you can just use to turn and everything works in the category. It's calling vendors. It's sitting down with the people. The majority have local organizations. You need to convince them that this is a good thing in their local context, that you're going to drive sales and efficiencies, that you're going to not only cannibalize their business, but create incremental opportunity of growth for them. It's a very local game.«

⁽⁵⁴⁷⁾ Se e-mail fra [Vicedirektør for økonomi, Amazon Corporate LLC, USA] til [Seniorvicedirektør, økonomidirektør, Amazon Corporate LLC, USA], 2. maj 2006: »Even though we've established Luxembourg as our European headquarters, we will continue to maintain our European country offices and operations facilities in their current locations throughout Europe. It's important that we maintain our local presence in these countries, as we want each site to reflect the tastes and preferences of our customers in these locations.«; Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 909:10-17: »Brands are relevant on a national level. Some customers shop some brands in some countries and other brands in other countries, right, so what would be important for us to understand is not what is selling somewhere else, it's what local customer needs and wants. And we had established a list of priority brands we'd have to look to go after and start with that.«; og Amazon Final Transcripts: [Økonomidirektør, Amazon Instant Video Limited, London, Storbritannien, tidligere økonomileder og økonomidirektør ved Amazon.co.uk, London, Storbritannien], 5. november 2014, afsnit 1100: 5-10: »Philips, for example, back at this period were very, very small in the UK, quite powerful in Germany. Panasonic, again, on this list, small in the UK, very strong in Germany. So different focus from customers, different focus from competition. So, yeah, they would look different.«

⁽⁵⁴⁸⁾ Amazons bemærkninger til åbningsafgørelsen, punkt 101. Se også TP-rapport, s. 13; se også deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 209, afsnit 20-25, s. 210, afsnit 2-18: »Germans know how to purchase food for hundreds of years, right? They're not waiting for online store to sell, you know, there's supermarket for them. They're all well fed. They all know how to feed their families. So, if you entered the segment, the selection is one of the most attractive points, because if you picture your store where you buy your noodles, for example, then this store would only have like ten, 50 different kinds of noodles, but I can tell you here in Europe we have 6 000 different kind of noodles. So, when I tasked my team to launch consumer products food, I said please, go build the biggest noodle shelf in Germany, so at least in one area customers can be sure whenever they think about noodles, I go to Amazon because they have all the noodles. They have the organic noodle, they have the Italian handmade, they have the fresh, they have the dry, they have the Japanese rice noodle. They have the import. You know, there's a thousand kinds of noodles.«; og deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 227, afsnit 16-25: »People know how to buy shoes, apparel, everything, so it only makes sense to bring something where I believe I can win the customer. I can win the customer with having a larger selection or better customer service, more convenience, that's, that's my main goal, right? And that's different by country, because it's depending on size, on topics and all that stuff and that's more important than the pure when did you launch the tools category.«.

(481) For at få succes i Europa var Amazon nødt til at udvikle specialiseret ekspertise som svar på forbrugernes unikke, lokale behov. Amazon udviklede denne ekspertise ved i stor stil at investere i og sætte deres lid til en lokal tilstedeværelse i hvert land ⁽⁵⁴⁹⁾. I Tyskland, Frankrig og Storbritannien drog LuxOpCo fordel af at have lokal arbejdskraft, der kunne skræddersy Amazons tilbud til lokale forbrugere i disse lande ⁽⁵⁵⁰⁾. I Tyskland blev der i første omgang ansat mellem 100 og 200 medarbejdere til at sikre udvalget. Det tal steg efterfølgende ⁽⁵⁵¹⁾. Amazons franske arbejdsstyrke voksede hurtigere end dens omsætning med en stigning fra 297 til 5 273 medarbejdere fra 2004 til 2012, det vil sige med en faktor på 17,8, mens salget i Frankrig kun voksede med faktor 13,4 i samme tidsperiode ⁽⁵⁵²⁾. I Storbritannien blev der ansat 260 medarbejdere i detailhandlen i 2011. Amazons interne planlægning forudså på det tidspunkt en stigning fra [200-300] til [400-500] medarbejdere i 2015 ⁽⁵⁵³⁾. Alle disse medarbejdere var ansat af de lokale EU-datterselskaber.

(482) Amazons erfaring ved indgang på det franske online-detailmarked demonstrerer vigtigheden af at opbygge en lokal tilstedeværelse. Amazon trådte ikke ind på dette marked i 2000 ved at opkøbe en eksisterende online forhandler, men ved udelukkende at forlade sig på deres eget brand og egen teknologi. På det tidspunkt var online-detailhandel i Frankrig domineret af lokale aktører med etableret viden om de franske forbrugere og markedsforholdene ⁽⁵⁵⁴⁾. Derudover var Minitel, en offentlig online tjeneste før internettet, stadig alment benyttet og havde en stor markedsandel i online-detailhandel. Webstedet Amazon.fr tilbød i første omgang bøger, CD'er og DVD'er. Amazons aktivitet i Frankrig var af forskellige årsager bagud i forhold til Amazons umiddelbare forventninger. Amazon.fr stod ydermere over for betydelige lovmæssige udfordringer ⁽⁵⁵⁵⁾. Dette skabte forhindringer i forhold til Amazons indtrængning på markedet. I 2004 var Amazon.fr stadig en lille virksomhed på grund af restriktioner på nedsætning af priser og lav indtrængning på online-markedet ⁽⁵⁵⁶⁾. Amazon overførte næsten alle deres lokale medarbejdere til Amazon.co.uk og blev pålagt af franske tilsynsmyndigheder at indsende en »social plan«, der skulle retfærdiggøre overførslen ⁽⁵⁵⁷⁾ og nedskæringen af deres arbejdsstyrke fra 70 til 18 medarbejdere ⁽⁵⁵⁸⁾. På dette stadie overvejede Amazon, om de skulle lukke det franske websted og dens drift ⁽⁵⁵⁹⁾. Amazon.fr fik en ny chance, da der blev foretaget investeringer i et udvalgsvækstprogram indsat af en ny fransk

⁽⁵⁴⁹⁾ Ekspertudtalelse af [Formand og stifter af Interactive Media in Retail Group, den britiske industriforening for e-detailhandel og e-handel, London, Storbritannien], 6. juni 2014, (bestilt af Amazon), s. 3.

⁽⁵⁵⁰⁾ Ekspertudtalelse af [Formand og stifter af Interactive Media in Retail Group, den britiske industriforening for e-detailhandel og e-handel, London, Storbritannien], 6. juni 2014, s. 36, afsnit 77-78.

⁽⁵⁵¹⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 39, afsnit 21-25; s. 40, afsnit 2-3: »I mean it's, when a management is acquiring selection is the core task of this company here, right? I mean, you can't, operating a website, a store with nothing in it is meaningless, right, so all we do here is when the management — so at that time, it was anything between 100 and 200. Today it would be much more. Q. One hundred to 200 buyers or 100 to 200 employees? Buyers? A. No, buyers. Q. Or employees? A. Selection, people that manipulate selection.«

⁽⁵⁵²⁾ Ekspertudtalelse af [Formand og stifter af Interactive Media in Retail Group, den britiske industriforening for e-detailhandel og e-handel, London, Storbritannien], 6. juni 2014, s. 36, afsnit 77-78.

⁽⁵⁵³⁾ Disse tal inkluderer en stigning fra [35-40] % til [45-50] % i antallet af leverandørledere, der støtter et voksende udvalg og forbedringer af betegnelser; i: Deponering [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 7. maj 2014, deponering — bevismateriale 23, s. 5.

⁽⁵⁵⁴⁾ I 2005 var 11 af de 15 bedste e-handelsvirksomheder i Frankrig franske (Ekspertudtalelse af [Formand og stifter af Interactive Media in Retail Group, den britiske industriforening for e-detailhandel og e-handel, London, Storbritannien], 6. juni 2014, s. 30, afsnit 66).

⁽⁵⁵⁵⁾ Ligesom i Tyskland begrænser fransk lov Amazon i at benytte deres sædvanlige strategi for prismæssig konkurrence. I Frankrig skal bogudgivere angive en fast detalpris, og forhandlerne kan ikke give mere end fem procent rabat på den pris. Hvis den samlede pris inklusive forsendelsesomkostninger overstiger prisen i en fysisk butik, vil potentielle kunder som følge heraf sandsynligvis ikke købe online.

⁽⁵⁵⁶⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 880:16-18; 21-25, afsnit 881: 1-16.

⁽⁵⁵⁷⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 879: 21-25, afsnit 880:16-18. Ifølge den sociale plan »Amazon France [was] not generating sufficient revenue from its operations to support its cost structure and be a viable going concern.« og internt Amazon-dokument; »Kollektivt afskedigelsesprogram for Amazon.fr SARL«.

⁽⁵⁵⁸⁾ »Kollektivt afskedigelsesprogram for Amazon.fr SARL«, s. 12.

⁽⁵⁵⁹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 881: 20-24: »Honestly, there was a fair chance that it wouldn't.« Deponering [Vicedirektør for international detailhandel, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 7. maj 2014, s. 160, afsnit 16-18: »[...] we are very disappointed with France, how hard [it] was to get customers to come shop at Amazon«.

arbejdsstyrke med lokale markedsekspertise ⁽⁵⁶⁰⁾. Disse medarbejders lokaliserede indsatser var afgørende for at kunne udvide til nye produktkategorier. Lokale medarbejdere havde kendskab til lokal smag og kunne etablere og opretholde relationer med leverandører ⁽⁵⁶¹⁾, forhandle licensaftaler med landets ophavsretsindehavere og organisationer ⁽⁵⁶²⁾ og fastslå lokale priser. Amazon måtte med andre ord udvide deres lokale viden ved at rekruttere en fransk arbejdsstyrke til at gøre deres produkt- og tjenesteudbud attraktive for de franske forbrugere.

(483) Som forklaret i betragtning 167 skaber Amazon udvalg igennem: i) opkøb af andre forhandlere, der er aktive på markedet, ii) samarbejde med leverandører og iii) tredjepartsprogrammer, f.eks. Marketplace. I alle tre tilfælde var LuxOpCos rolle, med støtte fra deres lokale EU-datterselskaber, afgørende for at sikre Amazons europæiske succes.

(484) Opkøb: For at komme ind på de tyske og britiske markeder og for at oprette de enheder, som senere blev de lokale EU-datterselskaber, opkøbte Amazon lokale operatører og opbyggede virksomheden på baggrund af deres lokale markedsekspertise og kundedata ⁽⁵⁶³⁾. I Tyskland opkøbte Amazon Telebuch/ABC Bücherdienst i 1998, som allerede havde over 100 000 kunder, et opfyldelsescenter og et kundeserviceteam med tyske medarbejdere ⁽⁵⁶⁴⁾. I Storbritannien opkøbte Amazon bookpages.co.uk med målet om »[...] hurtigt at tilbyde europæiske forbrugere den samme kombination af udvalg, service og værdi [...]« ⁽⁵⁶⁵⁾. I pressemeddelelsen, der bekendtgjorde opkøbene, udtalte Amazon, at de »forventer, at online-forhandlerne Bookpages og Telebuch bliver væsentlige bestanddele i deres udvidelse til det europæiske marked« ⁽⁵⁶⁶⁾. Med andre ord startede Amazon virksomheden igennem opkøb af lokal forhandlerekspertise, som de ikke selv besad, for at facilitere lanceringen af deres egen detailvirksomhed i Europa.

(485) Samarbejde med leverandører: For at tiltrække kunder måtte LuxOpCo og deres lokale EU-datterselskaber udvælge og danne samarbejde med leverandører af de brands, de lokale kunder ønskede at købe. LuxOpCo definerede politikker og bedste praksisser for udvælgelse og lancering af nye kategorier, de arrangerede samarbejder med leverandører igennem deres detailorganisation, og de fastlagde standardkontraktvilkår for leverandører ⁽⁵⁶⁷⁾. Lokale leverandørledere ansat af de lokale EU-datterselskaber udvalgte og rekrutterede leverandører til EU-webstederne, hvorved Amazons udvalg voksede ⁽⁵⁶⁸⁾. I løbet af den relevante periode lancerede LuxOpCo og deres lokale EU-datterselskaber [10-20] nye produktkategorier i både Tyskland og Storbritannien, mens der blev lanceret [10-20] nye kategorier i Frankrig. I visse tilfælde tog det flere år med

⁽⁵⁶⁰⁾ En medarbejder hos Amazon fortalte, at Amazon Frankrigs virksomhed ikke ville eksistere uden udvalgsvekstprogrammet. Se Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig] 5. november 2014, punkt 918: 19-22: »I think it wouldn't exist«.

⁽⁵⁶¹⁾ Ekspertudtalelse af [Formand og stifter af Interactive Media in Retail Group, den britiske industriforening for e-detailhandel og e-handel, London, Storbritannien], 6. juni 2014, s. 40, afsnit 87: »As was the case for its earlier launches, the localized efforts of Amazon's employees were crucial in expanding into new product categories. Local employees were familiar with local tastes and had to establish and maintain relationships and work with vendors, negotiate licensing contracts with country copyright owners and organizations, determine local pricing, and more. Amazon benefited from having a local workforce who had country specific expertise«.

⁽⁵⁶²⁾ Ekspertudtalelse af [Formand og stifter af Interactive Media in Retail Group, den britiske industriforening for e-detailhandel og e-handel, London, Storbritannien], 6. juni 2014, s. 40, afsnit 87: »Amazon must source certain products, including media products and digital content, on a country-by country basis.« og deponering [Vicedirektør for international detailvirksomhed, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere chef for europæisk detailvirksomhed, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg], 7. maj 2014, s. 35, afsnit 22-25, »[...] Europe has different laws depending upon the media type and the copyright type. So digital gets way more complicated by — by country basis«.

⁽⁵⁶³⁾ Deponering [Baker Foundation-professor i virksomhedsadministration ved Harvard Business School, USA], 18. august 2014, [Baker Foundation-professor i virksomhedsadministration ved Harvard Business School, USA] bevismateriale 7, s. 11.

⁽⁵⁶⁴⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 11, afsnit 5-15: »[...] to me it's much smarter to start a German operation if you have German, knowledgeable people of the German market and not learn everything from scratch.«

⁽⁵⁶⁵⁾ <http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=97664&p=irol-newsArticle&ID=233853>, 7.6.2017.

⁽⁵⁶⁶⁾ Amazon.com opkøber tre førende internetselskaber <http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=176060&p=irol-newsArticle&ID=502989>.

⁽⁵⁶⁷⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, point 802:1-6; Amazon Final Transcripts: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, point 476:1-13.

⁽⁵⁶⁸⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 823:1-10: »[...] a lot of the successes ended up being driven by what we did on a local basis«.

forhandlinger, før en leverandør var villig til at sælge sine produkter via et Amazon-websted ⁽⁵⁶⁹⁾. Derudover sørgede LuxOpCo igennem oprettelse, administration og drift af EFN for et generelt fælleseuropæisk udvalg for deres europæiske kunder ⁽⁵⁷⁰⁾.

- (486) Tredjepartsprogrammer: Amazons Marketplace var i starten ukendt i Europa ⁽⁵⁷¹⁾. For at lancere og bibeholde Marketplace indhentede LuxOpCo og deres lokale EU-datterselskaber den nødvendige ekspertise og traf de nødvendige strategiske beslutninger for at få programmet og dets teknologi til at lykkes ⁽⁵⁷²⁾. De opstillede lokale rekrutteringsteams i Tyskland, Frankrig og Storbritannien, som kunne tale de lokale sprog, og begyndte at lede efter produktsælgere og deres salgsoplysninger for at finde og kontakte potentielle sælgere til Marketplace og overbevise dem om, at de skulle melde sig til programmet. Rekrutteringsmedarbejderne var ikke kun sælgere på Marketplace-tjenesten, men støttede også potentielle tredjepartssælgere i at lancere deres tilbud på Amazons EU-websteder takket være deres dybe forståelse for denne platform ⁽⁵⁷³⁾.
- (487) Ud over rekrutteringsmedarbejdere blev der også opstillet tekniske teams i Luxembourg inden for LuxOpCo, de såkaldte »onboarding«-teams. Disse teams bestod af IT-specialister, som opfandt IT-værktøjer eller leverede de nødvendige bidrag til skabelsen af sådanne værktøjer for at facilitere lanceringen af de nye sælgerudbud på EU-webstederne. Arbejdet for onboarding-teamene startede i 2006 og blev mere og mere vigtigt med tiden, særligt når større sælgere med store kataloger over flere tusinde produkter ⁽⁵⁷⁴⁾ blev integreret i Marketplace. Ud over onboarding-teamene arbejdede [10-20] softwareudviklere i LuxOpCo i tredjepartsprogramteamet (Marketplace) i 2013 ⁽⁵⁷⁵⁾. Endelig blev TAM, refereret til i betragtning 167, organiseret i LuxOpCo til at fungere på tysk, fransk og engelsk ⁽⁵⁷⁶⁾.
- (488) I en international plan beskrev Amazon, hvordan udvidelsen af Marketplace til [...] skulle opnås igennem en udvidelse af salgsorganisationerne i Luxembourg, Tyskland, Frankrig og Storbritannien, og at italiensk og spansk snart skulle inkorporeres i salgsarbejdet ⁽⁵⁷⁷⁾. For at skabe et nyt netværk af tredjepartssælgere, som udgør grundlaget for et efterfølgende mere automatiseret selvbetjeningsmiljø, der styres af teknologiske løsninger, var

⁽⁵⁶⁹⁾ En medarbejder hos Amazon forklarede, at det tog [0-10] år med forhandlinger, før Amazon i Tyskland fik etableret et samarbejde med [en leverandør] (deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 26, afsnit 17-25, s. 27, afsnit 1), og flere år, før de fik dannet et samarbejde med [en leverandør] (Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 981: 6-10). I Frankrig fandt Amazon, at leverandører såsom [en leverandør] og [en leverandør] var ret tilbageholdende med at ville sælge deres produkter via Amazon og krævede [...], og det tog lang tid at opbygge et permanent samarbejde (Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 894:19-25; afsnit 895:1-9). I Storbritannien fortalte en medarbejder hos Amazon om lange og detaljerede forhandlinger med leverandører såsom [leverandører] for at opnå aftaler (Amazon Final Transcripts: [Økonomidirektør, Amazon Instant Video Limited, London, Storbritannien, tidligere økonomileder og økonomidirektør ved Amazon.co.uk, London, Storbritannien], 5. november 2014, afsnit 1100:16-25, afsnit 1101: 1-3). Desuden foretrak mange leverandører, at kunderne havde mulighed for fysisk at holde og mærke på deres produkter, hvilket er svært for en aktør som Amazon at levere. I lyset af denne begrænsning var leverandørerne [...] (Amazon Final Transcripts: [Økonomidirektør, Amazon Instant Video Limited, London, Storbritannien, tidligere økonomileder og økonomidirektør ved Amazon.co.uk, London, Storbritannien], 5. november 2014, afsnit 1101: 21-25, afsnit 1102: 1).

⁽⁵⁷⁰⁾ Internt Amazon-dokument: Europæiske opfyldelsesnetværk (EFN), s. 1: [...].

⁽⁵⁷¹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 772: 8-25: »Yeah, it did not. You know, the brand name, you know, Amazon was clearly a good name in books, but you know, my recruiters would call sellers I remember them telling me, look, you know, I have to tell them we're like eBay in order for the sellers to understand that actually, you know, we had an e-marketplace and, you know, pitch them and explain to them you know, which categories they might be able to list.«

⁽⁵⁷²⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 123, afsnit 2-25, s. 124, afsnit 2-9.

⁽⁵⁷³⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 771: 14-25, point 776: 11-15 et 24-25, point 777: 1-25, point 778: 4-9, point 779: 12-21: beskriver rekrutteringsmedarbejdernes arbejde med de potentielle sælgere som essentielt, fordi rekrutteringsmedarbejderne faktisk gjorde størstedelen af arbejdet for at få sælgerne til at støtte lanceringerne og for at tilføje nye produkter til webstedet.

⁽⁵⁷⁴⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 780: 5-25, point 781: 1-24. Se også de Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 827: 18-23: »[...] the team in Luxembourg, the onboarding team played a really big role of, like, you know, working and building. So either adding tools, as I talked about, you know, they build a lot of tools, you know, in the process or working with the technology teams that were building.«

⁽⁵⁷⁵⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 829: 24-25, point 830: 1-12.

⁽⁵⁷⁶⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 782: 3-17.

⁽⁵⁷⁷⁾ Internt Amazon-dokument: 3 Year Plan: International Merchant Services, juli 2009, s. 28.

det nødvendigt med menneskelig intervention baseret på lokal markedsekspertise, som det beskrives af lanceringen af Amazons virksomhed i Italien og Spanien, hvor LuxOpCos medarbejdere måtte ringe til potentielle sælgere til Marketplace for at oprette partnerskaber ⁽⁵⁷⁸⁾. Amazon erkendte også, at sælgere, der var aktive på Marketplace, var underlagt lokale og europæiske bestemmelser og derfor havde behov for særlig vejledning for at sikre overholdelse af loven. Denne vejledning til Marketplace-sælgere blev frembragt på baggrund af den viden, der blev indsamlet i løbet af EFN-projektet ⁽⁵⁷⁹⁾.

(489) I 2009 kom kun [25-30] % af forhandlernes bruttosalg fra tredjepartssælgere, som tidligere havde meldt sig til via selvbetjeningsstilmeldingen ⁽⁵⁸⁰⁾. I 2012 udgjorde tredjepartssalget lidt mere end [40-45] % af Amazons salg i Europa ⁽⁵⁸¹⁾.

b) Pris

(490) Amazon mener, at prissætning er yderst automatiseret og at LuxOpCo, bortset fra i sjældne tilfælde, ikke behøvede at omgå de priser, der blev indstillet automatisk af prissætningsalgoritmen ⁽⁵⁸²⁾. Kommissionen anerkender Amazons brug af en prissætningsalgoritme i deres detailvirksomhed. Algoritmen er ikke desto mindre blot et værktøj, der bruges til at udføre en bestemt prissætningspolitik, som bestemmes af LuxOpCo i Europa.

(491) Uden individuelle input baseret på lokal markedsekspertise fra de lokale EU-datterselskaber ville prissætningsalgoritmen ikke fungere effektivt ⁽⁵⁸³⁾. Priserne for produkterne på Amazons websteder er lokale priser, og hvert land har forskellige tilgange til prissætning ⁽⁵⁸⁴⁾. Dette skyldes de unikke lokale konkurrenter, det unikke konkurrenceprægede miljø og prissætningsystemerne, fordi forskellige leverandører sætter forskellige priser i forskellige dele af verden, og fordi lokale love og bestemmelser varierer, f.eks. i form af fastsatte priser ⁽⁵⁸⁵⁾. Den primære bestanddel i Amazons prissætningsalgoritme er at [...] Eftersom priser for [...] på markedet ændrer sig konstant, er de nødt til at [...] overvåge [...] priserne ⁽⁵⁸⁶⁾. I Europa udføres dette af LuxOpCo med støtte fra deres lokale EU-datterselskaber.

(492) Amazons vejledning i EU-politikker og -procedurer klarlægger yderligere den rolle, LuxOpCo og de lokale EU-datterselskaber spiller i forhold til prissætning ⁽⁵⁸⁷⁾. Den forklarer, at en EU-prissætningskomité for detailhandel er eneansvarlig for at fastsætte prissætningsretningslinjer for produkter, der tilbydes af Amazon igennem EU-webstederne. Denne komité består udelukkende af medarbejdere hos LuxOpCo: vicedirektøren for økonomi, Europa; den europæiske chef for jura; og de europæiske vicedirektører for detailhandel. Komitéen har ansvaret for at godkende alle detailpriser på EU-webstederne og relaterede spørgsmål som f.eks. leverandørrabatter.

⁽⁵⁷⁸⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 803: 11-25: »[...] new countries like Spain, Italy [...] We're still in this process of calling sellers and building the ecosystems«.

⁽⁵⁷⁹⁾ Internt Amazon-dokument: 3 Year Plan: International Merchant Services, juli 2009, s. 29.

⁽⁵⁸⁰⁾ Internt Amazon-dokument: 3 Year Plan: International Merchant Services, juli 2009, s. 2.

⁽⁵⁸¹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4. november 2014, par. point 803: 24-25.

⁽⁵⁸²⁾ Se betragtning 168 og Amazons indsendelse fra den 29. maj 2017, *efterfølgende* TP-rapport fra 2010, s. 24-25.

⁽⁵⁸³⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 808: 1-13: »So clearly we learned in the U.S. that low prices are really important. That's very clear. At the same time, you know, how we implement low prices in the UK or low prices in Germany is very different because obviously the competitiveness of our site in the UK is defined by local retailers and local competition. So the learnings of what might happen with low prices would probably, you know, have learned from the US, maybe, maybe not. But in terms of the actual implementation and how we deal with the local nature of our retail business or third-party business, that I think has to be implemented locally«.

⁽⁵⁸⁴⁾ Deponering [Senior Vice President Product Management — Retail, Amazon Corporate LLC, US], 18. september 2014, s. 41, afsnit 9-10: Se også Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 909:22-25; afsnit 910: 1-2: »Pricing is totally local. Pricing is driven at Amazon by our willingness to be the best value for customers in the country you operate, and to be the best value for customers in the country you operate, you essentially match your competition prices and your competitors are local«.

⁽⁵⁸⁵⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 31, afsnit 79.

⁽⁵⁸⁶⁾ Afgørende minutter af mødet mellem Kommissionen, Amazon og Luxembourg, 26. maj 2016, s. 3.

⁽⁵⁸⁷⁾ Internt Amazon-dokument: »EU Policies and Procedures Manual«, med virkning fra 1. maj 2006, s. 5.

Beslutninger, der er truffet af komitéen, kan ikke tilsidesættes af ikke-LuxOpCo-medarbejdere, og ikke-LuxOpCo-medarbejdere (herunder vicedirektører) skal søge om komitéens godkendelse vedrørende alle prisjusteringer⁽⁵⁸⁸⁾. LuxOpCo har også en leder for europæisk prissætning ansat, som skal godkende priserne, særligt når de afviger fra de priser, algoritmen har fastsat⁽⁵⁸⁹⁾. Eftersom prissætningsværktøjet implementerer komitéens beslutninger om fastsættelse af prissætningspolitikken og prissætningsreglerne, er det ikke overraskende, at prisen for varer, der medføres af brug af dette værktøj, ikke krævede megen yderligere intervention fra LuxOpCo. Endelig findes der et [...] team beliggende i Luxembourg hos LuxOpCo. Det overvåger [...] priser [...] ved at måle globale priser, inklusive dem i USA⁽⁵⁹⁰⁾.

- (493) LuxOpCo og deres lokale EU-datterselskabers indflydelse på prissætningsbeslutninger afspejles også i de prispromoveringer, der blev lanceret på EU-webstederne. I det første år med drift i Tyskland opfandt Amazon.de f.eks. den såkaldte »lavprisgaranti«, som tilskyndede Amazons kunder til at give feedback på prisoplysninger til Amazon.de til gengæld for en rabat på deres køb⁽⁵⁹¹⁾. Fordi priser på bøger ligger fast i Tyskland og Frankrig, udviklede Amazon.de desuden det gratis forsendelsesprogram⁽⁵⁹²⁾. Dette program, som fungerede som en indirekte rabat på prisen på bøger, viste sig at have en betydelig indflydelse på Amazons bogsalg i Tyskland⁽⁵⁹³⁾ og Frankrig⁽⁵⁹⁴⁾. I Storbritannien gjorde unikke former for prispromoveringer, der var almindelige på markedet, f. eks. [...], det vanskeligt [...] at konkurrere på pris [...]. Derfor måtte Amazon.co.uk fokusere på deres lokale medarbejdere for at finde de promoveringer og skabe en måde, hvorpå man effektivt kunne konkurrere med dem⁽⁵⁹⁵⁾.

c) Bekvemmelighed

- (494) Ifølge Amazons interne kundeundersøgelserdata, ud over at sætte pris på [...] ([50-60] %), [...] ([50-60] %), [...] ([50-60] %), [...] ([50-60] %) (⁵⁹⁶), mens franske kunder også sætter pris på [...] ([50-60] %), [...] ([40-50] %) og Amazons [...] ([40-50] %) (⁵⁹⁷).
- (495) Det er LuxOpCos opgave, med støtte fra deres lokale EU-datterselskaber, at sikre, at kunderne finder det, de leder efter på EU-webstederne⁽⁵⁹⁸⁾. Uden menneskelig intervention ville kunden være fortabt⁽⁵⁹⁹⁾. LuxOpCo havde et

⁽⁵⁸⁸⁾ Internt Amazon-dokument: »EU Policies and Procedures Manual«, med virkning fra 1. maj 2006, s. 5.

⁽⁵⁸⁹⁾ Amazon-indsendelse fra den 14. marts 2017, dateret den 4. april 2017.

⁽⁵⁹⁰⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President Sales International, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Third Party Business (such as Marketplace), LuxOpCo, Luxembourg], 4 november 2014, point 831: 5-10.

⁽⁵⁹¹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 984: 5-25.

⁽⁵⁹²⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 50, afsnit 6-13.

⁽⁵⁹³⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 52, afsnit 8-15.

⁽⁵⁹⁴⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for europæisk detailhandel, ansvarlig for alle detailprocesser i Europa, LuxOpCo, Luxembourg, tidligere landechef for Frankrig, Amazon.fr SAS, Clichy, Frankrig], 5. november 2014, afsnit 939:23-25; afsnit 940: 1-2.

⁽⁵⁹⁵⁾ Amazon Final Transcripts: [Økonomidirektør, Amazon Instant Video Limited, London, Storbritannien, tidligere økonomileder og økonomidirektør ved Amazon.co.uk, London, Storbritannien], 5. november 2014, afsnit 1104: 6-25, afsnit 1105: 1-2.

⁽⁵⁹⁶⁾ Internt Amazon-dokument: Amazon Who Is Our Customer DE Customers Report, maj 2016, s. 6. Se også deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 49, afsnit 18-25. For Amazons tyske kunder er det faktum, at »Amazon fungerer«, det vil sige leverer, vigtigere end pris, i modsætning til i USA, hvor prisen er den vigtigste faktor: »If you ask a German customer today why do you love Amazon, they would say because it works, and you can find many studies showing you exactly that and price would come somewhere ranked third, a second, third at best, depending on the category. Where in the U.S., people would say Amazon has great prices, right?«; og deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 151, afsnit 10-14: En Amazon-reklame i Tyskland ville aldrig fokusere på prisen, fordi prisen er mindre vigtig: »In the U.S. at that time you would show a commercial based on price, right, Amazon attractive prices. And I said that in Germany that would be meaningless, because our largest category would not have attractive prices[...]«.

⁽⁵⁹⁷⁾ Internt Amazon-dokument: Amazon Who Is Our Customer FR Customers Report, juni 2016, s. 5-6.

⁽⁵⁹⁸⁾ Amazon Final Transcripts [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 1046: 1-6: »So my — part of my team's job is to make sure that the customer finds the relevant content on the website. That would mean we would be adding pictures and product description. We would work on customer reviews and — that are visible changes on the website«.

⁽⁵⁹⁹⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 34, afsnit 12-23: »To translate a legal text by Google, you need an individual to put it in correct wording again and that's the same thing that we do on our website, that we present to our customer, and consistency of presentation is very important in my store because, you know, the detail pages need to look the same. The language, you can't call color, color on this page and something else on the next page, so you need to have people that make sure you use consistent German terminology, otherwise the customer is completely lost«.

team bestående af [60-70] FTE'er, der arbejdede i et såkaldt lokaliserings- og oversættelsesteam, som kontrollerer og tilpasser maskinoversættelsen til lokale standarder ⁽⁶⁰⁰⁾ og muliggør sammenfletning af forskellige europæiske kataloger for at skabe og administrere EFN, for at facilitere kundernes søgning efter produkter i hele Europa ⁽⁶⁰¹⁾ og for at tilføje udvalg ⁽⁶⁰²⁾. Amazon.de anvender indholdsrevisionsteams for at sikre kvalitetsindhold igennem indholdsrevisioner for dermed at sikre, at webstedet bevarer sit design og sin præsentation af information for at understøtte kundernes indkøbsoplevelse ⁽⁶⁰³⁾. Det er også vigtigt, at kundeservicen taler det lokale sprog og forstår de lokale præferencer ⁽⁶⁰⁴⁾, f.eks. at tyske kunder forventer hurtig forsendelse af deres varer ⁽⁶⁰⁵⁾.

- (496) Bekvemmelighed betyder også at levere produkter billigt, hurtigt og forudsigeligt. Fart, bekvemmelighed og service øger kundetilfredsheden og udgør derfor vækstfaktorer ⁽⁶⁰⁶⁾. Eftersom Amazons logistikomkostninger samt leveringens hastighed, pålidelighed og præcision varierer fra land til land ⁽⁶⁰⁷⁾, er det nødvendigt at have lokal logistisk ekspertise. For Europa ⁽⁶⁰⁸⁾ centrerer og udvikles denne ekspertise i LuxOpCo og deres lokale EU-datterselskaber.
- (497) Opfyldelsescentre fungerer anderledes i Europa end i USA ⁽⁶⁰⁹⁾, og selv inden for Europa er der forskel på opfyldelsescentre ⁽⁶¹⁰⁾. Designet og processerne er forskellige, og der er forskellige standarder, der skal overholdes ⁽⁶¹¹⁾. I starten oplevede Amazon problemer med at finde anlægsledere, der vidste, hvordan man kører et europæisk opfyldelsescenter ⁽⁶¹²⁾.
- (498) Af hensyn til planlægning og investeringer arbejder LuxOpCo tæt sammen med de lokale EU-datterselskabers opfyldelsesteams og de detailteams, som leverer de vigtigste input, nemlig de forventede mængder og typer af

⁽⁶⁰⁰⁾ Amazon Final Transcripts [Vice President eCommerce platform], 24. oktober 2014, point 215: 8-23: [...].

⁽⁶⁰¹⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, point 493: 8-25, point 494: 1-5: [...].

⁽⁶⁰²⁾ Amazon Final Transcripts: [Vice President International Retail, Amazon Corporate LLC, US, former Head of European Retail Business, responsible for all retail operations in Europe, LuxOpCo, Luxembourg], 3. november 2014, point 503: 24-25, 504:1-25: [...].

⁽⁶⁰³⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 35, afsnit 5-18: [...].

⁽⁶⁰⁴⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 5. november 2014, afsnit 976: 6-17: »And to a certain extent, you can hear, we phonetically used the U.S. expression of the brand name so we're not saying Amazon.de but we say Amazon.de, because we didn't want customers in Germany for a minute to think about that this is a U.S. store, right. It's a German store with German people, fulfilled out of Germany, where you reach German customer service. You work with all the things that you're familiar in Germany. You find all the product that is relevant to you in Germany, and that is very, very different from France, UK, from the U.S.«.

⁽⁶⁰⁵⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 49, afsnit 7-18.

⁽⁶⁰⁶⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 148, afsnit 16-20.

⁽⁶⁰⁷⁾ Amazons briefing efter retssagen, s. 31, afsnit 80. Se også deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/generaldirektør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA], 15. juli 2014, s. 25, afsnit 18-23: »So because the networks are different, you would want to have supply chain people that understand the individual network. Supply chain people in the US for the US network; supply chain people to understand the European network; supply chain people to understand the European network.«.

⁽⁶⁰⁸⁾ Amazon Final Transcripts [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA], 4. november 2014, afsnit 588: 11-20: »Yes. There isn't and there wasn't a European transportation carrier, so we had to deal with Royal Mail in the UK, Deutsche Post in Germany, and with LaPoste in France. At that time we had to deal with Royal Mail, and Deutsche Post or LaPoste. There was not much alternative. Some small couriers were starting to grow, but we had to negotiate with the quality of service, the type of the support, and the type of delivery with the three big players in those three countries.«.

⁽⁶⁰⁹⁾ Deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/generaldirektør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA], 15. juli 2014, s. 37, afsnit 2-7, s. 55, afsnit 22-25, s. 126, afsnit 24-25, s. 127, afsnit 1-8: »The physical process in the UK and Germany had been designed by, principally by a German team. And that process just was totally different from the one that was principally Crisplant-based.«.

⁽⁶¹⁰⁾ Deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/generaldirektør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA], 15. juli 2014, s. 56, afsnit 13-15: »So they were — those two were very different, even though the physical processes was the same in both plants.«.

⁽⁶¹¹⁾ Deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/generaldirektør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA], 15. juli 2014, s. 54, afsnit 20-23.

⁽⁶¹²⁾ Deponering [Seniorvicedirektør for produktstyring — detail, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør/generaldirektør for global drift, Amazon Corporate LLC, USA], 15. juli 2014, s. 58, afsnit 9-12.

produkter eller produktkategorier, der skal tilføjes udvalget på opfyldelsescentrene ⁽⁶¹³⁾. De data, der indsamles af de lokale EU-datterselskaber, påvirkede kapitalinvesteringen for opfyldelsescentre og beregningen af omkostninger og margin ⁽⁶¹⁴⁾. Disse oplysninger opnås kun på baggrund af lokal markedsekspertise såsom relationerne med de lokale leverandører ⁽⁶¹⁵⁾ og forhandlere.

- (499) Endelig omfatter bekvemmelighed for kunden også en pålidelig kundeservice, der taler kundens sprog og forstår kundens kultur (f.eks. tendensen til at returnere en stor andel af købte varer). I Storbritannien [beskrivelse af det særlige ved det britiske marked]. Derfor [...] Amazon.co.uk for at matche konkurrenternes tilbud såsom levering samme dag eller i et bestemt tidsrum ⁽⁶¹⁶⁾. I Tyskland [beskrivelse af det særlige ved det tyske marked]. Amazon.de måtte overkomme [...] og var nødt til at udvikle en proces i deres tyske opfyldelsescentre, der kunne [...] ⁽⁶¹⁷⁾.

9.2.1.2.3. Aktiver brugt af LuxOpCo

- (500) LuxOpCo bruger betydelige aktiver for at udføre funktionerne beskrevet i afsnit 9.2.1.2.1 og 9.2.1.2.2.

- (501) LuxOpCo ejer og administrerer hele Amazons lagerbeholdning i Europa, og denne er uundværlig for driften af Amazons europæiske detailvirksomhed. I løbet af den relevante periode besad LuxOpCo varer for op til [1,5-2] milliarder EUR på deres statusopgørelse. De besad også alle aktierne til ASE, AMEU og de lokale EU-datterselskaber, til hvem de gav finansiering til investering i udvidelse af infrastrukturen til driften af detailvirksomheden, f.eks. bygning af og udstyr til opfyldelsescentre og udvidelse af det europæiske datacenters kapacitet ⁽⁶¹⁸⁾. Efter opkøbet af LoveFilm Group ejede LuxOpCo også visse immaterielle aktiver, som er nødvendige for at drive dele af deres servicevirksomhed, nemlig videostreaming.

- (502) LuxOpCos omkostningsstruktur demonstrerer, at der benyttes betydelige aktiver til at absorbere de omkostninger, der indtraf i forbindelse med udviklingen, forbedringen og administrationen af de immaterielle aktiver i den anvendte funktionsramme ⁽⁶¹⁹⁾. Kommissionen analyserede de omkostninger, der blev mødt af eller krydsfaktureret til LuxOpCo i forbindelse med deres potentielle relevans for udviklingen af de immaterielle aktiver. Hvad angår teknologien, inkluderer dette omkostningen for medarbejdere ansat i teknologirelaterede

⁽⁶¹³⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 64, afsnit 25, s. 65, afsnit 2-10: »So, I did not decide the color of the walls or which equipment to put into the operations. What I delivered, the most relevant input factor, which was the expected number of articles, ASINs that we're planning to sell. That's what determines the size and the equipment, but then operations figures out the layout of the building and when and where to build it, so I do not pick the land. I do not build the building, but I tell them I'm gonna sell washing machines, which makes a huge difference in the shelving than selling books«.

⁽⁶¹⁴⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 110, afsnit 22-25, s. 111, afsnit 2-9: »[...] I would deliver forecasts based on what selection growth and additions I would expect and then they would determine how many square meters, [...]« s. 176, afsnit, 19-25, s. 177, afsnit 2-4, s. 178, afsnit 2-7: »[...] I'm setting the biggest guidance by saying we going to sell washing machines or books and then everything follows that strain, and the cost and the margin calculation would be highly determined on that input«.

⁽⁶¹⁵⁾ I Tyskland bad Amazon.de sit detailteam om sammen med leverandørerne at udvikle den mest effektive måde at sende og modtage deres varer på. Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 166, afsnit 2-5 og s. 137, afsnit 16-23: »Så jeg sendte f.eks. dette team til indbakken for at gøre deres liv mere effektivt, fordi jeg har relationen til leverandøren og kan ændre leverandørens adfærd [...]« og »Så dette ville være folk fra mit detailteam, som ville være på dokken for at udvikle de indgående varer, ikke? Hvis man laver aftaler med leverandører, er man nødt til at lære dem, hvordan de skal levere, så vores opfyldelsescenter effektivt kan håndtere produktet«.

⁽⁶¹⁶⁾ Amazon Final Transcripts: [Økonomidirektør, Amazon Instant Video Limited, London, Storbritannien, tidligere økonomileder og økonomidirektør ved Amazon.co.uk, London, Storbritannien], 5. november 2014, afsnit 1108: 25, stk. 1109: 1-19.

⁽⁶¹⁷⁾ Deponering [Vicedirektør og leder for det tyske marked, Amazon Deutschland Services GmbH, München, Tyskland], 13. juni 2014, s. 88, afsnit 13-25, s. 89, afsnit 2-13: »That's just a small piece of innovation. No, innovation is not always inventing Kindle. Innovation is make a process work for specific customer behaviour that is existing«.

⁽⁶¹⁸⁾ Amazons indsendelse fra den 8. februar 2017, s. 2, angående LuxOpCos finansiering og formålene dermed samt betragtning 183.

⁽⁶¹⁹⁾ I det omfang, at nogle af de funktioner blev udliciteret til de lokale EU-datterselskaber, blev disse datterselskaber aflønnet på ekstrakostningsbasis, hvilket vil sige, at LuxOpCo effektivt har absorberet omkostningerne forbundet med de funktioner.

jobs. Det inkluderer også omkostningerne for servere beliggende i Luxembourg og Irland, som muliggør driften af EU-webstederne. Omkostningskategorierne »Udgifter til applikationsudvikling« og »Datacenter« i tabel 8 bidrager også til teknologikomponenten i de immaterielle aktiver.

- (503) Med hensyn til varemærket pådrog LuxOpCo sig betydelige direkte markedsføringsomkostninger ⁽⁶²⁰⁾, som det demonstreres af tabel 7. Dette inkluderer omkostningerne for promovning af gratis levering, som udføres på bekostning af LuxOpCos rentabilitet. Sådanne kampagner fremmer salg og øger kundetilfredsheden, der som resultat øger værdien af Amazons brand i Europa. Amazon Prime-programmet, der drives effektivt af LuxOpCo på de europæiske markeder, er også blevet identificeret som en vigtig markedsføringsstrategi af Company X ⁽⁶²¹⁾. En sammenligning af transportomkostningerne båret af LuxOpCo ⁽⁶²²⁾ og dem, der pålægges kunderne ⁽⁶²³⁾, viser, at der kun videreføres en lille andel til kunderne. Endelig betragtes omkostningerne for at sende bestilte varer til kunderne, som også absorberes af LuxOpCo, som værende styrkende for Amazons brand i Europa ifølge Company X ⁽⁶²⁴⁾.
- (504) Amazon anerkender ⁽⁶²⁵⁾, at en del af markedsføringsudgifterne pådraget af de europæiske driftsvirksomheder gavned Amazons globale immaterielle markedsføringsaktiver. Amazon påstår dog, at eftersom LuxSCS ejer rettighederne til alle varemærker brugt i Amazons detailvirksomhed, så godtgør det udgifterne pålagt af de europæiske driftsvirksomheder enten direkte eller indirekte. LuxOpCo opkrævede dog ikke LuxSCS direkte for nogle af de udgifter. Godtgørelsen af markedsføringsudgifterne kunne heller ikke siges at have fundet sted indirekte igennem en reduktion i de royalties, LuxOpCo betalte til LuxSCS. Der blev ikke observeret nogen afvigelse fra den metode, der blev endosseret af den anfægtede skatteafgørelse til bestemmelse af royalties til LuxOpCos fordel, i den relevante periode ⁽⁶²⁶⁾. I mangel af nogen identificerbar godtgørelse fra LuxSCS til LuxOpCo må omkostningerne til gavn for globale immaterielle aktiver pådraget i Europa — samt de andre IP-udviklingsomkostninger beskrevet i tabel 6 og tabel 8 — betragtes som værende absorberet af LuxOpCo. Ligeledes bør det faktum, at LuxOpCo i medfør af den anfægtede skatteafgørelse kan beholde tilstrækkelige økonomiske midler til at dække deres omkostninger med en margin, ikke betragtes at udgøre en godtgørelse for alle omkostninger fra LuxSCS. LuxSCS genererer ikke provenu fra relaterede eller uafhængige parter ⁽⁶²⁷⁾, og ville i fraværet af den anfægtede skatteafgørelse ikke være i stand til at yde nogen betaling til LuxOpCo (eller Amazon USA) fra egne midler. Det er i stedet LuxOpCo, der genererer provenu fra salg og tjenester, og som derfor er i stand til at absorbere de pådrog omkostninger i forbindelse med driften af virksomheden.
- (505) Alt i alt kan ingen af de omkostninger, der pålægges LuxOpCo under udførelse af funktioner i forbindelse med udvikling, forbedring, administration og udnyttelse af immaterielle aktiver, siges at være pådraget på vegne af LuxSCS. Havde dette været tilfældet, skulle de omkostninger have været genfaktureret til LuxSCS og inkluderet i omkostningspuljen under CSA som LuxSCS' bidrag dertil. Omkostningsstrukturen antyder snarere, at LuxSCS faktisk fungerede som tjenesteudbyder for LuxOpCo ved at holde de immaterielle aktiver på deres vegne. Ergo var LuxOpCo den enhed, der effektivt udførte aktiviteterne i relation til de immaterielle aktiver i deres eget navn og

⁽⁶²⁰⁾ Op til [400-500] millioner EUR i 2013.

⁽⁶²¹⁾ Se betragtning 343.

⁽⁶²²⁾ Se tabel 6.

⁽⁶²³⁾ Se tabel 5: Pålægning af transportomkostninger og Prime-abonnement. Mens Prime tilbyder et større spektrum af tjenester end blot den gratis forsendelse, blev 100 % af provenuet fra Prime-abonnementet konservativt anset som kun at være dækkende for transportomkostninger med det formål at identificere omkostningskategorier til gavn for de immaterielle aktiver.

⁽⁶²⁴⁾ Se betragtning 339.

⁽⁶²⁵⁾ Se betragtning 205-206.

⁽⁶²⁶⁾ Se betragtning 428 og tabel 3 og tabel 6. OECD's TP-retningslinjer fra 1995 og 2010, afsnit 6.36 til 6.39, henviser til situationer, hvor et selskab, der ikke ejer varemærker eller handelsnavne, indgår i markedsføringsaktiviteter. Under sådanne omstændigheder afhænger selskabets evne til at tage del i de fremtidige fordele udledt af markedsføringsaktiviteterne af substansen af de rettigheder, de har til varemærkerne eller handelsnavnene. I denne forstand kan reklame- og kampagneudgifter spille en vigtig rolle i opretholdelsen af varemærkets værdi. Følgende illustrative eksempel er givet i afsnit 6.36: »Hvor distributøren faktisk bærer omkostningerne for sine markedsføringsaktiviteter (det vil sige, der ikke er nogen aftale om, at ejeren skal godtgøre for udgifterne), handler problemstillingen om, i hvor høj grad distributøren har mulighed for at tage del i de potentielle fordele ved de aktiviteter.« I armslængdetransaktioner vil muligheden for en part, der ikke er den juridiske ejer af et immaterielt markedsføringsaktiv, for at opnå de fremtidige fordele ved markedsføringsaktiviteter, der øger værdien af det pågældende immaterielle aktiv, generelt afhænge af substansen af den pågældende parts rettigheder. En distributør kan f.eks. have muligheden for at opnå fordele fra sine investeringer i udviklingen af varemærkets værdi fra dets omsætning og markedsandel, hvor de har en langsigtet kontrakt på eneretten til distribution af det varemærkeskyttede produkt. I sådanne tilfælde bør distributørens andel af fordelene bestemmes på baggrund af det, en uafhængig distributør ville opnå under sammenlignelige omstændigheder. I nogle tilfælde bærer en distributør ekstraordinært høje markedsføringsudgifter, ud over hvad en uafhængig distributør med lignende rettigheder måtte blive pålagt for fordelene ved sine egne distributøraktiviteter. En uafhængig distributør i sådan et tilfælde vil muligvis opnå et ekstra afkast fra ejeren af varemærket, måske igennem et fald i købsprisen for produktet eller en reduceret royaltysats.« Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2017, bilag til kapitel VI: Eksempler på immaterielle aktiver, eksempel 10.

⁽⁶²⁷⁾ Som forklaret i betragtning 433 er royalties fra LuxOpCo den eneste væsentlige indtægt for LuxSCS.

for deres egen risiko, mens LuxSCS' betalinger under dækningskøbsaftalen og CSA til Amazon-enhederne i USA blev dækket med royaltybetalingerne fra LuxOpCo, som var LuxSCS' primære indtægtskilde. Som følge heraf blev LuxOpCo effektivt pålagt de relevante omkostninger i forbindelse med den økonomiske udnyttelse af de immaterielle aktiver såvel som udviklingen, forbedringen og administrationen deraf, og påtog sig de relevante risici i den henseende.

9.2.1.2.4. Risici påtaget af LuxOpCo

- (506) Amazon hævder, at »[i] en virksomhed drevet af teknologi, der muliggør yderst automatiserede processer, var LuxOpCo ekstremt afhængig af teknologi til at administrere og påtage sig forretningsrisici«⁽⁶²⁸⁾. Amazon kunne ikke give nogen konkrete eksempler, der underbyggede den påstand.
- (507) I virkeligheden påtog LuxOpCo sig både kontraktmæssigt⁽⁶²⁹⁾ og effektivt risiciene forbundet med udvikling, forbedring, administration og udnyttelse af de immaterielle aktiver. LuxOpCo styrede og administrerede også alle de relevante virksomheds- og forretningsmæssige risici forbundet med Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed, herunder, men ikke begrænset til, kreditrisiko, indsamlingsrisiko, lagerbeholdningsrisiko⁽⁶³⁰⁾, markedsrisiko, risiko for tab, risici relateret til bibeholdelse af en arbejdsstyrke, der er i stand til effektivt og rettidigt at sælge varer og yde service.
- (508) Under alle omstændigheder kan Amazons begæring ikke godtages af følgende årsager.
- (509) For det første var LuxOpCos risici ikke »påtaget« som følge af deres brug af teknologien. De risici blev påtaget på grund af LuxOpCos betegnelse som det europæiske hovedkontor og operatøren for Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed. Andre risici, som LuxOpCo påtog sig i forbindelse med de immaterielle aktiver, var et resultat af deres kontraktlige aftaler med LuxSCS (via licensaftalen) og fra deres reelle adfærd i konteksten af de aftaler⁽⁶³¹⁾. Hvad angår de immaterielle aktiver påtog LuxOpCo sig effektivt administrationen og styringen af risiciene, som LuxSCS på sigt påtog sig under CSA (se tabel 13)⁽⁶³²⁾.
- (510) For det andet kunne teknologien meget vel have været et nyttigt værktøj til at formindske og optimere visse risici på det niveau, der er strengt nødvendigt for driften af EU-virksomheden. Dette kunne f.eks. opnås ved hjælp af lagerbeholdningsteknologi, der gjorde LuxOpCo i stand til at opretholde lagerbeholdningen på de niveauer, der er passende for at imødekomme efterspørgslen, mens risikoen mindskes for, at varerne ikke er på lager eller bliver umulige at sælge. Lagerbeholdningsrisiko følger ikke desto mindre med, når man driver en detailvirksomhed, og kan selv ikke med avanceret software afskaffes fuldstændigt. På samme måde påtager LuxOpCo sig risikoen ved salg og uerholdelige fordringer. Dette bekræftes af det faktum, at LuxOpCo opbygger hensættelserne og absorberer værdijusteringerne for lagerbeholdningen og tvivlsomme regnskaber i forbindelse med tilgodehavender⁽⁶³³⁾. Kommissionen er i løbet af denne undersøgelse ikke blevet bekendt med en mekanisme, der kunne indikere, at tab relateret til lagerbeholdningen og uerholdelige fordringer godtgøres af nogen enhed til LuxOpCo.

⁽⁶²⁸⁾ Amazons indsendelse fra den 29. maj 2017, *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 29.

⁽⁶²⁹⁾ Licensaftale, afsnit 7 (Ingen garantier).

⁽⁶³⁰⁾ TP-rapporten s. 14. Som forklaret i den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 23: »A key aspect of the European business was the effective management of the inventory which is comprised of millions of individual items purchased from third-party vendors for resale«.

⁽⁶³¹⁾ Som forklaret i OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 9.12: »[...] en skattemyndighed har ret til at anfægte den påståede kontraktmæssige allokering af risiko mellem tilknyttede virksomheder, hvis den ikke stemmer overens med den økonomiske substans af transaktionen. Ved undersøgelse af risikoallokeringen mellem tilknyttede virksomheder og dens konsekvenser for fastsættelse af transferpris er det derfor vigtigt at gennemgå ikke kun kontraktvilkårene, men også følgende yderligere spørgsmål:

— Hvorvidt de tilknyttede virksomheders adfærd stemmer overens med den kontraktmæssige allokering af risici [...],

— Hvorvidt allokeringen af risici i den kontrollerede transaktion er i armslængde ([..]), og

— Hvad konsekvenserne ved risikoallokeringen er ([...])«.

⁽⁶³²⁾ CSA gældende fra den 5. januar 2009, afsnit 2.3 og bevismateriale B (Funktioner og risici).

⁽⁶³³⁾ Se tabel 4 for en detaljeret oversigt over værdijusteringer og hensættelser opbygget i forbindelse med LuxOpCos aktuelle aktiver.

- (511) For det tredje, selv hvis LuxOpCo til en vis grad satte deres lid til, at teknologien ville administrere deres forretningsrisici, ville det kun være på grund af en strategisk beslutning truffet af LuxOpCo, som har kapaciteten til at administrere og kontrollere resultatet af disse automatiske processer, der potentielt begrænser deres forretningsrisici.
- (512) Amazon forlader sig også på en påstand fra den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017 om, at de strategiske, økonomiske og driftsmæssige risici, som LuxOpCo står over for på daglig basis, ikke blev administreret og kontrolleret effektivt af dem, eftersom »der blev anvendt stringente administrationspolitikker på gruppeniveau i løbet af den periode, der blev gennemgået«⁽⁶³⁴⁾. Amazon indsendte dog ingen specifikke oplysninger om gruppepolitikker for risikohåndtering for at underbygge den påstand, og der henvises ikke til nogen specifikke risikohåndteringsstrategier i deres årlige indgivelse af 10-K-rapporten til det amerikanske børsudvalg.
- (513) Selv hvis sådanne gruppepolitikker var på plads under den relevante periode, ville LuxOpCo under alle omstændigheder stadig have haft ansvaret for de strategiske ledelsesbeslutninger, de vedtog i forbindelse med driften af Amazons europæiske virksomhed, og de ville have været ansvarlige for de økonomiske konsekvenser af de beslutninger. Selv om det desuden ikke er usædvanligt, at aktiviteter relateret til en virksomhedsgruppe centraliseres i moderselskabet eller et gruppeservicecenter⁽⁶³⁵⁾, betyder det faktum, at gruppens datterselskaber muligvis modtager visse instruktioner eller støtte fra deres øverste moderselskab eller andre virksomheder i gruppen som en konsekvens af en sådan gruppepolitik eller -strategi, ikke, at de datterselskaber ikke længere bør betragtes som selvstændige juridiske enheder adskilt fra deres moderselskab, eller at de datterselskaber ikke længere er ansvarlige for deres beslutninger⁽⁶³⁶⁾. I det omfang, at en hvilken som helst koncernintern service blev givet af Amazon-gruppen til gavn for LuxOpCo i relation til deres risikohåndtering, ville dette kun være relevant, hvis overhovedet, ved fastsættelse af transferpriser for sådanne tjenester⁽⁶³⁷⁾.
- (514) Ifølge Amazon er de primære kritiske risici ved den europæiske virksomhed først og fremmest risiciene for tab af forretning til konkurrenterne. Dette varierer efter lokale markeder. Det er derfor helt afgørende for Amazon at blive ved med at tænke nyt for at undgå at forlade markedet, sådan som nogle af Amazons konkurrenter i Frankrig og Storbritannien har gjort⁽⁶³⁸⁾. En anden kritisk risiko, Amazon har identificeret, er risikoen for, at kunderne ikke tilpasser sig de nye udbud. Udvidelse af en produktkategori, indføring af nye tjenesteydelser eller lancering af en ny virksomhed udgør en risiko for, at kunderne ikke vil påskønne de nye produkter. En udvidelse medfører desuden risici for serviceforstyrrelser eller -svigt eller andre kvalitetsproblemer⁽⁶³⁹⁾. Som Amazon angiver i deres indgivelse af 10-K-rapporten fra 2013⁽⁶⁴⁰⁾, er især risiciene forbundet med Amazons konstante behov for at udvide for at være konkurrencedygtige »yderst belastende for vores ledelse, personale, drift, systemer, tekniske ydeevne, økonomiske ressourcer og interne finanskontrol og indberetningsfunktioner«. En tredje kritisk risiko identificeret af Amazon er lokale økonomiske og politiske forhold samt ændringer i de juridiske rammer. Amazon peger på statslige bestemmelser for e-handel og andre tjenesteydelser eller på elektroniske enheder som eksempler⁽⁶⁴¹⁾.
- (515) Alle disse kritiske risici administreres på lokalt niveau med LuxOpCo som den ansvarlige hovedpart i Europa. Som [Konsulent 3]-rapporten forklarer, er det nødvendigt at betragte de lokale karakteristika ved det pågældende marked for at opnå succes på de konkurrenceprægede europæiske markeder⁽⁶⁴²⁾. Lokal ledelse og lokale teams er i stand til at identificere konkurrenternes næste skridt, er de bedste til at identificere kundernes behov og præferencer, og er tættere på de lokale myndigheder og er derfor de bedste til at give udtryk for relevante bekymringer i forhold til nye bestemmelser osv. Vigtigheden af den lokale ledelse og de lokale teams understøttes i denne henseende yderligere af vidneudsagnene fra Amazon-medarbejdere i forbindelse med den amerikanske skattesag. Risikoen for, at Marketplace-virksomheden ikke ville udvikle sig, da den først blev introduceret i Europa, blev f.eks. afdæmpet af input og lokal ekspertise fra LuxOpCo med støtte fra datterselskaberne i EU. Dette bekræfter alt sammen konklusionen om, at LuxOpCo i mangel af medarbejdere ikke besidder den operative kapacitet til at administrere og styre disse risici.

⁽⁶³⁴⁾ Den *efterfølgende* TP-rapport fra 2017, s. 29.

⁽⁶³⁵⁾ 1995, OECD's TP-retningslinjer fra 2010 og 2017, afsnit 7.14.

⁽⁶³⁶⁾ Se fodnote 272.

⁽⁶³⁷⁾ Hvorvidt der skal betales en godtgørelse for hensættelsen af sådanne tjenesteydelser fra ét tilknyttet koncernselskab til et andet, vil afhænge af en analyse af de specifikke fakta og omstændigheder, og særligt hvis disse koncerninterne »risikohåndterings-tjenesteydelser« i sig selv repræsenterede en fordel (eller en forventet fordel) for LuxOpCo. Se OECD's TP-retningslinjer fra 1995, 2010 og 2017, afsnit 7.29.

⁽⁶³⁸⁾ Amazons skrivelse fra den 27. februar 2017, s. 12.

⁽⁶³⁹⁾ Amazons skrivelse fra den 27. februar 2017, s. 13.

⁽⁶⁴⁰⁾ Amazons skrivelse fra den 27. februar 2017, bilag 32-9.

⁽⁶⁴¹⁾ Amazons skrivelse fra den 27. februar 2017, s. 13.

⁽⁶⁴²⁾ Som forklaret i betragtning 163.

- (516) Andre risici nævnt i Amazons 10-K-rapport fra 2013 administreres og styres også af LuxOpCo. F.eks. påtager LuxOpCo sig den omdømmemæssige risiko vedrørende den europæiske drift. I tilfælde af webstedsudfald vender datterselskaberne i EU sig mod LuxOpCo for support. Hvis efterspørgsel og leveringsdatoer ikke overholdes i julesæsonen, så der opstår returneringer af varer, der leveres for sent, på kort sigt, og tab af salgspotentiale på længere sigt, påvirker det først og fremmest den registrerede sælger selv, det vil sige LuxOpCo. LuxOpCo påtager sig også omkostningerne og risiciene ved salg, uerholdelige fordringer og lagerbeholdning. Særligt omkostningerne ved returneringer af beskadigede varer absorberes af LuxOpCo.
- (517) 10-K-rapporten fra 2013 identificerer yderligere risiciene associeret med retsstridig adfærd i forbindelse med de immaterielle aktiver som en kritisk risikofaktor⁽⁶⁴³⁾, selv om disse risici forekommer mindre sammenlignet med risiciene forbundet med behovet for udvidelse, for at Amazon kan forblive konkurrencedygtig. I kraft af licensaftalen kontrollerer og administrerer LuxOpCo også risiciene forbundet med IP-overtrædelserne, eftersom LuxOpCo blev styrket i at fungere på egen risiko og eget initiativ og for eget regnskab for at beskytte de immaterielle aktiver⁽⁶⁴⁴⁾. Som forklaret i betragtning 419 påtog LuxOpCo sig det fulde ansvar for denne forpligtelse til trods for, at LuxSCS ifølge CSA'en selv burde have udført denne funktion⁽⁶⁴⁵⁾.

9.2.1.2.5. Konklusion på den funktionelle analyse af LuxOpCo

- (518) En funktionel analyse af LuxOpCo demonstrerer, at det i løbet af den relevante periode udførte aktive og afgørende funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, administrationen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver såvel som aktive og afgørende funktioner i forbindelse med hovedkontorfunktionen og driften af Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed. LuxOpCo benyttede sin licens til de immaterielle aktiver til driften af Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed og bar i sidste ende omkostningerne forbundet med deres yderligere udvikling, forbedring, administration og udnyttelse. LuxOpCo benyttede også en række materielle aktiver og var den endelige bærer af omkostningerne forbundet med Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed generelt. Endelig påtog LuxOpCo sig og kontrollerede de betragtelige risici forbundet med de immaterielle aktiver og alle de relevante forretnings- og virksomhedsmæssige risici i forbindelse med Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed.

9.2.1.3. Valget af den bedst egnede metode til fastsættelse af transferpris

- (519) Når den koncerninterne transaktion er blevet identificeret, og der er foretaget en funktionel analyse af begge parter i transaktionen, er næste skridt i enhver transferprisanalyse at vælge en egnet metode til fastsættelse af transferprisen, så den koncerninterne transaktion kan prissættes. For at sikre, at transferprisen for den koncerninterne transaktion giver et pålideligt estimat af en pris forhandlet i armslængde på markedet, bør den mest pålidelige metode vælges ud fra casens omstændigheder⁽⁶⁴⁶⁾.
- (520) Som forklaret i betragtning 250 til 256 beskriver OECD's TP-retningslinjer fem metoder til bestemmelse af en armslængdepris for koncerninterne transaktioner. Disse retningslinjer udtrykker en præference for traditionelle transaktionsmetoder, såsom CUP-metoden, frem for transaktionsavancemetoder, såsom TNMM og residualavancefordelingsmetoden, som metoder til at fastslå, hvorvidt transferpriser er i armslængde⁽⁶⁴⁷⁾. Mere specifikt angiver afsnit 2.14 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010 og afsnit 2.7 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995, at »[h]vor det er muligt at finde sammenlignelige ukontrollerede transaktioner, er CUP-metoden den mest direkte og pålidelige måde at anvende armslængdeprincippet på. Som følge heraf foretrækkes CUP-metoden i sådanne tilfælde over alle andre metoder.« Med henblik på valg af en passende metode til fastsættelse af transferpris er det derfor nødvendigt først at undersøge, hvorvidt der findes sammenlignelige ukontrollerede transaktioner, der kan bruges til at prissætte den koncerninterne transaktion, der undersøges.

⁽⁶⁴³⁾ De risici blev dog ikke adresseret af Amazon som en kritisk trussel i skrivelsen fra den 27. februar 2017.

⁽⁶⁴⁴⁾ Licensaftale, afsnit 9.2 (Forebyggelse af retsstridig adfærd).

⁽⁶⁴⁵⁾ CSA, afsnit 9.12 (Forebyggelse af retsstridig adfærd).

⁽⁶⁴⁶⁾ Se afsnit 2.2 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010: »[v]alget af en metode til fastsættelse af transferpris stiler altid imod at finde den bedst egnede metode for en specifik case.« Se også afsnit 1.42 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995.

⁽⁶⁴⁷⁾ Se også afsnit 3.49 og 3.50 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995. Denne præference for traditionelle transaktionsmetoder er bibeholdt i afsnit 2.3 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010.

9.2.1.3.1. CUP-metoden

- (521) Amazon hævder, at ingen af IP-aftalerne, med undtagelse af [A]-aftalen, der er indgået mellem Amazon og ikke-relaterede genparter, herunder aftalerne for M.com, udgør en direkte sammenlignelig transaktion på markedet med henblik på prissætning af licensaftalen ⁽⁶⁴⁸⁾. Kommissionen er enig i, at ingen af IP-aftalerne indgået af Amazon med ikke-relaterede parter, som er indsendt til Kommissionen i løbet af undersøgelsen, og i særdeleshed aftalerne for M.com, udgør en tilstrækkeligt sammenlignelig ukontrolleret transaktion til at fastslå en CUP. Kommissionen betragter heller ikke [A]-aftalen som en direkte sammenlignelig transaktion.
- (522) OECD's TP-retningslinjer angiver fem sammenlignelighedskriterier, der skal overholdes, før kontrollerede og ukontrollerede transaktioner kan betragtes som sammenlignelige, nemlig i) egenskaberne ved kapitalen eller tjenesteydelserne, der overføres, ii) de funktioner, der udføres af parterne (med hensyntagen til de benyttede aktiver og påtagede risici), iii) kontraktvilkårene, iv) parternes økonomiske omstændigheder og v) de forretningsstrategier, parterne tilstræber ⁽⁶⁴⁹⁾. Aftalerne for M.com, herunder [A]-aftalen, overholder tydeligvis ikke nogen af de fem kriterier:
- (523) Med hensyn til det første og det tredje kriterium, det vil sige egenskaberne ved kapital eller tjenesteydelser og kontraktvilkårene, opnåede LuxOpCo en eksklusiv og uigenkaldelig licens til at udnytte de immaterielle aktiver i Europa og en ret til yderligere at udvikle, forbedre og administrere de immaterielle aktiver i hele deres levetid under licensaftalen ⁽⁶⁵⁰⁾. I modsætning hertil berører ingen af aftalerne for M.com indgået af Amazon USA en lignende licens, og ej heller den samme IP ⁽⁶⁵¹⁾. Som forklaret i betragtning 220 er egenskaberne ved aftalerne for M.com meget forskellige fra dem for licensaftalen. Licensaftalen giver LuxOpCo rettighederne til at udnytte og yderligere udvikle, forbedre og administrere de immaterielle aktiver (herunder teknologien) i forbindelse med driften af Amazons europæiske websteder. I modsætning hertil tildelte Amazon USA under aftalerne for M.com kun M.com-partnerne en ikke-eksklusiv licens til at anvende Amazons IP som en del af hensættelsen af IT- og e-handelstjenester, så de kunne drive deres egne detailwebsteder og overholde deres forpligtelser til dem ⁽⁶⁵²⁾. Som følge heraf giver disse licenser ikke M.com-partnerne en tilsvarende ret til yderligere at udvikle og forbedre Amazons IP som en del af deres virke, som LuxOpCo har fået under licensaftalen. Ydermere er forpligtelser til at opretholde og beskytte IP'en som beskrevet i licensaftalen ikke inkluderet i aftalerne for M.com. Endelig opnår de ikke-relaterede genparter ikke adgang til softwaren eller de bagvedliggende algoritmer brugt på Amazons e-handelsplatform i nogen af de fem aftaler om M.com angivet i TP-rapporten eller i nogen af de 11 yderligere aftaler om M.com indgået mellem Amazon og Kommissionen.
- (524) Aftalerne for M.com forpligter også Amazon USA til at levere mange flere aktiviteter ud over licensering af IP. På trods af Amazons synspunkt om, at disse aftaler dækker adgangen til visse IP'er, har kontrakterne en bredere afgrænsning, for så vidt som de inkluderer tjenesteydelser leveret af Amazon USA til M.com-partnerne såsom hosting og vedligeholdelse af e-handelswebsteder, forsendelse og håndtering af pakker, gennemførelse af salg osv.

⁽⁶⁴⁸⁾ Amazons skrivelse fra den 4. maj 2015, s. 3-4, og Amazons skrivelse fra den 31. juli 2015, s. 2-3.

⁽⁶⁴⁹⁾ Se OECD's TP-retningslinjer fra 1995, kapitel I, sektion C, og OECD's TP-retningslinjer fra 2010, kapitel I, sektion D.1.2. Afsnit 1.17 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995 giver følgende vejledning i denne henseende: »Som bemærket ovenfor bør der tages hensyn til væsentlige forskelle mellem de sammenlignede transaktioner eller selskaber. For at fastslå graden af egentlig sammenlignelighed og derefter foretage passende justeringer for at etablere armslængdebetingelser (eller en vifte deraf), er det nødvendigt at sammenligne egenskaberne ved de transaktioner eller selskaber, der ville påvirke betingelserne for armslængdeforretninger. Egenskaber, som kan være vigtige, inkluderer egenskaberne ved kapitalen eller tjenesteydelserne, der overføres, de funktioner, der udføres af parterne (med hensyntagen til de benyttede aktiver og påtagede risici), kontraktvilkårene, parternes økonomiske omstændigheder og de forretningsstrategier, parterne tilstræber. [...]«. Der henvises normalt til disse »egenskaber« som de fem sammenlignelighedsfaktorer. Se også afsnit 1.36 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010 og 2017.

⁽⁶⁵⁰⁾ Se afsnit 2.1.2.3.

⁽⁶⁵¹⁾ OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.19: »Egenskaber, som kan være vigtige at overveje, inkluderer følgende: [...] i tilfælde af immateriel ejendom, transaktionsformen (f.eks. licensering eller salg), ejendomsstypen (f.eks. patent, varemærke eller ekspertise), varigheden af beskyttelsesgraden samt de forventede fordele ved brug af ejendommen«.

⁽⁶⁵²⁾ Se betragtning (220), som beskriver Amazons forklaring på, hvorfor IP'en licenseret under aftalerne for M.com er forskellig fra de immaterielle aktiver licenseret under licensaftalen. Se også betragtning (223) vedrørende [A]-aftalen. Som forklaret yderligere i Amazons skrivelse fra den 31. juli 2015: »Customer data is never licensed out to third parties. Moreover, third-party use under license of the Amazon trademarks and the Amazon logo in Europe is limited to marketing and similar materials that have been approved in advance by LuxOpCo. These limited licenses are revocable, royalty-free, non-transferable and non-assignable.«

Mens hensættelsen af tjenesteydelser i medfør af aftalerne for M.com primært garanteres af Amazon USA, som på samme tid fungerer som licensgiver og brugeren af de immaterielle aktiver, er det desuden, i tilfældet for licensaftalen, LuxOpCo, som bruger de immaterielle aktiver i deres kapacitet som licenstagere, og som sikrer udviklingen, administrationen, hostingen og driften af EU-webstederne. LuxSCS, som er licensgiveren af de immaterielle aktiver under licensaftalen, har ingen medarbejdere og mangler derfor kapaciteten til at udføre funktioner svarende til dem, der udføres af Amazon USA under aftalerne for M.com.

- (525) Især med hensyn til [A]-aftalen kan rettighederne til de immaterielle aktiver, der dækkes af denne aftale, ikke sammenlignes med den eksklusive og uigenkaldelige licens givet af LuxSCS til LuxOpCo under licensaftalen, men aftalen gælder også yderligere tjenesteydelser, som ikke ydes af LuxSCS under licensaftalen. Nærmere bestemt dækker [A]-aftalen tjenesteydelser, inklusive udvikling, hosting og vedligeholdelse af et e-handelswebsted. Betegnelsen af den aftale som værende en [...] ⁽⁶⁵³⁾ indikerer yderligere det øgede råderum for den erhvervsmæssige relation. TP-rapporten tager ingen af disse forskelle til efterretning, og den foretager heller ikke nogen justeringer af sammenligneligheden ud over leveringen af kundedata.
- (526) Hvad angår det andet kriterium, det vil sige den funktionelle analyse, har Kommissionen allerede slået fast, at LuxSCS ikke udfører nogen funktioner, der tilfører værdi til de immaterielle aktiver. Navnlige stod LuxSCS hverken for udviklingen, forbedringen, administrationen eller udnyttelsen af de immaterielle aktiver eller foretog nogen former for markedsføringsaktiviteter. Under aftalerne for M.com var Amazon USA ikke blot skaberen og udvikleren af IP'en anvendt i forbindelse med transaktionen, men også udbyderen af mange tjenesteydelser, inklusive hensættelsen af e-handelstjenester, som udføres af LuxOpCo, ikke LuxSCS, under licensaftalen.
- (527) Hvad angår det fjerde kriterium, det vil sige økonomiske omstændigheder, bemærker Kommissionen, at størstedelen af aftalerne for M.com har at gøre med området for USA og vedrører betydeligt lavere salgsmængder.
- (528) Hvad angår det femte kriterium, det vil sige forretningsstrategien, blev aftalerne for M.com indgået med veletablerede fysiske butikker, som sigtede imod at starte en alternativ distributionskanal. I tilfældet for licensaftalen var LuxOpCos formål at trænge ind på det europæiske e-handelsmarked, deres eksklusive distributionskanal, hvilket krævede brug af de immaterielle aktiver ⁽⁶⁵⁴⁾.
- (529) Alt i alt udgør ingen af IP-aftalerne indgået mellem Amazon og ikke-relaterede tredjeparter, herunder aftalerne for M.com generelt og [A]-aftalen især, en sammenlignelig ukontrolleret transaktion, som kan udgøre et grundlag for vurdering af godtgørelsen til LuxSCS under licensaftalen via anvendelse af CUP-metoden. CUP-metoden afhænger af anvendelsen af en sammenligning af betingelserne i en kontrolleret transaktion og betingelserne i transaktioner mellem uafhængige selskaber ⁽⁶⁵⁵⁾. For at sådan en sammenligning kan være brugbar skal de relevante karakteristika for den situation, der sammenlignes, være tilstrækkeligt sammenlignelige. Sammenlignelighed betyder, at ingen af forskellene (hvis der er nogen) mellem de situationer, der sammenlignes, i væsentlig grad kunne påvirke den undersøgte forudsætning i metodologien (f.eks. pris eller margin), eller at der kan foretages nogenlunde nøjagtige justeringer for at fjerne effekten af sådanne forskelle. Som forklaret i betragtning 522 til 528 er licensaftalen og aftalerne for M.com forskellige på en måde, som i væsentlig grad ville påvirke forudsætningerne for transaktionen, når man ser på fem ud af fem sammenlignelighedsfaktorer. Kommissionen finder desuden, at der ikke kan foretages nogen nogenlunde nøjagtige justeringer for at eliminere effekterne af disse forskelle ⁽⁶⁵⁶⁾.

⁽⁶⁵³⁾ Det samme gælder for [G]-aftalen, mens der henvises til andre aftaler som [...] Aftale i tilfælde af [H] og [B] og [...] i tilfælde af [I].

⁽⁶⁵⁴⁾ Som forklaret i betragtning 309 konkluderede Luxembourg ligeledes, at disse aftaler, herunder [A]-aftalen, ikke kan benyttes til en CUP-analyse, eftersom denne aftale afspejler en forretningsmodel, der er anderledes end den model, der blev iværksat mellem LuxSCS og LuxOpCo.

⁽⁶⁵⁵⁾ Se betragtning 253.

⁽⁶⁵⁶⁾ Se OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.15, OECD's TP-retningslinjer fra 2010 og 2017, afsnit 1.33.

- (530) Amazon hævder især, at overførslen af kerne-teknologien under [A]-aftalen kan isoleres fra de andre tjenesteydelser, og at der kan foretages rimelige justeringer for at eliminere forskellene mellem den aftale og licensaftalen⁽⁶⁵⁷⁾. Ifølge en Amazon-medarbejders vidneudsagn⁽⁶⁵⁸⁾ tog Amazon en holistisk tilgang til prissætningen af aftalerne for M.com og forsøgte ikke at prissætte identificerbare tjenesteydelser fra Amazon USA på et separat grundlag⁽⁶⁵⁹⁾. Derfor lader bestemmelse af den andel af Amazon USA's godtgørelse, som er berettiget på grund af den rene adgang til deres immaterielle aktiver, ikke til at være praktisk mulig i mangel af tydeligt identificerbare justeringer for de materielle tjenesteydelser leveret af Amazon USA under [A]-aftalen, f.eks. skabelse, udvikling, vedligeholdelse og hosting af webstederne, der sikres af Amazon USA's team.
- (531) Selv hvis det antages, at det var muligt at isolere overførslen af kerne-teknologien, skal godtgørelsen for den overførsel under [A]-aftalen være meget mindre end den, der er beregnet i TP-rapporten. I den rapport nåede man frem til godtgørelsen ved at addere flere gebyrer angivet i [A]-aftalen, inklusive dem, der har at gøre med de materielle aspekter af aftalen, f.eks. justering for Amazons stigning i lønomkostninger. Med det formål at bestemme den implicite godtgørelse blev der adderet flere justeringer til opsætningen, basisgebyrer og salgsprovision forfalden ifølge [A], f.eks. gebyrer til at kompensere for overskydende ordrekapacitet og overskydende lagerbeholdning. Disse gebyrer står i forbindelse med den fysiske drift af en detailvirksomhed. De henviser ikke til de immaterielle aktiver, der blev overført under aftalen. TP-rapporten fremlægger ikke nogen argumenter, der retfærdiggør medtagelsen af en armslængde-royaltysats for de immaterielle aktiver i analysen⁽⁶⁶⁰⁾. I den implicite royaltymberegning redegjorde TP-rapporten desuden ikke for det negative forhold mellem niveauet af provisionsgebyret og de salg, som gebyret skulle anvendes på. Nærmere bestemt blev det provisionsgebyr, der blev aftalt under [A]-aftalen, sat til at falde fra år til år (fra 5 % til 4 %) sammen med det stigende niveau af forventet salg, der skulle skabes af [A] ifølge aftalen (fra 350 millioner USD i starten til 750 millioner USD). Dette faktum peger mod stordriftsfordele og/eller øget forhandlingsstyrke hos servicemodtageren⁽⁶⁶¹⁾. I modsætning hertil inkorporerede TP-rapporten kun provisionssatserne, der faldt til 4 % p.a., i sin beregning som fastsat i [A]-aftalen uden at overveje, hvorvidt de satser kunne retfærdiggøres i lyset af meget højere salgsniveauer forudsagt i Europa (3,2 milliarder EUR i det første år efter omstruktureringen til 8,3 milliarder EUR i regnskabsåret 2010).
- (532) Anvendelsen af CUP-metoden, som beskrevet i TP-rapporten, producerede også et overdrevent resultat, som udsatte »LuxOpCo for risikoen for pådragne tab«⁽⁶⁶²⁾. Dette betyder, at den indtægt, LuxOpCo genererer ved hjælp af de immaterielle aktiver, potentielt ikke kun ville være utilstrækkelig til at betale den royalty til LuxSCS, der blev bestemt på basis af CUP-metoden, men også utilstrækkelig til at godtgøre alle andre funktioner udført af LuxOpCo. Kommissionen observerer, at en ikke-relateret partslicenstag sandsynligvis ikke ville acceptere en metode til bestemmelse af deres godtgørelse, som angav, at den sandsynligvis ville være strukturelt tabsgivende⁽⁶⁶³⁾. Den observerer yderligere, at brugen af CUP-metoden på grundlag af [A]-aftalen blev afvist i TP-rapporten, eftersom residualavancefordelingsanalysen blev anset som »at have mindre sandsynlighed for at producere tendentiøse estimater«⁽⁶⁶⁴⁾.

⁽⁶⁵⁷⁾ Amazons skrivelse fra den 29. maj 2017, s. 5.

⁽⁶⁵⁸⁾ Amazon Final Transcripts: [Vicedirektør for teknologi — softwareudvikling, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør for Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], retsligt vidnesbyrd den 18. november 2014, afsnit 3541 3540: 24-25, afsnit 3541:1-25, afsnit 3542: 1-25: »Q: [...] And given that these deals involved services and technology, how did Amazon price them? A: Well, the way we priced these deals was essentially looking at them as a wholistic bundle [...]«.

⁽⁶⁵⁹⁾ Som forklaret i betragtning 210 blev dette yderligere anerkendt af den amerikanske skattedomstol.

⁽⁶⁶⁰⁾ Se betragtning 144.

⁽⁶⁶¹⁾ Amazons endelige retslige vidneudsagn den 18. november 2014, [Vicedirektør for teknologi — softwareudvikling, Amazon Corporate LLC, USA, tidligere vicedirektør for Kindle, Amazon Corporate LLC, USA], s. 3549: 9 til 3550:1, afsnit 3549: 10-25; afsnit 3550:1-10: »Volume impacted deal pricing pretty significantly. You can look at the — you can go through the various contracts across the M.coms and you will find that the larger ones, such as [C] and [A], they have a lower commission rate than the smaller ones such as [D] and [E] and [F], and so that was a reality of what the market forces would require, [...] And so the expectation that became predominant across all of the players in this market segment was that the bigger the sales volume, the lower the commission rate would be, and that found its way into, for example, [A] Amendment 3 is where we went from a single commission structure to a tiered base structure because [A] saw that their sales were doing very well and they predicted them to do very well over the course of the remainder of the agreement and they didn't want to be spending that much because they thought it wasn't competitive with their alternatives. And you saw the same thing in the [C] deal [...]«.

⁽⁶⁶²⁾ Amazons skrivelse den 5. marts 2015, afsnit 129, s. 41.

⁽⁶⁶³⁾ Se betragtning 322. Som forklaret i OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 1.53: »Det faktum, at der er en virksomhed, som giver tab, der gør forretning med rentable medlemmer af sin MNE [multinational virksomhed]-gruppe, kan muligvis antyde til skatteyderne eller skattemyndighederne, at transferprissætningen bør undersøges. Den tabs[givende] virksomhed modtager muligvis ikke tilstrækkelig kompensation fra den MNE [multinational virksomhed]-gruppe, som den er en del af, i forbindelse med de fordele, der drages fra dens aktiviteter«. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 1.71, og OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 1.130.

⁽⁶⁶⁴⁾ Se betragtning 153.

- (533) I deres seneste skrivelse argumenterede Amazon for alternativet, at der kunne oprettes en CUP for licensaftalen på baggrund af en royaltysats på [4,5-5] % af bruttovaresalget »GMS«⁽⁶⁶⁵⁾. For at underbygge det argument beror Amazon på deres fortolkning af den amerikanske skattedomstols mening. Som forklaret i betragtning 210 og fodnote 352 blev royaltysatsen på [4,5-5] % dog ikke oprettet af den amerikanske skattedomstol, men beregnet af Amazon med henblik på denne beslutning. Under alle omstændigheder er Kommissionen ikke enig i, at en sådan royaltysats, oprettet med det formål at værdisætte det faste beløb i dækningskøbsaftalen, er en pålidelig sammenlignelig faktor med henblik på anvendelse af CUP-metoden til at etablere en armslængdegodtgørelse til licensaftalen.
- (534) Som et præjudicielt spørgsmål observerer Kommissionen, at dækningskøbsaftalen blev indgået i 2005, og at Luxembourgs skattemyndighed blev informeret om dens eksistens i Amazons brev fra den 20. april 2006. Hvis Amazon og Luxembourg anså værdien af dækningskøbet under den aftale som værende en pålidelig sammenlignelig faktor, burde den information have været taget i betragtning af Luxembourgs skattemyndighed, da den genbekræftede den anfægtede skatteafgørelse i december 2006.
- (535) Kommissionen bemærker yderligere, at den amerikanske skattedomstol justerede værdien af dækningskøbet med henvisning til en sammenligning med aftalerne for M.com, nærmere bestemt [A]-aftalen⁽⁶⁶⁶⁾. Selv hvis den amerikanske skattedomstol var i stand til at isolere overførslen af kerneteknologien fra de andre tjenesteydelser, der dækkes af aftalen⁽⁶⁶⁷⁾, forholder det sig stadig sådan, at ingen af de fem sammenlignelighedsfaktorer angivet og analyseret i betragtning 522 til 528 opfyldes, når man sammenligner licensaftalen med aftalerne for M.com, herunder [A]-aftalen. De samme bekymringer, der identificeres i de betragtninger, er relevante i forbindelse med brugen af dækningskøbsaftalen som en sammenligningsfaktor for prissætning af licensaftalen.
- (536) Vigtigst af alt relaterer dækningskøbsbetalingerne til en engangsoverførsel af rettighederne til allerede eksisterende immaterielle aktiver. De tager ikke hensyn til funktionerne relateret til den yderligere udvikling, forbedring og administration af de immaterielle aktiver samt risiciene associeret dermed, som blev fremsat af CSA'en og udført af LuxOpCo. De funktioner skaber ikke bare værdi for LuxOpCo, men også for LuxOpCos genparter til CSA'en: ATI og A9.
- (537) Den amerikanske skattedomstol sammenlignede [A]-aftalen indgået mellem Amazon USA og [A] med dækningskøbsaftalen indgået mellem Amazon USA og Luxembourg-virksomheden som helhed, uden at skelne mellem LuxSCS og LuxOpCo, eftersom de betragtes som én enhed fra et amerikansk skatteperspektiv. Således blev [A]-aftalen vurderet sammenlignelig med en licensaftale mellem en IP-skaber (Amazon USA) og en IP-bruger (den europæiske virksomhedsdrift generelt). Licensaftalen udgør ikke en sådan ordning, eftersom den vedrørte en *de facto* passiv IP-indehaver (LuxSCS), der underlicenserer immaterielle aktiver til en relateret part (LuxOpCo), så denne kan udvikle, forbedre, administrere og udnytte dem i løbet af den relevante periode. Som følge heraf ville dette, hvis værdien af dækningskøbet skulle benyttes som en CUP, kun være relevant for at fastlægge LuxSCS' godtgørelse til LuxOpCo for de funktioner, LuxOpCo udførte (medregnet de benyttede aktiver og de påtagne risici) under licensaftalen. Som godtgjort i sektion 9.2.1.1 leverede eller tilførte LuxSCS ikke noget unikt og værdifuldt bidrag til udviklingen, vedligeholdelsen eller forbedringen af de immaterielle aktiver, som det ellers blev fremlagt i CSA'en, men videregav i stedet disse til licenstageren LuxOpCo⁽⁶⁶⁸⁾. LuxSCS var derfor berettiget til at modtage de fordele, der blev tildelt dem under CSA'en (det vil sige det juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver og derivater deraf), kun fordi LuxOpCo udførte de funktioner og risici, de fik udstukket under den aftale som forklaret i sektion 9.2.1.2.
- (538) Dette godtgøres af vilkårene i licensaftalen, ifølge hvilken LuxOpCo opnåede en eksklusiv og uigenkaldelig licens til alle eksisterende og fremtidige immaterielle ejendomsrettigheder fra LuxSCS i en ubegrænset tidsperiode, samt

⁽⁶⁶⁵⁾ Amazons skrivelse fra den 29. maj 2017.

⁽⁶⁶⁶⁾ Se betragtning 210.

⁽⁶⁶⁷⁾ Som forklaret i betragtning 210 anerkender den amerikanske skattedomstol, at Amazon under [A]-aftalen leverede en række ekstra ydelser til [A], som ikke var relaterede til de immaterielle aktiver.

⁽⁶⁶⁸⁾ Den efterfølgende TP-rapport fra 2017 tager fejl, når den påstår, at »the license of the Intangibles from LuxSCS to LuxOpCo [...] comes with a commitment by LuxSCS to maintain, update, and enhance those intangibles through ongoing investments under the CSA«. Som forklaret i sektion 2.1.2.3 overtager LuxOpCo denne »forpligtelse«, da den blev tildelt som en uigenkaldelig og eksklusiv licens til at udvikle, forbedre og udnytte de immaterielle aktiver ejet af LuxSCS.

af den funktionelle analyse udført i sektion 9.2.1.1 og 9.2.1.2. Selv om der kan indgås en licenseringsordning, der minder om forholdet mellem licensgiveren og licenstagere i [A]-aftalen, mellem uafhængige og relaterede parter i armslængde, er det vanskeligt at forestille sig en underlicensaftale, der svarer til licensaftalen, mellem uafhængige parter.

9.2.1.3.2. Avancefordelingsmetoden og TNMM

- (539) Eftersom der ikke findes nogen aftaler, der direkte kan sammenlignes med licensaftalen⁽⁶⁶⁹⁾, er en avancefordelingsmetode den mest passende metode til fastsættelse af transferpriser til bestemmelse af transferprisen i den koncerninterne transaktion i det aktuelle tilfælde. Som forklaret i betragtning 251 er der beskrevet to transaktionelle metoder til fastsættelse af transferpriser i OECD's TP-retningslinjer, nemlig TNMM og avancefordelingsmetoden. Avancefordelingsmetoden refererer til to fremgangsmåder: bidragsanalysen og residualanalysen. Sidstnævnte betegnes ofte som »residualavancefordelingsanalysen«.
- (540) TP-rapporten beregnede angiveligt et armslængdeinterval for licensaftalen på baggrund af residualavancefordelingsmetoden⁽⁶⁷⁰⁾. En nærmere undersøgelse af den vurdering viser imidlertid, at den metode til fastsættelse af transferpris, der faktisk er anvendt, er TNMM. I det første trin blev TNMM benyttet til at bestemme et armslængdeafkast på [4-6] % af LuxOpCos driftsudgifter for deres angivelige »rutinefunktioner«, mens 100 % af det resterende overskud blev tilskrevet LuxSCS som en royaltobetaling for LuxOpCos brug af immaterielle aktiver. Anvendelse af residualavancefordelingsmetoden antyder, at når de koncerninterne transaktioners »rutinefunktioner« er blevet godtgjort, fordeles residualavancen mellem parterne til de kontrollerede transaktioner for at godtgøre deres unikke og værdifulde bidrag⁽⁶⁷¹⁾. I det aktuelle tilfælde blev 100 % af residualavancen imidlertid tildelt LuxSCS uden nogen begrundelse i TP-rapporten, eftersom denne rapport ikke fastlægger, hvordan bidrag (mens der tages højde for de udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici) fra LuxSCS retfærdiggør, at den samlede residualavance tillægges LuxSCS. Rapporten angiver ganske enkelt, at residualavancen »kan betragtes som værende henførbart til de immaterielle aktiver licenseret af LuxOpCo fra LuxSCS«⁽⁶⁷²⁾.
- (541) Fraværet af en fordeling af residualavancen mellem LuxSCS og LuxOpCo i vurderingen af transferprisen i TP-rapporten indikerer, at kun én af parterne til licensaftalen blev betragtet som værende den, der udfører værdifulde og unikke bidrag, nemlig LuxSCS. Dette betyder, at en ensidig transfermetode, det vil sige TNMM, i realiteten blev anvendt til at bestemme armslængdeområdet for den transaktion⁽⁶⁷³⁾. Dette er blevet bekræftet af Luxembourg⁽⁶⁷⁴⁾.
- (542) I lyset af den funktionelle analyse, der blev udført i sektion 9.2.1.1 og 9.2.1.2, er Kommissionen enig i, at kun én af parterne til licensaftalen udfører unikke og værdifulde bidrag, og at TNMM som følge heraf er den mest egnede metode til fastsættelse af transferpris til vurdering af den godtgørelse, der skal betales under licensaftalen. Som det beskrives ovenfor, er den part, der udfører unikke og værdifulde funktioner, dog LuxOpCo og ikke LuxSCS. På det grundlag bør den part, der testes til anvendelse af TNMM, være LuxSCS, ikke LuxOpCo, som det yderligere forklares i sektion 9.2.1.4.

⁽⁶⁶⁹⁾ Se betragtning 529.

⁽⁶⁷⁰⁾ Se betragtning 153.

⁽⁶⁷¹⁾ Se betragtning 256.

⁽⁶⁷²⁾ TP-rapport, s. 31.

⁽⁶⁷³⁾ Se også den efterfølgende TP-rapport fra 2017, s. 19. »For the party that does not make a unique and valuable contribution, like any other one-sided method, the TNMM tends to mathematically give the same effect as a residual profit split method as only a remuneration for the routine functions can be allocated and no residual profit can be attributed to that party. The TNMM is under the circumstances of the case, the most appropriate method for an ex-post analysis of the outcomes of the royalty transaction given that other available methods do not provide a more reliable basis for testing the transaction.«.

⁽⁶⁷⁴⁾ Som forklaret i betragtning 301 tydeliggjorde Luxembourg i sine kommentarer til åbningsbeslutningen, at den anfægtede skatteafgørelse endosserer en ordning for fastsættelse af transferpris baseret på TNMM. Ifølge Luxembourgs skattemyndighed afspejlede godkendelsen af TNMM som den egnede metode til fastsættelse af transferpris i dette tilfælde den funktionelle analyse inkluderet i transferprisrapporten.

9.2.1.4. *Anvendelsen af TNMM på den aktuelle sag*

- (543) Som forklares i betragtning 255, kræver anvendelsen af TNMM for det første den testede parts udvalg og dernæst valget af en egnet avancenniveauindikator, der undersøger den avance, der kan genereres på baggrund af de funktioner, der udføres af den testede part i den kontrollerede transaktion, når der tages hensyn til de aktiver, parten benytter, og de risici, den påtager sig.

9.2.1.4.1. *Den testede part bør være LuxSCS*

- (544) Når TNMM anvendes, må der vælges en »testet part« baseret på den udførte funktionelle analyse (herunder benyttede aktiver og påtagne risici) af alle parter til den koncerninterne transaktion ⁽⁶⁷⁵⁾. Som en tommelfingerregel er den testede part den part, hvorpå TNMM kan anvendes på den mest pålidelige måde, og for hvilken der kan findes de mest pålidelige sammenligningsfaktorer. Dette vil som oftest være den part, der udfører de mindst komplekse funktioner ⁽⁶⁷⁶⁾. TNMM betragtes som en velegnet metode til at teste armslængdegodtgørelsen for den part, som ikke yder nogen unikke eller værdifulde bidrag til den transaktion, der foretages transferprisanalyse på ⁽⁶⁷⁷⁾.
- (545) For den ordning for fastsættelse af transferpris, der blev endosseret af den anfægtede skatteafgørelse, blev LuxOpCo valgt som den testede part i anvendelsen af TNMM. TP-rapporten retfærdiggør dette valg ved at hævde, at LuxOpCo udfører de mindst komplekse funktioner i deres relation til LuxSCS på grundlag af, at de i modsætning til LuxSCS ikke ejer værdifuld IP og ikke påtager sig betydelige forretningsrisici i forbindelse med udførelsen af rutineaktiviteter ⁽⁶⁷⁸⁾.
- (546) Det ræsonnement fremviser, at der er forvirring mellem kompleksiteten af de ejede aktiver og kompleksiteten af de funktioner, der udføres af parterne til den koncerninterne transaktion, der prissættes. Som forklaret i betragtning 430 er der ikke noget grundlag for antagelsen om, at et associeret koncernselskab, der licenserer et immaterielt aktiv til et andet koncernselskab, udfører mere komplekse funktioner end det pågældende selskab, blot fordi det juridisk ejer et komplekst aktiv. Af hensyn til fastsættelse af transferpris giver det juridiske ejerskab af et immaterielt aktiv i sig selv ikke nogen ret til i sidste ende at bibeholde de afkast, der afledes af udnyttelsen af det pågældende immaterielle aktiv. Godtgørelsen af en part til en koncernintern transaktion afhænger på den ene side af de funktioner, den udfører, de aktiver, den bruger, og de risici, den påtager sig, og på den anden side af de bidrag, transaktionens andre relaterede parter ydede igennem deres udførte funktioner, brugte aktiver og påtagne risici ⁽⁶⁷⁹⁾. Som forklaret i sektion 9.2.1.1.3 svarer alle eventuelle risici, som muligvis er kontraktmæssigt tilskrevet LuxSCS, men som rent faktisk var meget begrænsede som følge af licensaftalen, ikke til parternes egentlig adfærd.
- (547) I det aktuelle tilfælde burde Luxembourg's skattemyndighed ikke have accepteret Amazons påstand om, at alene det juridiske ejerskab over de immaterielle aktiver udgør et »unik bidrag« ⁽⁶⁸⁰⁾, som LuxSCS burde modtage

⁽⁶⁷⁵⁾ Valget af den testede part er kun nødvendigt ved brug af kostpris plus, videresalg minus eller TNMM, jf. afsnit 3.18 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010 og 2017. Dette krav er også at finde i afsnit 2.38, 3.26 og 3.43 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995.

⁽⁶⁷⁶⁾ Se også afsnit 2.59 og 9.79 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010.

⁽⁶⁷⁷⁾ OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 2.59: »En transaktionsnettomarginmetode er sandsynligvis ikke pålidelig, hvis hver part i en transaktion yder værdifulde, unikke bidrag [...] I sådan et tilfælde vil en avancefordelingsmetode generelt være den bedst egnede metode, [...] En ensidig metode (traditionel transaktionsmetode eller transaktionsnettomarginmetode) kan imidlertid være egnet i tilfælde, hvor en af parterne yder alle de unikke bidrag involveret i den kontrollerede transaktion, mens den anden part ikke yder noget unikt bidrag«. (lagt vægt på) Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 2.65.

⁽⁶⁷⁸⁾ TP-rapport, s. 30-31.

⁽⁶⁷⁹⁾ Som forklaret i OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 6.42: »[...] I tilfældet af et internt udviklet immaterielt aktiv, f.eks., vil den juridiske ejer, hvis denne ikke udfører nogen relevante funktioner, ikke bruger nogen relevante aktiver og ikke påtager sig nogen relevante risici, men udelukkende fungerer som en titelbærende enhed, ikke i sidste ende være berettiget til nogen andel af afkastet, der udledes af MNE [multinationalt selskab]-gruppen fra udnyttelsen af det immaterielle aktiv ud over armslængdekompensation, om nogen, for at bære titlen«.

⁽⁶⁸⁰⁾ Amazons skrivelse fra den 5. marts 2015, afsnit 91. s. 30.

godtgørelse for i form af næsten al fortjeneste udledt fra alle LuxOpCos forretningsaktiviteter. Den burde derimod have krævet en funktionel analyse, der fremviste, at LuxSCS udfører unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med det aktiv, hvilket helt manglede fra TP-rapporten. Selv om LuxOpCo ubestridt ikke bør modtage den eksklusive og uigenkaldelige ret til at bruge og underlicensere de immaterielle aktiver uden at godtgøre LuxSCS for de omkostninger, sidstnævnte bærer i forbindelse med dækningskøbsaftalen og CSA'en, afhænger sagen om, hvorvidt LuxSCS bør godtgøres ud over det beløb, af de funktioner, der udføres af henholdsvis LuxSCS og LuxOpCo i forbindelse med de immaterielle aktiver.

- (548) Selv om de var den juridiske ejer af de immaterielle aktiver i den relevante periode, demonstrerer den funktionelle analyse udført i sektion 9.2.1.1, at LuxSCS ikke udførte nogen aktive og afgørende funktioner i forbindelse med udviklingen, forbedringen, administrationen og udnyttelsen deraf, som kunne retfærdiggøre at tilskrive dem næsten hele fortjenesten genereret af LuxOpCo i forbindelse med driften af Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed. LuxSCS bar blot de immaterielle aktiver med henblik på den europæiske drift, der blev udført igennem EU-webstederne (det vil sige forretningsaktiviteterne udført af LuxOpCo). Den funktionelle analyse foretaget i sektion 9.2.1.2 viser, at alle de gældende juridiske rettigheder relateret til udviklingen, forbedringen, administrationen og udnyttelsen af de immaterielle aktiver i det europæiske område er blevet eksklusivt og uigenkaldeligt tildelt LuxOpCo i hele deres levetid ⁽⁶⁸¹⁾. Ydermere var det LuxOpCo, der med støtte fra datterselskaberne i EU ⁽⁶⁸²⁾ faktisk udførte alle de relevante funktioner, benyttede de relevante aktiver og påtog sig alle relevante risici ikke kun i forbindelse med udnyttelsen af de immaterielle aktiver, men også deres udvikling, forbedring og administration. LuxOpCo udførte også hovedkontorfunktioner og en række unikke og værdifulde funktioner, der var relevante for drivkraften bag Amazons virksomheds nøgleværdier, nemlig udvalg, pris og bekvemmelighed. Alt dette var tydeligt ud fra licensaftalens vilkår såvel som den funktionelle analyse i TP-rapporten, som angiver, at LuxSCS' eneste funktioner var at fungere som et holdingselskab for passive immaterielle aktiver, der administrerer den intellektuelle ejendom, som det besidder ⁽⁶⁸³⁾.
- (549) Uagtet at kendelsesansøgningen og TP-rapporten forklarede, at LuxSCS forventedes at fungere som et holdingselskab for immaterielle aktiver, og LuxOpCo forventedes at fungere som den primære aktør i den europæiske drift ⁽⁶⁸⁴⁾, tog Luxembourgs skattemyndighed ikke hensyn til nogen af disse funktioner, da den granskede ansøgningen og accepterede den foreslåede ordning for fastsættelse af transferpris. I stedet satte myndigheden sin lid til Amazons udokumenterede og uøjagtige påstand om, at LuxSCS ville udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, mens LuxOpCo udelukkende ville udføre »rutine«-administrationsfunktioner med begrænsede risici ⁽⁶⁸⁵⁾. I lyset af de funktionelle analyser foretaget i sektion 9.2.1.1 og 9.2.1.2 er det imidlertid LuxSCS og ikke LuxOpCo, som er den mindst komplekse enhed. Som følge heraf burde LuxSCS have været valgt som den testede part til anvendelsen af TNMM med hensyn til prissættelsen af licensaftalen.

⁽⁶⁸¹⁾ Som angivet i OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 6.89: »I transaktioner, der involverer overførsel af immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver, er det afgørende nøjagtigt at identificere arten af de immaterielle aktiver og rettighederne til immaterielle aktiver, der overføres mellem associerede virksomheder. Der hvor der lægges begrænsninger på de overførte rettigheder, er det også afgørende at identificere arten af sådanne begrænsninger samt de overførte rettigheders fulde omfang. I denne forbindelse bør det bemærkes, at de etiketter, der sættes på transaktioner, ikke styrer analysen til fastsættelse af transferpris. I tilfældet af overførsel af den eksklusive rettighed til at udnytte et patent i Land X, f.eks., påvirker skattemyndighedens beslutning om at karakterisere transaktionen som enten et salg af alle Land X's patentrettigheder eller som en uopsigelig, eksklusiv licens til en del af de verdensomspændende patentrettigheder ikke fastsættelsen af armslængdeprisen, hvis transaktionen, der prissættes, i begge tilfælde er en overførsel af eksklusive rettigheder til at udnytte patentet i Land X i resten af dets brugbare liv. Derfor bør den funktionelle analyse specifikt identificere arten af de overførte rettigheder til immaterielle aktiver.«

⁽⁶⁸²⁾ Som forklaret i betragtning 189-192 leverer datterselskaberne i EU supporttjenesteydelser osv. til LuxOpCo og godtgøres for disse tjenesteydelser på kostpris plus-basis.

⁽⁶⁸³⁾ TP-rapporten s. 13.

⁽⁶⁸⁴⁾ TP-rapport, s. 13 og 30.

⁽⁶⁸⁵⁾ Kommissionen bemærker, at disse mangler, observeret i TP-rapporten og endosseret af den anfægtede skatteafgørelse, blev gengivet i både undersøgelsen fra 2014 (se betragtning 324) og den efterfølgende TP-rapport fra 2017 (se betragtning 386-387). I sidstnævnte er LuxOpCos funktioner blevet præsenteret som værende af begrænset værdi og rutinepræget artikel Derudover angives det, at LuxOpCo bærer begrænsede risici. I forhold til aktiverne angives det yderligere udtrykkeligt i den efterfølgende TP-rapport fra 2017, at LuxOpCo »does not own, manage or control any IP rights«. I denne henseende ignorerer rapporten åbenlyst, at LuxOpCo blev tildelt en eksklusiv og uigenkaldelig licens til de immaterielle aktiver i hele deres levetid på det europæiske marked, og at LuxOpCo — i henhold til de rettigheder, der er tildelt dem i licensaftalen — faktisk yderligere udvikler, forbedrer og administrerer de immaterielle aktiver for egen regning og egne risici. Som det allerede er fremvist i sektion 9.2.1.2, er dette en ukorrekt linjeføring og en åbenlyst vildledende fremstilling af LuxOpCos funktioner, aktiver og risici. Se den efterfølgende TP-rapport fra 2017, s. 31-32.

9.2.1.4.2. Avanceniveauindikatoren

- (550) Ved anvendelsen af TNMM må valget af avanceniveauindikator afspejle værdien af de funktioner, der udføres af den testede part i den kontrollerede transaktion, når der tages hensyn til de aktiver, der benyttes, og de risici, der påtages af den ⁽⁶⁸⁶⁾, være baseret på objektive data og være mulig at måle på en relativt pålidelig og konsekvent måde. Ved anvendelsen af TNMM vægtes nettofortjenesten generelt i forhold til omkostninger for fremstilling og serviceaktiviteter, i forhold til salg for salgsaktiviteter og i forhold til aktiver for aktiv-intensive aktiviteter ⁽⁶⁸⁷⁾. Eftersom LuxSCS hverken registrerer salg eller påtager sig risici i forbindelse med de immaterielle aktiver, er de omkostninger, der pålægges direkte, den mest pålidelige indikator for værdien af de begrænsede funktioner, der udfører (når der tages hensyn til de benyttede aktiver og de påtagne risici). Derfor er den relevante avanceniveauindikator i dette tilfælde et mark-up for de samlede relevante omkostninger.
- (551) Med hensyn til bestemmelsen af det passende omkostningsgrundlag, for hvilket der skal anvendes et mark-up i det aktuelle tilfælde, udførte LuxSCS ikke nogen værdiskabende funktioner i forbindelse med udvikling, forbedring, administration eller udnyttelse af de immaterielle aktiver, og de brugte heller ikke aktiver eller påtog sig nogen nævneværdige risici i denne henseende. De opfyldte blot en mellemliggende funktion ved at videreføre dækningskøbs- og CSA-omkostningerne til LuxOpCo og overføre en del af de royaltybetalinger (licensafgiften), de modtager fra LuxOpCo under licensaftalen til A9 og ATI i størrelsen af disse omkostninger. LuxSCS var ydermere berettiget til fordelene ved CSA'en, fordi LuxOpCo udførte funktionerne og påtog sig de risici, der var tildelt LuxSCS under den aftale i løbet af den relevante periode ⁽⁶⁸⁸⁾ i form af licensaftalen. Al godtgørelse af LuxSCS under licensaftalen bør derfor afspejle, at disse bidrag blev ydet af LuxOpCo ⁽⁶⁸⁹⁾.
- (552) På trods af hvad Amazon påstår ⁽⁶⁹⁰⁾, blev licensafgiften, som blev endosseret af den anfægtede afgørelse, ikke reduceret svarende til funktionerne for udvikling, forbedring, administration og udnyttelse af de immaterielle aktiver udført af LuxOpCo ⁽⁶⁹¹⁾. Afsnit 3.1 i licensaftalen, som fastsætter, at LuxOpCo skal yde virksomhedstjenesteydelser til LuxSCS, kræver utvetydigt i denne henseende, at »parterne er enige om, at licensafgiften fremsat i bevismateriale A skal være det eneste hensyn for de tildelte licenser og udførte tjenesteydelser i denne

⁽⁶⁸⁶⁾ Se i denne sammenhæng afsnit 2.87 i OECD's TP-retningslinjer fra 2010: »Fællesnævneren bør fokusere på de(n) relevante indikator(er) for værdien af de funktioner, der udføres af den testede part i den transaktion, der gennemgås, hvor der tages hensyn til dens benyttede aktiver og påtagne risici«. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 2.93.

⁽⁶⁸⁷⁾ Artikel om metoder til fastsættelse af transferpris udarbejdet af OECD-sekretariatet i juli 2010, afsnit 17.

⁽⁶⁸⁸⁾ Som angivet i OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 8.8: »Det, der adskiller bidrag til en CSA [CSA] fra en almindelig koncernintern overførsel af ejendom eller tjenesteydelser, er, at en del af eller al den kompensation, der er tiltænkt af deltagerne, er de forventede fordele til hver fra puljen af ressourcer og færdigheder. Uafhængige virksomheder indgår i ordninger for at dele omkostninger og risici, når der er et fælles behov, som kan være gensidigt fordelagtigt for virksomhederne. Uafhængige parter i armslængde ønsker f. eks. måske at dele risici (f.eks. ved højteknologisk forskning) for at minimere tabspotentialet ved en aktivitet, eller de indgår måske i en deling af omkostninger eller i fælles udvikling for at opnå besparelser, måske i form af stordriftsfordele, eller for at forbedre effektiviteten og produktiviteten, måske ud fra en kombination af forskellige individuelle styrker og ekspertiseområder«. Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 8.8, og OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 8.12.

⁽⁶⁸⁹⁾ Amazon hævder i deres skrivelser fra den 28. oktober 2015, »Role of European Entities«, s. 2, og »Meeting with the Case Team«, s. 4, at LuxSCS bibeholder og udvikler de immaterielle aktiver ved at foretage »betydelige investeringer«. Som det forklares i sektion 9.2.1.1, udfører LuxSCS dog rent faktisk ikke nogen værdiskabende funktioner i forbindelse med udviklingen af de immaterielle aktiver. Ved at henvise til CSA'en lader det til, at Amazon antyder, at udviklingsaktiviteterne, der udføres i USA af A9 og ATI, bør betragtes som funktioner udført af LuxSCS, som er relevante for vurderingen af den anfægtede transaktion. Som det forklares i betragtning 427, udføres de funktioner, der udføres af A9 og ATI, imidlertid af disse selskaber på deres egne vegne, og som det fremgår af de årlige CSA-rapporter, bidrager LuxSCS i sig selv ikke til udviklingen under CSA'en. Havde de udført nogen af de funktioner, der er tilskrevet dem i CSA'en, ville dette have været afspejlet i omkostningspuljen. Således modtager A9 og ATI godtgørelse for deres funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver via udviklingsomkostningerne.

⁽⁶⁹⁰⁾ Se betragtning 206.

⁽⁶⁹¹⁾ Som forklaret i punkt 6.18 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995 og 2010: »Det er også vigtigt at tage hensyn til værdien af tjenesteydelser som f.eks. teknisk assistance og oplæring af medarbejdere, som udvikleren kan udføre i forbindelse med overførslen. På samme måde skal der muligvis også tages hensyn til fordele givet af licenstagere til licensgiveren i form af forbedringer af produkter eller processer.« Se også OECD's TP-rapport fra 2017, afsnit 6.75: »De principper, der fremsættes i sektion B, skal anvendes i forskellige situationer, der involverer udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse af de immaterielle aktiver. En vigtig betragtning i hvert tilfælde er, at associerede virksomheder, som bidrager til udviklingen, forbedringen, vedligeholdelsen, beskyttelsen eller udnyttelsen af de immaterielle aktiver, der ejes juridisk af et andet medlem af gruppen, skal modtage armslængdekompensation for de funktioner, de udfører, de risici, de påtager sig, og de aktiver, de benytter. [...]«.

aftale»⁽⁶⁹²⁾. LuxSCS blev faktisk ikke pålagt nogen direkte eller indirekte omkostninger relateret til de immaterielle aktiver, med undtagelse af nogle begrænsede omkostninger i forbindelse med administrationen af deres eget ejerskab over de immaterielle aktiver.

- (553) Derfor bør dækningskøbs- og CSA-omkostningerne ekskluderes fra omkostningsgrundlaget som gennemgående omkostninger, hvilket vil sige, at der ikke bør anvendes nogen mark-up på disse omkostninger, når LuxSCS' armslængdegodtgørelse fastsættes under licensaftalen. Eftersom LuxSCS ikke udfører nogen funktioner, bruger nogen aktiver eller påtager sig nogen risici i forbindelse med udvikling, forbedring, administration eller udnyttelse af de immaterielle aktiver, ville man ikke forvente, at en uafhængig part betalte LuxSCS et mark-up på de omkostninger⁽⁶⁹³⁾. På samme måde bør omkostningerne relateret til det koncerninterne salg af lagerbeholdning i 2006 ekskluderes fra omkostningsgrundlaget, da det lader til at være en engangsomkostning, som ikke har noget at gøre med hensættelsen af de immaterielle aktiver, men med omstruktureringen af den europæiske drift, hvor LuxSCS omorganiserede datterselskabernes aktiviteter. Dette kan kvalificeres som en aktionæraktivitet og bør ikke omfattes af et mark-up⁽⁶⁹⁴⁾.
- (554) Hvad angår funktionerne udført af LuxSCS i den relevante periode blev de generelle administrative tjenesteydelser beskrevet i betragtning 429 tilkøbt eksternt og indebar ikke nogen nævneværdige risici. De tjenesteydelser kan beskrives med henvisning til de omkostninger, der blev pådraget direkte som følge af dem⁽⁶⁹⁵⁾. Disse omkostninger havde at gøre med andelen af Luxembourgs omkostninger allokeret til LuxSCS til administration af deres juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver, f.eks. visse omkostninger til vedligeholdelse af det juridiske ejerskab. Selv om der ikke blev givet noget bevis for, at LuxSCS rent faktisk traf nogen aktive og afgørende beslutninger i forbindelse med beskyttelsen af de immaterielle aktiver i Europa, hvor ansvaret for disse faktisk blev overført til LuxOpCo, kan Kommissionen ikke desto mindre acceptere, at disse omkostninger er inkluderet i omkostningsgrundlaget for anvendelsen af TNMM, så længe de repræsenterer egentlige funktioner, der udføres af LuxSCS. Disse omkostninger ville så se ud til at have at gøre med vedligeholdelsen af LuxSCS' juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver i Europa.
- (555) Som en konsekvens heraf skulle LuxSCS, ud over pålæggelsen af de gennemgående omkostninger, de bar i forbindelse med dækningskøbsaftalen og CSA'en (det vil sige dækningskøbs- og CSA-omkostningerne), godtgøres med et mark-up på et omkostningsgrundlag, der udelukkende bestod af omkostningerne pådraget for de eksterne tjenesteydelser, der var købt for at vedligeholde deres juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver, som beskrevet i betragtning 429, i det omfang, at de omkostninger faktisk repræsenterer egentlige funktioner, der blev udført af LuxSCS. Det godtgørelsesniveau sikrer et resultat i tråd med armslængdeprincippet, eftersom det på passende vis afspejler LuxSCS' bidrag til licensaftalen.

9.2.1.4.3. Bestemmelse af et passende mark-up

- (556) Bestemmelse af et passende mark-up, der skal anvendes på den valgte avanceniveauindikator, kræver normalt en sammenlignelighedsanalyse. En sådan analyse omfatter en sammenligning af den kontrollerede transaktion med en sammenlignelig ukontrolleret transaktion eller transaktioner. Transaktioner anses som sammenlignelige, hvis ingen af forskellene mellem dem i væsentlig grad kunne påvirke den undersøgte faktor i metodologien (f.eks. pris eller margin), eller hvis der kan foretages nogenlunde nøjagtige justeringer for at fjerne de væsentlige effekter af sådanne forskelle⁽⁶⁹⁶⁾.

⁽⁶⁹²⁾ Som forklaret i sektion 2.5 ovenfor klarlægger både Luxembourgs skattelovgivning og OECD-rammen, at enhver koncernintern tjenesteydelse, der udføres af LuxOpCo, ikke kun bør give LuxOpCo tilladelse til at pålægge deres omkostninger til LuxSCS, men også til at modtage en armslængdegodtgørelse udover de pådragede omkostninger.

⁽⁶⁹³⁾ I vejledningen til anvendelsen af TNMM med LuxSCS som den testede part, som kan findes i punkt 7.36 i OECD's TP-retningslinjer fra 1995 og 2010, specificeres det, at »[N]år en associeret virksomhed kun fungerer som en agent eller mellemhandler i forbindelse med hensættelsen af tjenesteydelser, er det under anvendelsen af kostpris plus-metoden vigtigt, at afkastet eller mark-up'et egner sig til selve tjenesteydelserne. I sådan et tilfælde er det muligvis ikke relevant at bestemme armslængdeprissætning som et mark-up på omkostningen af tjenesteydelserne, men i stedet på omkostningen af selve agenturfunktionen [...] F.eks. kan en associeret virksomhed pådrage sig omkostningerne ved leje af en reklameplads på vegne af gruppens medlemmer, omkostninger, som gruppens medlemmer ville have pådraget sig direkte, hvis de havde været uafhængige. I sådan et tilfælde kan det meget vel være relevant at videregive disse omkostninger til gruppens modtagere uden et mark-up og at anvende et mark-up på de omkostninger, som mellemhandleren pålægges i forbindelse med udførelsen af dennes agenturfunktion.« Se også OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 7.34. Se også betragtning 242 og 263.

⁽⁶⁹⁴⁾ Se betragtning 264.

⁽⁶⁹⁵⁾ Se betragtning 429.

⁽⁶⁹⁶⁾ OECD's retningslinjer for transfer pricing 1995, 2010 og 2017, ordliste.

- (557) I det aktuelle tilfælde er det ikke muligt at udføre en pålidelig sammenlignelighedsanalyse. De sammenligningsfaktorer, der angives i TP-rapporten, er ikke relevante i denne henseende, eftersom de har at gøre med virksomheder, som var aktive inden for databehandling, databaseaktiviteter, andre computerrelaterede aktiviteter, markedsundersøgelser og offentlige meningsmålinger, forretnings- og administrationsmæssige konsulentaktiviteter og reklame, og ingen af disse tjenesteydelser udføres af LuxSCS. For at kunne udføre en pålidelig sammenlignelighedsanalyse i det aktuelle tilfælde, ville der skulle identificeres relevante ukontrollerede sammenligningsfaktorer, der yder tjenesteydelser, der minder om de generelle administrative tjenesteydelser leveret af LuxSCS under licensaftalen. Det er dog vanskeligt at forestille sig en underlicensaftale, der svarer til licensaftalen, mellem uafhængige parter. Det ville kræve identifikation af uafhængige virksomheder, som opkøbte et aktiv og påtog sig at udføre visse funktioner og påtage sig visse tilknyttede risici i forbindelse med den enhed, den købte aktivet af, overførte disse funktioner og risici til en anden uafhængig virksomhed og stod tilbage med begrænsede administrative funktioner for at beskytte sin ejerskabsinteresse i IP-licensen. For at transaktionerne skulle kunne sammenlignes, ville de uafhængige virksomheder også være nødt til at drive deres forretninger under lignende økonomiske omstændigheder og med forretningsstrategier, der mindede om den, der efterstræbes af parterne i licensaftalen ⁽⁶⁹⁷⁾. Endelig ville der skulle foretages en justering af alle sammenligningsfaktorer, der medtages i en analyse til fastsættelse af transferpris, for at udelukke gennemgående omkostninger pådraget af de sammenligningsfaktorer fra omkostningsgrundlaget, hvorpå mark-up'et ikke bør anvendes ⁽⁶⁹⁸⁾. Sådanne sammenligningsfaktorer findes ikke. Det er derfor umuligt at udføre en sammenlignelighedsanalyse i det aktuelle tilfælde uden at foretage betydelige og potentielt tilfældige justeringer, som ville ændre analysens pålidelighed. Derfor har Kommissionen afholdt sig fra at udføre en sammenlignelighedsanalyse med det formål at bestemme niveauet af et mark-up, der egner sig til de funktioner, som LuxSCS faktisk udfører.
- (558) I stedet sætter Kommissionen sin lid til konklusionen fra JTPF-rapporten fra 2010, som angiver, at der blev observeret et mark-up for lavtilførte koncerninterne tjenesteydelser i området fra 3 % til 10 % af de nationale skattemyndigheder i de medlemsstater, der deltog i JTPF. Ifølge den rapport var det mark-up, der blev observeret mest i praksis, 5 % af omkostningerne for levering af sådanne tjenesteydelser. Som forklaret i betragtning 258, hvor et armslængdeområde vurderes at bestå af lige pålidelige resultater, er det passende at benytte et mål for »central tendens«, f.eks. medianen, til at vælge det bedst egnede punkt i området ⁽⁶⁹⁹⁾. Kommissionen betragter det derfor som passende at anvende et mark-up på 5 % til de eksterne omkostninger pådraget af LuxSCS for vedligeholdelsen af deres juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver som beskrevet i betragtning 429. På den måde bestemmes en armslængdegodtgørelse for LuxSCS' levering af tjenesteydelser under licensaftalen, så længe de omkostninger faktisk afspejler egentlige funktioner, som blev udført af LuxSCS.

9.2.1.5. Konklusion på det primære fund af en økonomisk fordel

- (559) I lyset af den forømtalte analyse er en armslængdegodtgørelse til LuxSCS under licensaftalen (det vil sige licensafgiften) lig med summen af de dækningskøbs- og CSA-omkostninger, LuxSCS pådrog sig i forbindelse med de immaterielle aktiver, uden et mark-up, plus alle relevante omkostninger pådraget direkte af LuxSCS som beskrevet i betragtning 429, hvorpå der bør anvendes et mark-up på 5 % i det omfang, at disse omkostninger kan betragtes som en afspejling af de faktiske funktioner, der blev udført af LuxSCS.
- (560) Det godtgørelsesniveau passer med den økonomiske virkelighed for den kontrollerede transaktion som en korrekt godtgørelse af funktionerne udført af parterne dertil, hvor der tages hensyn til de aktiver, de benytter, og de risici, de påtager sig. Det afspejler, hvad en uafhængig part i en position, der minder om LuxOpCos, ville være villig til at betale for de rettigheder og forpligtelser, der påtager sig, under licensaftalen. Det godtgørelsesniveau giver LuxSCS tilstrækkelige midler til at dække deres betalingsforpligtelser under dækningskøbsaftalen og CSA'en samt de omkostninger, de pådrager sig i forbindelse med udførelsen af deres administrative funktioner (om nogen) over en given periode. LuxSCS ville være sikret den fulde godtgørelse på årlig basis, uafhængigt af LuxOpCos forretningsresultater (inklusive perioder, hvor LuxOpCo tabte penge). Sådant et godtgørelsesniveau afspejler på passende vis det faktum, at LuxOpCo udvikler, forbedrer, administrerer og udnytter de immaterielle aktiver i forbindelse med Amazons europæiske detail- og servicevirksomhed, træffer alle relevante strategiske

⁽⁶⁹⁷⁾ Se betragtning 522 og fodnote 650.

⁽⁶⁹⁸⁾ OECD's TP-retningslinjer fra 2017, afsnit 2.100: »Hvor det at behandle omkostninger som gennemgående omkostninger anses som værende i armslængde, opstår der et andet spørgsmål vedrørende konsekvenserne for sammenlignelighed og for bestemmelsen af armslængdeområdet. Eftersom det er nødvendigt at sammenligne lige med lige, gælder det, at hvis gennemgående omkostninger udelukkes fra fællesnævneren i skatteyderens nettofortjenesteindikator, bør sammenlignelige omkostninger også udelukkes fra fællesnævneren i den sammenlignelige nettofortjenesteindikator. Der kan opstå sammenlignelighedsproblemer i praksis, hvor der er begrænset information tilgængelig om nedbrydningen af omkostningerne for sammenligningsfaktorerne«.

⁽⁶⁹⁹⁾ Se betragtning 258.

beslutninger i forbindelse med den virksomhed og påtager sig og kontrollerer de relevante risici i denne henseende, mens LuxSCS ikke udfører nogen værdiskabende funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver i den virksomhed.

- (561) I betragtning af, at dette godtgørelsesniveau er lavere end det godtgørelsesniveau for LuxSCS, der er et resultat af ordningen for fastsættelse af transferpriser, der endosseres af den anfægtede skatteafgørelse, ifølge hvilken de blev tilskrevet hele residualavancen skabt af LuxOpCo mere end en rutinegodtgørelse for angivelige rutinefunktioner, konkluderer Kommissionen, at den anfægtede skatteafgørelse tildelte LuxOpCo en økonomisk fordel i form af en reduktion i deres beskatningsgrundlag med hensyn til selskabsskat i Luxembourg, sammenlignet med indkomsten hos virksomheder, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet i armslængde på markedet.

9.2.2. SEKUNDÆRT FUND AF EN ØKONOMISK FORDEL

- (562) Med forbehold for vurderingen i sektion 9.2.1 påtænker Kommissionen ved hjælp af et sekundært ræsonnement, at selv hvis Luxembourg gjorde ret i at have accepteret den udokumenterede og unøjagtige antagelse om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, hvilket Kommissionen anfægter, tildeler ordningen for fastsættelse af transferpriser endosseret af den anfægtede skatteafgørelse en økonomisk fordel til LuxOpCo, eftersom den er baseret på uhensigtsmæssige valg, der fører til en reduktion af den virksomheds skattepligtige indkomst.
- (563) Mere specifikt identificerede Kommissionen følgende uhensigtsmæssige metodologiske valg, der understøttede den anfægtede skatteafgørelse, som resulterer i en skattepligtig indkomst for LuxOpCo, der afviger fra et pålideligt skøn for et markedsbaseret resultat i tråd med armslængdeprincippet: i) det blev på unøjagtig vis fundet, at LuxOpCo kun udførte »rutine«-funktioner, hvilket medførte, at hele residualavancen blev tilskrevet LuxSCS; ii) den avanceniveauindikator, der blev valgt med hensyn til ordningen for fastsættelse af transferpris, der blev endosseret af den anfægtede skatteafgørelse, skulle have været baseret på samlede omkostninger og ikke driftsudgifter; og iii) der findes ikke noget økonomisk retfærdiggørelse for inklusionen af et loft i ordningen for fastsættelse af transferpris. Hvert af disse uhensigtsmæssige metodologiske valg fører uafhængigt af hinanden til konklusionen, at ordningen for fastsættelse af transferpris endosseret af den anfægtede skatteafgørelse producerer et resultat, der afviger fra et pålideligt skøn for et armslængderesultat.
- (564) Formålet med den vurdering, der er foretaget i denne sektion, er ikke at bestemme en præcis armslængdegodtgørelse for LuxOpCo. Af de årsager, der er angivet i sektion 9.2.1 mener Kommissionen, at Luxembourgs skattemyndighed ikke burde have accepteret en ordning til fastsættelse af transferpris baseret på den udokumenterede og unøjagtige antagelse om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver. Formålet med denne vurdering er snarere at fremvise, at selv hvis den pågældende myndighed havde gjort ret i at acceptere den antagelse, hvilket Kommissionen anfægter, tildeler den anfægtede skatteafgørelse stadig en økonomisk fordel til LuxOpCo, eftersom den ordning til fastsættelse af transferpris, som den endosserer, er baseret på de tre førnævnte metodologiske valg, som resulterer i en nedbringelse af LuxOpCos skattepligtige indkomst sammenlignet med virksomheder, hvis skattepligtige indkomst afspejler priser forhandlet i armslængde på markedet.

9.2.2.1. *Det blev på ukorrekt vis fundet, at LuxOpCo udelukkende udfører »rutine«-administrationsopgaver*

- (565) Som forklaret i sektion 9.2.1.2 udførte LuxOpCo langt fra udelukkende »rutine«-administrationsopgaver, men en række unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver og Amazons europæiske virksomhedsdrift i den relevante periode.
- (566) Selv hvis Luxembourgs skattemyndighed havde gjort ret i at acceptere den udokumenterede og unøjagtige påstand om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, betyder det faktisk, at LuxOpCo også udførte sådanne funktioner ikke desto mindre, at det var uhensigtsmæssigt at endosserer en ordning for fastsættelse af transferpris, som angav, at hele residualavancen genereret af LuxOpCo ud over [4-6] % af deres driftsudgifter blev tilskrevet LuxSCS.

- (567) Som forklaret i betragtning 256 betragtes avancefordelingsmetoden normalt som den bedst egnede metode til fastsættelse af transferpris, hvor begge parter i den koncerninterne transaktion yder unikke og værdifulde bidrag til transaktionen, fordi uafhængige parter i sådan et tilfælde ville forventes at dele overskuddet af transaktionen ud fra andelen af deres respektive bidrag. Som det yderligere forklares i den betragtning, beskriver OECD's TP-retningslinjer to fremgangsmåder til at dele det samlede overskud mellem de associerede parter: bidragsanalysen og residualanalysen. Hvor begge parter yder unikke og værdifulde bidrag, og der ikke er nogen mindre komplekse transaktioner, der skal prissættes separat, er det mest passende at anvende bidragsanalysen til tildeling af det samlede overskud; en residualanalyse er passende, hvis der findes nogle mindre komplekse transaktioner ⁽⁷⁰⁰⁾. I bidragsanalysen fordeles det samlede overskud på baggrund af den relative værdi af de udførte funktioner (hvor der tages hensyn til benyttede aktiver og påtagne risici) af hver af de involverede parter i den koncerninterne transaktion, der prissættes. I dette tilfælde, hvor både LuxSCS og LuxOpCo påtænkes at udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, er denne metode derfor at foretrække til fordel for residualanalysen, hvor én part også godtgøres for sine rutinefunktioner i tillæg til den godtgørelse, den modtager for sine unikke og værdifulde bidrag til transaktionen.
- (568) Anvendelsen af bidragsanalysen på den aktuelle sag ville have ført til en godtgørelse til LuxOpCo, som svarede til alle de funktioner, de udfører (som beskrevet i sektion 9.2.1.2.1 og 9.2.1.2.2), de aktiver, de benyttede (som beskrevet i sektion 9.2.1.2.3), og de risici, de påtog sig (som beskrevet i sektion 9.2.1.2.4), og som ville have været større end den godtgørelse, der var et resultat af den ordning for fastsættelse af transferpris, der blev endosseret af den anfægtede skatteafgørelse, efter som den ordning var baseret på den ukorrekte antagelse, at LuxOpCo udelukkende udfører »rutine«-administrationsopgaver. Ved at endossere den ordning for fastsættelse af transferpris, tildeler den anfægtede skatteafgørelse dermed en økonomisk fordel til LuxOpCo, eftersom den resulterer i en nedbringelse af LuxOpCos skattepligtige indkomst sammenlignet med virksomheder, hvis skattepligtige indkomst afspejler priser, som i modsætning hertil er forhandlet i armslængde på markedet.

9.2.2.2. *Uhensigtsmæssigt valg af driftsudgifter som avancenniveauindikator*

- (569) Selv hvis Luxembourgs skattemyndighed gjorde ret i at acceptere den udokumenterede og unøjagtige antagelse om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, og selv hvis den efterfølgende gjorde ret i at acceptere, at LuxOpCo udelukkende udfører »rutine«-administrationsopgaver, betragter Kommissionen valget af en avancenniveauindikator baseret på driftsomkostninger i ordningen for fastsættelse af transferpriser endosseret af den anfægtede skatteafgørelse som værende uegnet.
- (570) Som forklaret i betragtning 550 skal valget af avancenniveauindikator i anvendelsen af TNMM afspejle værdien af de funktioner, der udføres af den testede part i den kontrollerede transaktion, når der tages hensyn til de aktiver, den benyttes, og de risici, den påtager sig, den skal være baseret på objektive data, og den skal være mulig at måle på en relativt pålidelig og konsekvent måde.
- (571) Selv om den anfægtede skatteafgørelse endosserede ordningen for fastsættelse af transferpris med et mark-up på driftsudgifter som avancenniveauindikator, som foreslået i Amazons skrivelse fra den 23. oktober 2003, fastsatte TP-rapporten faktisk et mark-up på de samlede omkostninger som avancenniveauindikatoren for de uafhængige virksomheder, der blev betragtet som sammenligningsgrundlag for anvendelsen af residualavancefordelingsmetoden. Da Amazon blev bedt om at forklare denne åbenlyse uoverensstemmelse, samt en anden uoverensstemmelse i TP-rapporten, hvor resultaterne af søgningen efter sammenligningsfaktorer blev præsenteret som en procentdel af salget i stedet for en procentdel af de samlede omkostninger ⁽⁷⁰¹⁾, bekræftede de, at analysen af sammenligningsfaktorer ganske vist resulterede i et mark-up som en procentdel af de samlede omkostninger i stedet for et mark-up som en procentdel af salget eller driftsomkostningerne. Amazon hævdede, at resultatet er stort set det samme uanset denne uoverensstemmelse, eftersom de virksomheder, der er brugt som sammenligningsgrundlag, ikke rapporterer om betydelig COGS, og driftsudgifterne er den primære del af deres samlede omkostninger ⁽⁷⁰²⁾.

⁽⁷⁰⁰⁾ Se OECD's TP-retningslinjer fra 2010, afsnit 2.1.2.1.

⁽⁷⁰¹⁾ Se betragtning 148.

⁽⁷⁰²⁾ Se betragtning 353.

- (572) Det argument er på kant med TP-rapportens valg af sammenligningsfaktorer til at begynde med, eftersom LuxOpCo rapporterer om betydelig COGS. Det er faktisk indbygget i forretningsmodellen for LuxOpCo som detailhandler, at COGS udgør den største andel af virksomhedens samlede omkostninger ⁽⁷⁰³⁾. Valg af virksomheder, der i modsætning til LuxOpCo ikke rapporterer om betydelig COGS, ville indikere et uegnet valg af sammenlignelige virksomheder, eftersom de ville mangle nogle af de karakteristika, der er indbygget i LuxOpCos funktionelle profil. Under alle omstændigheder er der faktisk flere af de virksomheder, der er valgt til analysen af sammenligningsfaktorer i TP-rapporten, der rapporterer om betydelig COGS ⁽⁷⁰⁴⁾.
- (573) Eftersom samlede omkostninger er et bredere grundlag end driftsudgifter, ville LuxOpCos endelige årlige skattepligtige indkomst have været højere end den godtgørelse, man nåede frem til i den anfægtede skatteafgørelse, hvis resultatet af søgningen efter sammenligningsfaktorer i TP-rapporten var blevet anvendt på LuxOpCos samlede omkostninger og ikke deres driftsudgifter. Dette skyldes, at driftsudgifter udelukker omkostningerne relateret til råvarer og COGS, og at COGS er den primære variable komponent i LuxOpCos omkostninger. Forskellen demonstreres i tabel 20.

Tabel 20

Sammenligning af LuxOpCos overskud bestemt på grundlag af den anfægtede skatteafgørelse og beregnet på samme måde som avanceniveauindikatoren brugt til sammenlignelige enheder i transferprisrapporten

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	(mio. EUR)
Fortjeneste tilskrevet LuxOpCo ifølge den anfægtede afgørelse	11	20	22	27	36	55	73	[80-90]	I alt [300-400]
LuxOpCos fortjeneste ved [4-6] % af de samlede omkostninger (intet loft/bund)	84	147	177	228	315	429	573	[600-700]	[2 500-3 000]

- (574) Ifølge søgningen efter sammenligningsfaktorer i TP-rapporten ville et mark-up på samlede omkostninger skabe en godtgørelse til LuxOpCo i tråd med armslængdeprincippet. Ved at endossere en ordning for fastsættelse af transferpris baseret på et mark-up på driftsudgifter tildeler den anfægtede skatteafgørelse dermed en økonomisk fordel til LuxOpCo ved på uhensigtsmæssig vis at nedbringe deres årlige skattepligtige indkomst.

9.2.2.3. Uhensigtsmæssig inklusion af et loft i ordningen for fastsættelse af transferpris

- (575) Kommissionen overvejer også inklusionen af et loft i ordningen for fastsættelse af transferpris for at bestemme LuxOpCos beskatningsgrundlag for at producere et resultat, der afviger fra et pålideligt skøn af et markedsbaseret resultat. Mere specifikt kan LuxOpCos armslængdegodtgørelse ifølge den ordning ikke overstige 0,55 % af deres årlige salg. I regnskabsårene 2006, 2007, 2011, 2012 og 2013 accepterede Luxembourgs skattemyndighed faktisk skatteerklæringer fra LuxOpCo, hvori den skattepligtige indkomst var bestemt med loftet på 0,55 % af deres årlige salg i stedet for at være bestemt som [4-6] % af deres driftsudgifter.
- (576) Kommissionen bemærker først og fremmest, at inklusionen af det loft ikke er retfærdiggjort i TP-rapporten. Ej heller retfærdiggør nogen af de *efterfølgende* undersøgelser om fastsættelse af transferpris indsendt af Amazon i løbet af undersøgelsen den inklusion fra et transferprissætningsperspektiv.

⁽⁷⁰³⁾ Se tabel 3: LuxOpCos overskud og tab 2006-2013, som viser, at COGS konsekvent repræsenterer ca. [70-75] % af LuxOpCos samlede omkostninger.

⁽⁷⁰⁴⁾ TP-rapport, bilag V.

- (577) Luxembourg og Amazon hævder, at loftet er nødvendigt for at foranledige LuxOpCo til at administrere deres drift på en omkostningseffektiv måde ⁽⁷⁰⁵⁾. De hævder yderligere, at anvendelsen af loftet aldrig resulterede i, at LuxOpCos skattepligtige indkomst lå uden for armslængdeområdet ⁽⁷⁰⁶⁾. Kommissionen kan ikke godtage nogen af disse argumenter. Bortset fra det faktum, at loftet aldrig er blevet bestemt på baggrund af en sammenlignelighedsanalyse, var det den fejlagtige anvendelse af mark-up'et på driftsomkostningerne i stedet for de samlede omkostninger, der førte til en uberettiget reduktion af LuxOpCos beskatningsgrundlag. Dets yderligere reduktion i årene 2006, 2007, 2011, 2012 og 2013 kan derfor ikke ligge inden for området for armslængderesultater.
- (578) Som et resultat heraf tildeler inklusionen af et loft i ordningen for fastsættelse af transferpris endosseret af den anfægtede skatteafgørelse en økonomisk fordel til LuxOpCo, eftersom de producerer et resultat, der afviger fra et pålideligt skøn for et armslængderesultat og medfører en nedbringelse af deres skattepligtige indkomst.

9.2.2.4. Konklusion på det sekundære fund af en økonomisk fordel

- (579) Tilstedeværelsen af de førnævnte metodologiske uoverensstemmelser, der ligger til grund for den anfægtede skatteafgørelse, betyder, at selv hvis Luxembourgs skattemyndighed gjorde ret i at acceptere den udokumenterede og unøjagtige antagelse om, at LuxSCS udførte unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, så tildelte den afgørelse ikke desto mindre en økonomisk fordel til LuxOpCo, eftersom de producerer et resultat, der afviger fra et pålideligt skøn af et markedsbaseret resultat, hvilket resulterer i en nedbringelse af LuxOpCos skattepligtige indkomst og dermed deres selskabsskatlige ansvar i Luxembourg sammenlignet med virksomheder, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet i armslængde på markedet.

9.3. SELEKTIVITET

- (580) Ifølge fast retspraksis »kræver vurderingen af [selektivitetsbetingelsen] fastlæggelse af, hvorvidt en national foranstaltning, under et bestemt retsregime, er bestemt til at begunstige »bestemte virksomheder eller produktionen af bestemte varer« over andre virksomheder, som i lyset af formålet med det regime står i en sammenlignelig faktisk og juridisk situation, og som derfor udsættes for forskelsbehandling, som i bund og grund kan betegnes som diskrimination« ⁽⁷⁰⁷⁾.
- (581) Der skelnes mellem betingelserne for fordel og selektivitet for at sikre, at ikke alle statsforanstaltninger, der tildeler en fordel (det vil sige, som forbedrer en virksomheds finansielle nettostilling), udgør statsstøtte, men kun de, der tildeler en sådan fordel på en selektiv måde til bestemte virksomheder eller bestemte kategorier af virksomheder eller til bestemte økonomiske sektorer. Dette betyder, at foranstaltninger med udelukkende generel anvendelse — som tildeler en fordel, men som ikke favoriserer bestemte virksomheder eller produktionen af bestemte varer — ikke udgør statsstøtte, eftersom de ikke har selektiv karakter ⁽⁷⁰⁸⁾. Et primært aspekt til vurdering af selektivitet er derfor at bestemme, hvorvidt den pågældende foranstaltning har generel anvendelse, eller om den modsat kun gælder bestemte virksomheder eller bestemte sektorer af økonomien i en given medlemsstat.

⁽⁷⁰⁵⁾ Luxembourg og Amazon hævdede desuden, at indførelsen af gulvet skulle beskytte LuxOpCo, da sammenlignelige virksomheder tabte penge i 2003, og gulvmekanismen garanterede en positiv godtgørelse. Bortset fra det faktum, at gulvet aldrig var relevant (men kun loftet), og at nødvendigheden af et gulv ikke har meget at gøre med nødvendigheden af et loft, er argumentet under alle omstændigheder ikke særligt overbevisende. Faktisk kræver metoden til fastsættelse af royaltien (det vil sige LuxOpCos afkast), at LuxOpCos afkast i alle tilfælde, hvor det er mindre end 0,45 % af EU-salget, skal justeres for at svare til den værdi, der er mindst af enten 0,45 % af omsætningen eller EU-driftsindtægten. I tilfælde af en positiv omsætning, men hvor LuxOpCo lider tab, det vil sige, hvis EU-driftsindtægten er negativ, fører anvendelsen af den mekanisme, som Amazon og Luxembourg kalder »gulvet«, derfor til valget af den laveste værdi, hvilket i dette tilfælde ville sige den negative EU-driftsindtægt. Derfor er LuxOpCo ikke beskyttet mod tab igennem royaltypriissætningsmekanismen, der findes i den anfægtede afgørelse. Eftersom royaltien, det vil sige godtgørelsen til LuxSCS, ifølge metoden til fastsættelse af royaltien aldrig må være mindre end nul, ville den derfor faktisk være nul, mens potentielle tab ville blive absorberet af LuxOpCo.

⁽⁷⁰⁶⁾ Se betragtning 304 og 354.

⁽⁷⁰⁷⁾ Forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P Kommissionen mod World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981, afsnit 54, og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁷⁰⁸⁾ Sag C-20/15 P Kommissionen mod World Duty Free Group EU:C:2016:981, præmis 56 og sag C-6/12 P Oy ECLI:EU:C:2013:525, præmis 18.

- (582) I denne kontekst har domstolen skelnet mellem individuelle støtteforanstaltninger og støtteordninger og har angivet, at selektivitetskravet varierer afhængigt af, hvilken kategori en foranstaltning ligger i. Ifølge domstolen »varierer selektivitetskravet afhængigt af, hvorvidt den pågældende foranstaltning er tænkt som en generel støtteordning eller en individuel støtte. I sidstnævnte tilfælde er identifikationen af den økonomiske fordel i princippet tilstrækkelig til at støtte formodningen om, at den er selektiv. Ved undersøgelse af en generel støtteordning er det derimod nødvendigt at identificere, hvorvidt den pågældende foranstaltning, uagtet konstateringen af, at den tildeler en fordel til generel anvendelse, gør dette til eksklusiv fordel for bestemte virksomheder eller bestemte aktivitetssektorer«⁽⁷⁰⁹⁾. Med andre ord er identifikationen af en gruppe virksomheder eller bestemte sektorer i økonomien i en given medlemsstat, som drager fordel af den pågældende foranstaltning, mens andre erhvervsdrivende i lignende faktuelle og juridiske situationer udelukkes, relevant i forbindelse med vurderingen af selektiviteten af ordninger, som i hvert fald potentielt kan anvendes generelt. I modsætning hertil er det ikke nødvendigt med en sådan analyse i tilfældet med individuelle støtteforanstaltninger, som kun henvender sig til én virksomhed i lyset af dens specifikke omstændigheder.

9.3.1. PRIMÆRT FUND AF SELEKTIVITET

- (583) Den anfægtede skatteafgørelse er en individuel foranstaltning. Den henvender sig kun til Amazon.com Inc., den vedrører kun skattesituationen for LuxOpCo og LuxSCS, den kan kun benyttes af LuxOpCo til at vurdere deres årlige skattepligtige indkomst og deres selskabsskatlige ansvar i Luxembourg, og enhver reduktion i deres skatteomsætning er baseret individuelt på den virksomheds resultater.
- (584) Givet at den anfægtede skatteafgørelse er en individuel foranstaltning, kan Kommissionen formode, at den er af selektiv karakter, eftersom den demonstrerede i sektion 9.2, at den tildeler en fordel til LuxOpCo ved at endossere en ordning til fastsættelse af transferpris, der producerer et resultat, der afviger fra et pålideligt skøn af et markedsbaseret resultat, som medfører en nedbringelse af LuxOpCos beskatningsgrundlag og dermed deres selskabsskatlige ansvar i Luxembourg.

9.3.2. SEKUNDÆRE FUND AF SELEKTIVITET

- (585) Selv om Kommissionen kan formode, at den anfægtede skatteafgørelse er selektiv, på baggrund af at den er en individuel foranstaltning, der tildeler en fordel til LuxOpCo, er det også blevet undersøgt for fuldstændighedens skyld, hvorvidt afgørelsen er selektiv ifølge tretrinsanalysen udarbejdet af domstolen for støtteordninger⁽⁷¹⁰⁾.
- (586) For at klassificere en national skatteforanstaltning som selektiv ifølge den analyse, må Kommissionen starte med at identificere det almindelige eller normale skattesystem, der gælder i den pågældende medlemsstat (»reference-systemet«) og derefter fremvise, at den skatteforanstaltning, sagen drejer sig om, fraviger det system, for så vidt som det adskiller sig mellem aktører, som i lyset af systemets formål befinder sig i en sammenlignelig faktuel og juridisk situation⁽⁷¹¹⁾. En skatteforanstaltning, som udgør en fravigelse fra anvendelsen af referencesystemet, kan ikke desto mindre retfærdiggøres, hvis den pågældende medlemsstat kan vise, at den foranstaltning er et direkte resultat af de grundlæggende eller vejledende principper for det gældende skattesystem⁽⁷¹²⁾. I det tilfælde er skatteforanstaltningen ikke selektiv. Bevisbyrden under dette sidste trin påhviler medlemsstaten.

9.3.2.1. Favoriserende behandling sammenlignet med alle selskabsskatteydere

- (587) Den anfægtede skatteafgørelse blev tildelt Amazon for at tillade deres datterselskab i Luxembourg, LuxOpCo, at vurdere deres årlige skattepligtige overskud med det formål at bestemme deres selskabsskatlige ansvar under de almindelige regler for beskatning af selskabets overskud i Luxembourg. Kommissionen anser derfor reference-systemet i den aktuelle sag som værende bestående af disse regler, det vil sige det generelle selskabsskattesystem i Luxembourg. Det skal derfor afgøres med dette system som sammenligningsgrundlag, hvorvidt den pågældende afgørelse udgør en fravigelse, der giver anledning til favoriserende behandling i forhold til andre virksomheder i en sammenlignelig faktuel og juridisk situation.

⁽⁷⁰⁹⁾ Sag C-15/14 P Kommissionen mod MOL ECLI:EU:C:2015:362, præmis 60. Se også Forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P Kommissionen mod World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981, præmis 55; Sag C-211/15 P Orange mod Kommissionen ECLI:EU:C:2016:798, præmis 53 og 54; og sag C-270/15 P Belgien mod Kommissionen ECLI:EU:C:2016:489, præmis 49.

⁽⁷¹⁰⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417.

⁽⁷¹¹⁾ Forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P Kommissionen mod World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981, præmis 57, og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁷¹²⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos ECLI:EU:C:2009:417, præmis 65.

- (588) Hvorvidt virksomheder befinder sig i en sammenlignelig faktisk og juridisk situation med henblik på selektivtetsanalysen, afhænger ifølge retspraksis af formålet med referencesystemet ⁽⁷¹³⁾. Formålet med det generelle selskabsskattesystem i Luxembourg er beskatning af alt overskud, der er underlagt skat i Luxembourg. Under det generelle selskabsskattesystem i Luxembourg beskattes alle hjemmehørende selskabsskatteydere af deres overskud fra hele verden ⁽⁷¹⁴⁾, mens ikke-hjemmehørende skatteydere beskattes af deres kildeindtægt i Luxembourg. Til bestemmelse af den skattepligtige indkomst under dette system benyttes overskuddet som angivet i skatteyderens erhvervsregnskaber som en reference, der er underlagt justeringer og ydelser pålagt af Luxembourgs skattelovgivning. Endelig er den skattepligtige indkomst for alle hjemmehørende skatteydere og alle ikke-hjemmehørende skatteydere underlagt de samme skattesatser under dette system ⁽⁷¹⁵⁾.
- (589) I lyset af dette formål befinder alle selskabsskatteydere sig, hvad end de handler selvstændigt på markedet eller udgør en del af en multinational koncern, i en sammenlignelig faktisk og juridisk situation, når det handler om at vurdere deres selskabsskatlige ansvar i Luxembourg. Luxembourgs indkomstskattelov angiver netop de enheder i Luxembourg, som er underlagt selskabsskat, og den inkluderer »*toute entité économique pouvant être soumise directement à l'impôt sur le revenu des collectivités*«. Hverken virksomhedens juridiske form eller dens struktur udgør et afgørende kriterium for pålæggelsen af selskabsskat i Luxembourg. Generelt udskrives Luxembourgs selskabsskat på grundlag af fremgangsmåden for separate enheder, det vil sige på niveauet for individuelle enheder, ikke på koncernniveau, og den anfægtede skatteafgørelse relaterer kun til LuxOpCos skattepligtige indkomst, så al eventuelt reduceret skatteindtægt er baseret individuelt på denne virksomheds resultater. Selv om det er korrekt, at Luxembourgs skattelovgivning indeholder visse bestemmelser, der gælder for koncerner (f.eks. reglerne for finanspolitiske enheder, som anvendes af LuxOpCo, ASE og AMEU ⁽⁷¹⁶⁾), er målet med disse at sætte ikke-integrerede virksomheder og integrerede virksomheder på lige fod i stedet for at begunstige koncerner ⁽⁷¹⁷⁾. Hvis det dermed kan fastslås, at den skattemæssige behandling, der gives til LuxOpCo som et resultat af den anfægtede skatteafgørelse, tildeler en fordelagtig behandling til denne skatteyder, der er utilgængelig for andre selskabsskatteydere, kan det konkluderes, at den anfægtede skatteafgørelse fraviger det system.
- (590) Luxembourg og Amazon hævder, at for at bestemme, hvorvidt LuxOpCo er blevet selektivt favoriseret som et resultat af den anfægtede skatteafgørelse, skal den finanspolitiske behandling fra Luxembourgs skattemyndighed kun sammenlignes med andre selskabsskatteydere i Luxembourg, så der dannes en del af en multinational koncern. De hævder, at den anfægtede skatteafgørelse vedrører fastsættelse af transferpris, og, eftersom kun multinationale koncerner konfronteres med prissætning af grænseoverskridende koncerninterne transaktioner, at virksomheder tilhørende sådanne koncerner er i en anden faktisk og juridisk situation end uafhængige virksomheder. Med det argument advokerer Luxembourg og Amazon for et referencesystem begrænset til LIR artikel 164, stk. 3, bestemmelsen i Luxembourgs skattelovgivning, som anses for at fastlægge armslængdeprincippet med henblik på at prissætte grænseoverskridende koncerninterne transaktioner i den relevante periode.
- (591) Kommissionen er ikke enig i, at referencesystemet bør være så begrænset i den aktuelle sag.
- (592) For det første behøver virksomheder, der tilhører en multinational koncern, ikke at bruge fastsættelse af transferpris til at vurdere deres skattepligtige indkomst i alle tilfælde. Når en koncern handler med ikke-associerede virksomheder (enten uafhængige enkeltstående virksomheder eller virksomheder, der udgør en del af en anden multinational koncern), afspejler dens fortjeneste fra disse transaktioner priser forhandlet i armslængde på markedet, præcist som for uafhængige virksomheder, der handler med hinanden. Det er kun i de tilfælde, hvor en koncern handler med associerede virksomheder, at den skal anslå de priser, den opkræver for disse koncerninterne transaktioner. Det faktum, at en koncern kan ty til transaktioner med associerede virksomheder,

⁽⁷¹³⁾ Forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen mod regeringen for Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, ECLI:EU:C:2011:732, præmis 75. Se også forenede sager C-20/15 P og C-21/15 P Kommissionen mod World Duty Free Group ECLI:EU:C:2016:981, præmis 54.

⁽⁷¹⁴⁾ Se betragtning 240.

⁽⁷¹⁵⁾ Se betragtning 240. F.eks. renteomkostninger på aktiver, der genererer skattefri indkomst eller bestyrelses honorarer, som ikke er for den daglige drift af virksomheden.

⁽⁷¹⁶⁾ Artikel 164bis/LIR. Se også fodnote 54. Skattekonsolideringen for en finanspolitisk enhed assimilerer gruppen af virksomheder til en enkelt (ikke-integreret) skatteyder.

⁽⁷¹⁷⁾ Skattekonsolidering assimilerer en gruppe af virksomheder til en enkelt skatteyder. Det er en foranstaltning til at eliminere de ulemper, som grupper af virksomheder oplever, sammenlignet med enkeltstående virksomheder med hensyn til indkomstbeskatning. Konsolidering er ikke en støtteforanstaltning, hvis en gruppe af virksomheder, når de er blevet konsolideret, ikke begunstiges mere end en enkeltstående virksomhed.

og at den, i de situationer, hvor den gør, må bruge fastsættelse af transferpris, betyder dog ikke, at koncerner befinder sig i en anden faktuel og juridisk situation end andre skatteydere med hensyn til selskabsskat i Luxembourg.

- (593) For det andet beskattes overskud afledt fra transaktioner indgået mellem ikkerelaterede virksomheder og overskud afledt fra koncerninterne transaktioner mellem relaterede virksomheder på samme måde og under den samme selskabsskattesats i Luxembourg. Det faktum, at overskuddet er blevet genereret via en koncernintern transaktion, der er underlagt artikel 164, stk. 3, LIR betyder ikke, at det er omfattet af særlige undtagelser eller en anden skattesats. Som følge heraf har den anderledes måde, hvorpå der nødvendigvis nås frem til det skattepligtige overskud i tilfældet med kontrollerede og ukontrollerede transaktioner, ikke nogen betydning for fastsættelsen af referencesystemet i den aktuelle sag. Eftersom overskuddet for alle selskabsskatteydere beskattes på samme måde i Luxembourgs selskabsskattesystem uden skelnen i forhold til dets oprindelse, bør alle selskabsskatteydere betragtes som værende i en lignende faktuel og juridisk situation.
- (594) For det tredje beskattes alle selskabsskatteydere, hvad end de handler selvstændigt på markedet eller udgør en del af en multinational koncern, på baggrund af samme afgiftsudløsende begivenhed — skabelsen af overskud — og til de samme skattesatser i Luxembourgs selskabsskattesystem. Ved kun at begrænse referencesystemet til virksomheder, som udgør en del af en multinational koncern, indføres der en kunstig forskel mellem integrerede virksomheder og enkeltstående virksomheder baseret på deres virksomhedsstruktur, hvilket Luxembourgs selskabsskattesystem generelt ikke tager hensyn til ved beskatning af overskuddet hos virksomheder, der ligger inden for deres skattejurisdiktion.
- (595) For det fjerde bestemmes overskud afledt fra koncerninterne transaktioner, i kraft af artikel 164, stk. 3, LIR, faktisk på præcist den samme måde som indkomst afledt fra transaktioner mellem ikkerelaterede virksomheder: mens sidstnævnte afhænger af priser forhandlet på markedet, afhænger førstnævnte af markedskonforme priser, så det overskud, der beskattes, i begge tilfælde i sidste ende bestemmes (direkte eller indirekte) af markedet. I dette lys er artikel 164, stk. 3, LIR blot en metode til at sikre, at koncerner opfører sig på samme måde som uafhængige virksomheder under lignende omstændigheder i forbindelse med skattemæssige formål, når det kommer til fastsættelse af priser, vilkår og betingelser for koncerninterne transaktioner, så andelen af deres skattepligtige overskud, der skabes af disse transaktioner, kan beskattes på samme måde og til den samme selskabsskattesats under de almindelige regler for beskatning af virksomhedsoverskud. Formålet med artikel 164, stk. 3, LIR er derfor at afstemme den skattemæssige behandling af transaktioner indgået mellem associerede koncerner med den skattemæssige behandling af transaktioner indgået mellem uafhængige virksomheder, således at førstnævnte ikke behandles mere fordelagtigt end sidstnævnte i Luxembourgs selskabsskattesystem.
- (596) For det femte ville godtagelse af argumentet om, at referencesystemet bør begrænses til virksomheder tilhørende en multinational koncern, blot fordi artikel 164, stk. 3, LIR kun gælder for disse virksomheder, åbne op for muligheden for, at medlemsstater kan vedtage skattetiltag, der åbenlyst favoriserer multinationale koncerner over uafhængige virksomheder. Virksomheder tilhørende en multinational koncern kan og vil tage del i de samme aktiviteter som uafhængige virksomheder, og disse to typer virksomheder kan og vil konkurrere med hinanden. Eftersom begge typer virksomheder beskattes af deres samlede skattepligtige overskud til den samme selskabsskattesats i det generelle selskabsskattesystem i Luxembourg, tildeler enhver foranstaltning, der lader førstnævnte reducere det beskatningsgrundlag, som skattesatsen anvendes på, denne en fordelagtig skattemæssig behandling i form af en reduktion af dens selskabsskatlige ansvar sammenlignet med sidstnævnte, hvilket dermed forvrider konkurrencen og påvirker handel inden for EU.
- (597) Endelig er Kommissionen ikke enig med Luxembourg og Amazon i, at Kommissionen i tidligere beslutninger bekræftede, at referencesystemet skal begrænses til kun at omfatte integrerede virksomheder. Fra starten minder Kommissionen om, at den ikke er bundet af sin beslutningspraksis, og at hver potentiel støtteforanstaltning skal vurderes på baggrund af sine egne værdier i henhold til de objektive kriterier i artikel 107, stk. 1, i traktaten, således at selv hvis en modstridende beslutningspraksis skulle vise sig, ville det ikke kunne påvirke resultaterne

i den aktuelle beslutning ⁽⁷¹⁸⁾. I de beslutninger blev de nationale skatteordninger, der gav anledning til støtte, under alle omstændigheder sat op på en måde, således at disse ordninger allerede skelnede mellem forskellige kategorier af integrerede virksomheder ⁽⁷¹⁹⁾. For at slå fast, at disse ordninger var selektive, var det ganske enkelt ikke nødvendigt at sammenligne behandlingen af de begunstigede med behandlingen af uafhængige enkeltstående virksomheder. Dette betyder dog ikke, at disse ordninger ikke også var selektive fra det perspektiv.

(598) Amazon hævdede også, at Kommissionen for at påvise selektivitet i den aktuelle sag må sammenligne behandlingen af LuxOpCo som et resultat af den anfægtede skatteafgørelse med Luxembourgs skattemyndigheds skatteafgørelsespraksis generelt, samt de 97 afgørelser, den identificerede, som angiveligt endosserer navnligt avancefordelingsmetoden ⁽⁷²⁰⁾. Kommissionen er uenig i dette argument, da det ville betyde, at referencesystemet er den praksis, begrænset til en underkategori af afgørelser, og ikke bestemmelserne i Luxembourgs nationale skattelovgivning. Hvis det argument blev godtaget, ville det give en medlemsstats skattemyndighed lov til konsekvent at afvige fra sin nationale skattelovgivning for at give en gennemgående favorabel skattemæssig behandling til en specifik kategori af skatteydere, nemlig dem, der har anmodet om og opnået den pågældende type afgørelse ⁽⁷²¹⁾. Under alle omstændigheder bemærker Kommissionen, at ingen af de 97 afgørelser, som Amazon henviser til, faktisk nævner avancefordelingsmetoden eller TNMM som en metode til fastsættelse af transferpris endosseret af den relevante skatteafgørelse. Ud af de 97 afgørelser, Amazon henviste til, omhandlede 78 af dem den skattemæssige behandling af overskudsafhængige lån, og 6 omhandlede indkomstdelende lån, som begge er finansielle hybridinstrumenter. På den baggrund påtænker Kommissionen, at ingen af de 97 skatteafgørelser, som Amazon henviste til, kan sammenlignes med den anfægtede skatteafgørelse.

(599) I lyset af ovenstående konkluderer Kommissionen, at det gældende referencesystem er det generelle selskabsskattesystem i Luxembourg og ikke artikel 164, stk. 3, LIR. Som vist i sektion 9.2 endosserer den anfægtede skatteafgørelse en ordning for fastsættelse af transferpris, der skaber et skattepligtigt overskud for LuxOpCo, som afviger fra et pålideligt skøn af et markedsbaseret resultat i tråd med armslængdeprincippet, som nedbringer beskatningsgrundlaget med hensyn til selskabsskat. I modsætning til dette beskattes uafhængige virksomheder, virksomheder tilhørende en multinational koncern, som udelukkende handler med ikkerelaterede parter, samt virksomheder tilhørende en multinational koncern, som benytter armslængdetransferpriser i deres koncerninterne transaktioner, alle på et overskudsniveau i Luxembourg, der som udgangspunkt afspejler priser forhandlet i armslængde på markedet. Den anfægtede skatteafgørelse kan dermed siges at fravige det generelle selskabsskattesystem i Luxembourg, i og med at den tildeler en fordelagtig skattemæssig behandling til LuxOpCo, som ikke er tilgængelig for andre selskabsskatteydere i Luxembourg, hvis skattepligtige overskud afspejler priser forhandlet i armslængde på markedet. Den afgørelse kan derfor siges at give en selektiv fordel til LuxOpCo i det generelle selskabsskattesystem i Luxembourg.

9.3.2.2. *Fordelagtig behandling sammenlignet med selskabsskatteydere tilhørende en multinational koncern*

(600) Med forbehold for konklusionen i den forudgående betragtning konkluderer Kommissionen yderligere, at selv hvis referencesystemet begrænses til artikel 164, stk. 3, LIR, og kun virksomheder tilhørende en multinational koncern kan betragtes som værende i en lignende faktuel og juridisk situation, sådan som Luxembourg og Amazon hævder, bør den anfægtede skatteafgørelse også anses som fordelagtig for LuxOpCo sammenlignet med disse skatteydere.

⁽⁷¹⁸⁾ C-138/09 Todaro Nunziatina & C. ECLI:EU:C:2010:291, præmis 21.

⁽⁷¹⁹⁾ I Kommissionens beslutning fra den 16. oktober 2002 vedrørende statsstøtteordningen C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Koordinationscentre — implementeret af Luxembourg (EFT L 170, 9.7.2003, s. 20), afsnit 53, kunne skattefordelen f.eks. kun opnås af et »koordinationscenter, som er hjemmehørende anpartsselskab, som er af multinational karakter og hvis eneste formål er hensættelse af tjenesteydelser eksklusivt til selskaber eller virksomheder i den samme udenlandske internationale koncern«. På samme måde i Kommissionens beslutning fra den 13. maj 2003 vedrørende den statsstøtteordning, Frankrig implementerede til fordel for hovedkontorer og logistikcentre (EFT L 23, 28.1.2004, s. 1), afsnit 66: »fordelen ved ordningen begrænses eksklusivt til hovedkontorer og logistikcentre, som primært leverer deres tjenesteydelser til associerede virksomheder beliggende uden for Frankrig.« Til sidst, i Kommissionens beslutning fra den 24. juni 2003 om den belgiske støtteordning — Skatteafgørelsessystem for United States Foreign Sales Corporations (EFT L 23, 28.1.2004, s. 14), afsnit 57: »afgørelsessystemet for FSC'ers belgiske aktiviteter udgør en specifik ordning gældende udelukkende for FSC-filialer og -datterselskaber«.

⁽⁷²⁰⁾ Amazons skrivelse af 5. marts 2015, bilag 2.

⁽⁷²¹⁾ Kommissionen har allerede fundet, at en sådan praksis giver anledning til statsstøtte, i Kommissionens beslutning (EU) 2016/1699 af 11. januar 2016 om skattefritagelse for overskydende fortjeneste, statsstøtteordning SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) iværksat af Belgien (EFT L 260, 27.9.2016, s. 61).

- (601) I løbet af den periode, hvor den anfægtede skatteafgørelse var gældende, blev artikel 164, stk. 3, LIR anset som at fastlægge armslængdeprincippet i henhold til Luxembourgs skattelovgivning. I medfør af denne bestemmelse må virksomheder tilhørende en multinational koncern, der handler med associerede virksomheder, bestemme deres transferpriser i henhold til dette princip. Som vist i sektion 9.2 skaber ordningen for fastsættelse af transferpris endosseret af den anfægtede skatteafgørelse en skattepligtig indkomst for LuxOpCo, som ikke afspejler priser forhandlet i armslængde på markedet. Den nedbringer derfor LuxOpCos selskabsskatlige ansvar i Luxembourg sammenlignet med virksomheder tilhørende en multinational koncern, som bestemmer deres transferpriser i overensstemmelse med artikel 164, stk. 3, LIR.
- (602) I lyset af ovennævnte konkluderer Kommissionen, at den fordel, der identificeres i sektion 9.2, er af selektiv karakter, fordi den favoriserer Amazon sammenlignet med andre selskabsskatteydere tilhørende en multinational koncern, der indgår i koncerninterne handler, og som i kraft af artikel 164, stk. 3, LIR skal estimere priserne for deres koncerninterne transaktioner på en måde, som afspejler priser forhandlet af uafhængige parter i armslængde på markedet.

9.3.3. MANGLENDE BEGRUNDELSE

- (603) Hverken Luxembourg eller Amazon har fremlagt nogen mulig begrundelse for den fordelagtige behandling, som den anfægtede skatteafgørelse medførte for LuxOpCo. Kommissionen minder i den forbindelse om, at bevisbyrden for en sådan begrundelse påhviler medlemsstaten.
- (604) Under alle omstændigheder har Kommissionen ikke været i stand til at identificere nogen mulig grund, som kan retfærdiggøre den fordelagtige behandling, som LuxOpCo opnår som følge af den foranstaltning, som kunne siges at bero direkte på referencesystemets direkte, grundlæggende eller ledende principper, eller som er et resultat af indbyggede mekanismer, der er nødvendige for, at systemet fungerer og er effektivt⁽⁷²²⁾, uanset om dette referencesystem er det almindelige selskabsskattesystem i Luxembourg, som Kommissionen lægger til grund, eller artikel 164, stk. 3, LIR, som Luxembourg og Amazon hævder.

9.3.4. KONKLUSION VEDRØRENDE SELEKTIVITET

- (605) I lyset af ovenstående konkluderer Kommissionen, at den fordel, der identificeres i sektion 9.2, som den anfægtede skatteafgørelsen tildeler LuxOpCo, er af selektiv karakter.

9.4. KONKLUSION VEDRØRENDE EKSISTENSEN AF STATSSTØTTE

- (606) Eftersom den anfægtede skatteafgørelse opfylder alle betingelserne i traktatens artikel 107, stk. 1« må den betragtes som statsstøtte i den bestemmelses forstand. Den støtte resulterer i en nedsættelse af afgifter, som normalt burde pålægges LuxOpCo i forbindelse med deres virksomhedsdrift, og den bør derfor betragtes som en tildeling af driftsstøtte til LuxOpCo.

9.5. STØTTEMODTAGER

- (607) Kommissionen anser den anfægtede skatteafgørelse som en tildeling af en selektiv fordel til LuxOpCo inden for betydningen af traktatens artikel 107, stk. 1, eftersom den medfører en nedbringelse af enhedens skattepligtige overskud og dermed dens selskabsskatlige ansvar i Luxembourg. Kommissionen bemærker sig, at LuxOpCo udgør en del af en multinational koncern, nemlig Amazon-koncernen.
- (608) Ved anvendelsen af statsstøttereglerne kan særskilte retlige enheder anses for at udgøre én økonomisk enhed. Denne økonomiske enhed betragtes derefter som den relevante virksomhed, der drager fordel af støtten. Som domstolen tidligere har fastholdt, »[s]kal udtrykket »virksomhed« i konkurrencelovgivningen forstås som betegnelsen for en økonomisk enhed [...] selv hvis denne økonomiske enhed ifølge loven består af flere personer, naturlige eller juridiske«⁽⁷²³⁾. For at fastslå, hvorvidt flere enheder danner en økonomisk enhed, ser domstolen på

⁽⁷²²⁾ Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos m.fl. ECLI:EU:C:2009:417, præmis 69.

⁽⁷²³⁾ Sag C-170/83 Hydrotherm ECLI:EU:C:1984:271, præmis 11. Se også sag T-137/02 Pollmeier Malchow mod Kommissionen ECLI:EU:T:2004:304, præmis 50.

eksistensen af en styrende aktie eller funktionelle, økonomiske eller organiske sammenhænge ⁽⁷²⁴⁾. I den aktuelle sag blev LuxOpCo fuldstændigt styret af LuxSCS i den relevante periode, og LuxSCS blev til gengæld styret af amerikansk baserede virksomheder i Amazon-koncernen ⁽⁷²⁵⁾. Som det desuden fremgår tydeligt i afgørelsesanmodningen, var det Amazon-koncernen, styret af Amazon.com, Inc., som traf beslutningen om at stifte LuxOpCo i Luxembourg.

- (609) Fastsættelse af transferpris er desuden karakteriseret ved, at den påvirker mere end én koncern, fordi et fald i overskud i én virksomhed normalt øger overskuddet hos dens genpart. I den aktuelle sag påvirker bestemmelsen af LuxOpCos skattepligtige overskud i Luxembourg royaltybetalingerne til LuxSCS, eftersom royaltyniveauet svarer til alt overskud registreret af LuxOpCo over [4-6] % af deres driftsudgifter eller 0,55 % af omsætningen som aftalt i skatteafgørelsen. Nedsættelsen af LuxOpCos skatteansvar i Luxembourg gavner derfor ikke kun LuxOpCo, men også LuxSCS. Eftersom overskud tilskrevet LuxSCS ikke var omfattet af beskatning i Luxembourg, men i bedste fald underlagt udskudt beskatning, hvis og når den fordeles ud til deres partnere i USA ⁽⁷²⁶⁾, tildeler den anfægtede skatteafgørelse desuden støtte til Amazon-koncernen som helhed.
- (610) Enhver fordelagtig skattemæssig behandling, som tildeles LuxOpCo af skattemyndigheden i Luxembourg, gavner derfor ikke kun LuxSCS, men hele Amazon-koncernen ved at give yderligere finansielle ressourcer til hele koncernen. Til trods for det faktum, at denne koncern er organiseret i forskellige juridiske personligheder, og at den anfægtede skatteafgørelse omhandler den skattemæssige behandling af LuxOpCo og LuxSCS, skal koncernen derfor betragtes som én økonomisk enhed, som drager fordel af den anfægtede støtteforanstaltning ⁽⁷²⁷⁾.

9.6. STØTTENS FORENELIGHED

- (611) Statsstøtte kan betragtes som forenelig med det indre marked, hvis den falder ind under en af kategorierne i traktatens artikel 107, stk. 2 ⁽⁷²⁸⁾, og den kan betragtes som forenelig med det indre marked, hvis Kommissionen vurderer, at den hører ind under en af kategorierne i traktatens artikel 107, stk. 3. Det er imidlertid den støtteydende medlemsstat, der bærer bevisbyrden for, at statsstøtte er forenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 2, eller artikel 107, stk. 3.
- (612) Luxembourg har ikke påberåbt sig nogen grund til, at den statsstøtte, der er ydet gennem den anfægtede afgørelse, skulle kunne findes forenelig efter nogen af disse bestemmelser.
- (613) Som forklaret i betragtning 606 udgør støtten tildelt af den anfægtede skatteafgørelse desuden driftsstøtte. Som hovedregel vil en sådan støtte normalt ikke kunne betragtes som forenelig med det indre marked efter traktatens artikel 107, stk. 3, idet den ikke fremmer udviklingen af visse erhvervsgrøner eller økonomiske regioner, ej heller er de skattemæssige fordele tidsbegrænsede, faldende eller i proportion med, hvad der er nødvendigt for at afhjælpe et konkret markedssvigt på de berørte områder.
- (614) Som følge heraf er statsstøtten, der tildeles LuxOpCo og Amazon-koncernen af Luxembourg, ikke forenelig med det indre marked.

⁽⁷²⁴⁾ Sag C-480/09 P *Acea Electrabel Produzione SpA mod Kommissionen* ECLI:EU:C:2010:787, præmis 47-55; Sag C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl.* ECLI:EU:C:2006:8, præmis 112.

⁽⁷²⁵⁾ Amazon-koncernens virksomhedsstruktur forklares i detaljer i figur 1.

⁽⁷²⁶⁾ Se fodnote 119. Ifølge den amerikanske skattelovgivning skal indenlandske virksomheder beskattes af deres indkomst fra hele verden, inklusive deres udenlandske indkomst og — i modsætning til praksis i andre lande — datterselskabernes indkomst. Skatten på de udenlandske datterselskabers indkomst udskydes dog generelt, indtil denne indkomst fordeles som udbytte eller på anden vis hjemsendes af den udenlandske virksomhed til dens amerikanske aktionærer. Hvis og når noget af overskuddet fra LuxSCS hjemsendes til deres amerikanske partnere, vil det blive beskattet i henhold til dette verdensomspændende beskatningssystem på samme måde som alle andre almindelige fordelinger af overskud efter skat af en udenlandsk styret virksomhed.

⁽⁷²⁷⁾ Se, efter analogi, sag 323/82 *Intermills* ECLI:EU:C:1984:345, præmis 11. Se også forenede sager C-182/03 og C-217/03 *Belgien og Forum 187 mod Kommissionen* ECLI:EU:C:2005:266, præmis 102: »I lyset af disse elementer var det med rette, at Kommissionen vurderede, at reglerne om fastsættelse af den skattepligtige indkomst udgjorde en fordel for koordinationscentrene og de koncerner, som de tilhører«.

⁽⁷²⁸⁾ Undtagelserne i artikel 107, stk. 2, i traktaten omhandler støtte af social karakter til enkelte forbrugere, støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller af andre usædvanlige begivenheder, og støtte til visse områder i Forbundsrepublikken Tyskland, som ikke finder anvendelse i denne sag.

9.7. STØTTENS ULOVLIGHED

- (615) I henhold til traktatens artikel 108, stk. 3, er medlemsstaterne forpligtet til at underrette Kommissionen om eventuelle planer om at yde støtte (anmeldelsespligt), og de må ikke iværksætte de foreslåede støtteforanstaltninger, før Kommissionen har truffet en endelig afgørelse om den pågældende støtte (standstill-forpligtelsen).
- (616) Kommissionen bemærker, at Luxembourg ikke underrettede Kommissionen om eventuelle planer om at yde den anfægtede støtte og heller ikke overholdt standstill-forpligtelsen, der er fastsat i traktatens artikel 108, stk. 3. Derfor indebærer den pågældende skatteafgørelse i overensstemmelse med artikel 1, litra f), i forordning (EU) 2015/1589 ulovlig statsstøtte ydet i strid med traktatens artikel 108, stk. 3.

10. TILBAGESØGNING

10.1. TILBAGESØGNINGSPLIGTEN

- (617) I henhold til artikel 16, stk. 1, i forordning (EU) 2015/1589 skal Kommissionen kræve ulovlig støtte, der er uforenelig med det indre marked, tilbagebetalt. Bestemmelsen fastsætter endvidere, at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at tilbagesøge ulovlig støtte, som er fundet uforenelig. Det fastsættes i artikel 16, stk. 2, i forordning (EU) 2015/1589, at støtten skal tilbagebetales med renter fra det tidspunkt, hvor den ulovlige støtte var til støttemodtagerens rådighed, og indtil den tilbagebetales. Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004⁽⁷²⁹⁾ uddyber de metoder, der skal benyttes til beregning af renten på det tilbagebetalte. Endelig angiver artikel 16, stk. 3, i forordning (EU) 2015/1589, at »tilbagebetaling skal ske uden forsinkelse og i henhold til procedurerne i den pågældende medlemsstats nationale lovgivning, såfremt de tillader øjeblikkelig og effektiv fuldbyrdelse af Kommissionens beslutning«.

10.2. NY STØTTE

- (618) I henhold til artikel 17 i forordning (EU) 2015/1589 forældes Kommissionens beføjelser til at kræve tilbagebetaling af støtte efter ti år. Forældelsesfristen løber fra det tidspunkt, hvor den ulovlige støtte tilkendes støttemodtageren, enten som individuel støtte eller under en støtteordning. Enhver foranstaltning, der træffes af Kommissionen eller af en medlemsstat efter opfordring fra Kommissionen angående den ulovlige støtte, afbryder denne frist. Efter hver afbrydelse begynder forældelsesfristen forfra. Forældelsesfristen suspenderes i det tidsrum, hvor Kommissionens afgørelse er genstand for en verserende sag for Den Europæiske Unions Domstol. Enhver støtte, for hvilken forældelsesfristen er udløbet, anses for at være eksisterende støtte.
- (619) Amazon hævder, at enhver støtte, der er tildelt under den anfægtede skatteafgørelse, er eksisterende støtte, fordi den anfægtede skatteafgørelse er en individuel foranstaltning, som er blevet dem tildelt mere end ti år før, Kommissionen påbegyndte sin statsstøtteundersøgelse af afgørelsen. Den anfægtede skatteafgørelse blev ganske vist udstedt mere end ti år før, Kommissionen påbegyndte sin undersøgelse, nemlig den 6. november 2003. I modsætning til Amazons påstand betyder dette dog ikke, at enhver støtte, der er tildelt under den, udgør eksisterende støtte og ikke kan tilbagesøges.
- (620) I den aktuelle sag blev den støtte, der var tildelt som et resultat af den anfægtede skatteafgørelse, tildelt på årlig basis på det tidspunkt, hvor LuxOpCo skulle betale selskabsskat i Luxembourg. Dette skyldes, at formålet med den anfægtede skatteafgørelse var at give LuxOpCo mulighed for over en vis periode at fastlægge deres årlige selskabsskatlige ansvar i Luxembourg. Afgørelsen godkender en ordning for fastsættelse af transferpris, som giver LuxOpCo mulighed for at fastlægge deres transferpriser, hvilket til gengæld bestemmer deres årlige skattepligtige overskud. Dette overskudsbeløb erklæres dernæst i deres årlige selskabsskatteangivelse, som Luxembourg har accepteret hvert eneste år i den relevante periode. Støtten tildeles dermed i henhold til den anfægtede skatteafgørelse hvert år, hvor erklæringen accepteres af skattemyndigheden i Luxembourg⁽⁷³⁰⁾.

⁽⁷²⁹⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21. april 2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EU) 2015/1589 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EFT L 140 af 30.4.2004, s. 1).

⁽⁷³⁰⁾ Forenede sager C-182/03 og C-217/03 Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen ECLI:EU:C:2006:416. Samme ræsonnement blev anvendt af Den Europæiske Unions Ret i de forenede sager T-427/04 og T-17/05 Frankrig og France Telecom mod Kommissionen ECLI:EU:T:2009:474, hvor France Telecom drog fordel af en skatteundtagelse, og Kommissionen konkluderede, at støtten blev tildelt årligt, hvilket vil sige, at den skyldige og undtagne skatteforskel blev beregnet på årlig basis og bl.a. afhang af det niveau af skattesatser, der hvert år blev stemt om hos de lokale myndigheder. Denne konklusion blev bekræftet af Den Europæiske Unions Ret.

- (621) I den aktuelle sag betyder dette, at kun støtte tildelt før den 24. juni 2004 udgør eksisterende støtte, eftersom den forældelsesfrist, der lægges fast i artikel 17 i forordning (EU) 2015/1589, blev afbrudt den 24. juni 2014, datoen hvor Kommissionen sendte et brev til Luxembourg, hvori den anmodede om information om alle afgørelser tildelt Amazon⁽⁷³¹⁾. Amazon forklarede, at selv om den anfægtede skatteafgørelse blev opnået i 2003, påbegyndte LuxOpCo ikke brug af ordningen for fastsættelse af transferpris, som blev endosseret deri, med henblik på at bestemme deres årlige selskabsskatlige ansvar i Luxembourg, før 2006. Som følge heraf er der ingen regnskabsår før 24. juni 2004, hvori afgørelsen blev brugt til at vurdere LuxOpCos årlige skattepligtige overskud, og Luxembourgs skattemyndighed accepterede en skatteangivelse på grundlag af den vurdering. Under alle omstændigheder minder Kommissionen om, at Luxembourgs skattemyndighed i en skrivelse en 23. december 2004 bekræftede den etablerede gyldighed af ordningen for fastsættelse af transferpris endosseret af den anfægtede skatteafgørelse efter en forsinkelse af gennemførelsen af omstruktureringen af Amazons europæiske drift, for hvilken afgørelsen oprindeligt blev anmodet.
- (622) Al støtte, som blev tildelt LuxOpCo og Amazon-koncernen i kraft af den anfægtede skatteafgørelse, udgør derfor ny støtte.

10.3. INGEN GENERELLE RETSPRINCIPPER FORHINDRER TILBAGESØGNING

- (623) Artikel 16, stk. 1, i forordning (EU) 2015/1589 fastsætter, at Kommissionen ikke skal kræve tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i unionens lovgivning.
- (624) Luxembourg hævder, at principperne for retssikkerhed og berettigede forventninger står i vejen for tilbagebetaling i den aktuelle sag, for det første fordi Kommissionen med tilbagevirkende kraft anvender en angiveligt ny fremgangsmåde til fastsættelse af transferpris, og for det andet fordi Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen (erhvervsbeskatning)⁽⁷³²⁾ og OECD's forum for skadelig skattepraksis⁽⁷³³⁾ havde forsikret Luxembourg om, at deres skatteafgørelsespraksis baseret på artikel 164, stk. 3, LIR og cirkulær er i overensstemmelse med OECD's adfærdskodeks og OECD's TP-retningslinjer.
- (625) Retssikkerhedsprincippet er et generelt princip i EU-lov, som proklamerer forudsigeligheden af regler og deres retsvirkninger. Ifølge retspraksis forhindrer retssikkerhedsprincippet Kommissionen i at forsinke udøvelsen af dens magt på ubestemt tid⁽⁷³⁴⁾. Domstolen har også angivet, at det eneste grundlag, hvorpå dette princip i usædvanlige tilfælde kan påberåbes, er når Kommissionen åbenlyst har undladt at handle og tydeligvis har krænkert sin pligt til omhu i forbindelse med udøvelse af sine tilsynsbeføjelser⁽⁷³⁵⁾. Når en foranstaltning er blevet bevilget uden at blive bekendtgjort, er det faktum, at Kommissionen har været skyld i en forsinkelse af indkrævning af tilbagebetaling, dog ikke i sig selv tilstrækkeligt til at kalde denne beslutning om tilbagebetaling retsstridig i henhold til retssikkerhedsprincippet⁽⁷³⁶⁾. Eftersom den anfægtede skatteafgørelse i den aktuelle sag aldrig blev bekendtgjort af Luxembourg til Kommissionen eller på anden vis gjort offentligt tilgængelig, kunne Kommissionen kun have hørt om dens eksistens, da Luxembourg besvarede dens anmodning om information den 4. august 2014.
- (626) Princippet om berettigede forventninger kan også påberåbes af enhver person i en situation, hvor en EU-myndighed »har fået vedkommende til at beskæftige sig med forventninger, som er berettigede«⁽⁷³⁷⁾. Der gælder dog vigtige begrænsninger for påberåbelse af dette princip, som domstolen har besluttet. For det første har domstolen angivet, at princippet ikke kan påberåbes, medmindre personen, der påberåber det, »er blevet givet præcise tilsagn af myndigheden«⁽⁷³⁸⁾. For det andet kan medlemsstaten ikke påberåbe sig princippet i tilfælde,

⁽⁷³¹⁾ Se betragtning 1.

⁽⁷³²⁾ Luxembourgs bemærkninger til åbningsafgørelsen, afsnit 42-43.

⁽⁷³³⁾ Luxembourgs bemærkninger til åbningsafgørelsen, afsnit 44.

⁽⁷³⁴⁾ Sag C-74/00 Falck y A. di Bolzano mod Kommissionen ECLI:EU:C:2002:524, præmis 140.

⁽⁷³⁵⁾ Sag C-408/04 Kommissionen mod Salzgitter, ECLI:EU:C:2008:236, præmis 100-107.

⁽⁷³⁶⁾ *Id.*, præmis 106.

⁽⁷³⁷⁾ Forum 187 (citeret ovenfor), afsnit 147, sag 265/85 Van den Bergh en Jurgens og Van Dijk Food Products Lopik mod Kommissionen [1987] ECR 1155, afsnit 44.

⁽⁷³⁸⁾ *Id.*

hvor de har undladt at meddele Kommissionen om støtteforanstaltningen ⁽⁷³⁹⁾. For det tredje er Kommissionens angivelige mangel på handling irrelevant, når den ikke er blevet meddelt om en støtteforanstaltning ⁽⁷⁴⁰⁾, og Kommissionens tavshed kan som følge heraf ikke tolkes som en underforstået godkendelse af foranstaltningen, som kan give anledning til berettigede forventninger ⁽⁷⁴¹⁾. Eftersom Kommissionen aldrig gav præcise tilsagn til Luxembourg om, at den anfægtede skatteafgørelse ikke udgør støtte, og Luxembourg aldrig meddelte Kommissionen om den anfægtede skatteafgørelse, kan Luxembourg derfor ikke forlade sig på princippet om berettigede forventninger.

- (627) Luxembourgs efterfølgende påstand om, at Kommissionen indførte en ny fremgangsmåde til fund af statsstøtte til den aktuelle sag, kan ikke accepteres.
- (628) For det første anerkendte domstolen utvetydigt anvendelsen af statsstøttereglerne på området for direkte beskatning i en retsafgørelse fra 1974 ⁽⁷⁴²⁾ som svar på et argument fremsat af en medlemsstat om, at direkte beskatning faldt ind under dens finansielle selvstyre. Eftersom en skatteafgørelse blot er en fortolkning af skattereglerne i en bestemt situation, som en skatteyder kan bero på for at fastsætte sin skattebyrde i en bestemt medlemsstat, gælder statsstøttereglerne nødvendigvis også for skatteafgørelser, hvilket utvetydigt anerkendes af Kommissionen i sin meddelelse fra 1998 vedrørende anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger relateret til direkte beskatning («meddelelsen fra 1998») ⁽⁷⁴³⁾.
- (629) For det andet indførte Kommissionen en række beslutninger fra 2002 til 2004, hvori den konkluderede, at flere skatteordninger i forskellige medlemsstater udgjorde statsstøtte, fordi de godkendte en metode til vurdering af den skattepligtige indkomst for visse kategorier af virksomheder, som afveg fra et pålideligt skøn af et armslængde-resultat eller på anden måde var til fordel for visse multinationale koncerner under de almindelige regler for selskabsbeskatning ⁽⁷⁴⁴⁾. Det, at en metode til vurdering af skattepligtig indkomst, som producerer et resultat, der afviger fra armslængdeprincippet, resulterer i tildelingen af statsstøtte til dens ydelsesmodtager(e), blev utvetydigt endosseret af domstolen i en retsafgørelse fra 2006 ⁽⁷⁴⁵⁾.

⁽⁷³⁹⁾ Forenede sager C-471/09 P til C-473/09 P Territorio Histórico de Vizcaya — Diputación Foral de Vizcaya m.fl. mod Kommissionen EU: C:2011:521, præmis 64: »Sur ce point, il convient de rappeler qu'un État membre, dont les autorités ont octroyé une aide en violation des règles de procédure prévues à l'article 88 CE, ne saurait, en principe, invoquer la confiance légitime des bénéficiaires pour se soustraire à l'obligation de prendre les mesures nécessaires en vue de l'exécution d'une décision de la Commission lui ordonnant de récupérer l'aide. Admettre une telle possibilité reviendrait, en effet, à priver les dispositions des articles 87 CE et 88 CE de tout effet utile, dans la mesure où les autorités nationales pourraient ainsi se fonder sur leur propre comportement illégal pour mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu de ces dispositions du traité CE«. På samme linje, se også de forenede sager C-465/09 til C-470/09 Diputación Foral de Vizcaya m.fl./Kommissionen, ECLI:EU:C:2011:372, præmis 150; og sag C-372/97 Italien mod Kommissionen ECLI:EU:C:2003:275, præmis 112.

⁽⁷⁴⁰⁾ Territorio Histórico de Vizcaya (citeret ovenfor), afsnit 68. Se også sag C-183/02 P Demesa and Territorio Histórico de Álava mod Kommissionen ECLI:EU:C:2004:701, præmis 52.

⁽⁷⁴¹⁾ Territorio Histórico de Vizcaya (citeret ovenfor), præmis 76.

⁽⁷⁴²⁾ Sag 173/73 Italien mod Kommissionen ECLI:EU:C:1974:71, præmis 13.

⁽⁷⁴³⁾ Meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomheder (EFT C 384, 10.12.1998, s. 3), betragtning 22: »Hvis skatteregler har behov for fortolkning i daglig praksis, må de ikke efterlade plads til skønsmæssig behandling af virksomheder. Enhver beslutning, som myndigheden træffer, der afviger fra de generelle skatteregler til fordel for individuelle virksomheder, fører i princippet til en formodning om statsstøtte og skal analyseres i detaljer. Så længe administrative afgørelser blot indeholder en fortolkning af generelle regler, giver de ikke anledning til en formodning om støtte. Ugennemsommeligheden af de beslutninger, myndighederne træffer, og pladsen til manøvrering, som de nogle gange nyder godt af, understøtter dog antagelsen om, at deres effekt i hvert fald er sådan i nogle tilfælde. Dette gør ikke medlemsstaterne mindre i stand til at give deres skatteydere retssikkerhed og forudsigelighed i forhold til anvendelsen af de generelle skatteregler«.

⁽⁷⁴⁴⁾ Se bl.a. Kommissionens beslutning 2003/81/EF af 22. august 2002 om Spaniens støtteordning til fordel for koordinationscentre i provinsen Vizcaya C 48/2001 (ex NN 43/2000) (EFT L 31 af 6.2.2003, s. 26); Kommissionens beslutning 2003/512/EF af 5. september 2002 om Tysklands støtteordning til fordel for kontrol- og koordinationscentre (EFT L 177 af 16.7.2003, s. 17); Kommissionens beslutning 2003/501/EF af 16. oktober 2002 om statsstøtteordning C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Koordinationscentre — Luxembourg (EFT L 170 af 9.7.2003, s. 20); Kommissionens beslutning 2003/755/EF af 17. februar 2003 om Kongeriget Belgiens støtteordning til fordel for koordinationscentre, som er hjemmehørende i Belgien (EFT L 282 af 30.10.2003, s. 25); Kommissionens beslutning 2003/515/EF af 17. februar 2003 om Nederlandenes statsstøtte til fordel for internationale finansieringsaktiviteter (EFT L 180 af 18.7.2003, s. 52); Kommissionens beslutning 2004/76/EF af 13. maj 2003 om den statsstøtteordning til fordel for hovedkontorer og logistikcentre, Frankrig har gennemført (EFT L 23 af 28.1.2004, s. 1); og Kommissionens beslutning 2004/77/EF af 24. juni 2003 om den belgiske støtteordning, som gennemføres i form af en særlig skatteordning gældende for US Foreign Sales Corporations (EFT L 23 af 28.1.2004, s. 14).

⁽⁷⁴⁵⁾ Forenede sager C-182/03 og C-217/03 Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen ECLI:EU:C:2006:416.

- (630) Luxembourg skriver yderligere, at de til mødet med Rådet (Økofin) den 27. maj 2011 udtrykkeligt fik bekræftet, at Luxembourgs skatteafgørelsespraksis set i lyset af indførelsen af de cirkulære ikke bør evalueres i henhold til Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen ⁽⁷⁴⁶⁾, og at der i et møde med Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen »ikke [er] noget behov for, at [Luxembourgs skatteforanstaltning for virksomheder beskæftiget med koncerninterne finansieringsaktiviteter] skal vurderes i forhold til adfærdskodeksens kriterier« udgør et præcist tilsagn i forhold til egnetheden af Luxembourgs generelle skatteafgørelsespraksis. Disse skrivelser kan dog ikke accepteres som underbyggende for en påstand om hverken retssikkerhed eller berettigede forventninger.
- (631) For det første har adfærdskodeksen og statsstøttere reglerne forskellige formål: Mens adfærdskodeksens mål er at håndtere skadelig skattemæssig konkurrence mellem medlemsstaterne, søger statsstøttere reglerne at tage sig af konkurrenceforvriddning, som kommer af fordelagtig behandling af medlemsstater, også i form af skattelettelser, af bestemte virksomheder.
- (632) For det andet er adfærdskodeksen ikke et juridisk bindende instrument. Den er et forum for medlemsstaterne til diskussion af foranstaltninger, som har eller kan have en signifikant betydning for beliggenheden af virksomheder i unionen. Mens Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen har en vis skønsmæssig karakter, har Kommissionen ingen skønsmæssig karakter, når det kommer til bestemmelse af, hvorvidt en skatteforanstaltning skal betragtes som statsstøtte, eftersom dette er et objektive synspunkt.
- (633) For det tredje blev adfærdskodeksen indført af Rådet (Økofin) ⁽⁷⁴⁷⁾, ikke Kommissionen, og derfor kan den ikke binde Kommissionen i udførelsen af dens statsstøttekompetence.
- (634) For det fjerde betragter adfærdskodeksen de cirkulære på koncernintern finansiering generelt, mens denne beslutning undersøger en specifik skatteafgørelse tildelt til fordel for en specifik virksomhed, som ikke har forbindelse til koncernintern finansiering. Selv hvis disse cirkulære kunne siges ikke at give anledning til skadelig skattemæssig konkurrence, betyder det ikke, at en individuel afgørelse for fastsættelse af transferpris tildelt Amazon ikke gør.
- (635) Dette medfører, at en aftale til mødet med Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen hverken kan binde eller begrænse Kommissionens handlinger i forbindelse med udøvelsen af dens egen magt, som den tildeles af traktaten på området for statsstøtte ⁽⁷⁴⁸⁾. Det samme gælder for de aftaler, der blev indgået den 6. december 2011 i OECD Forum, som angiver, at »følgende 10 regimer ikke behøvede yderligere undersøgelse [...] Luxembourg — Analyse af forudbetalt skat for koncernintern finansiering«. OECD er ikke en institution under unionen, og unionen er heller ikke medlem af OECD ⁽⁷⁴⁹⁾, og dens konklusioner, som ikke er bindende, kan ikke binde unionens institutioner. Ud over langt fra at give et præcist tilsagn undlod OECD også at undersøge Luxembourgs skatteanalyse for koncernintern finansiering yderligere. Det er derfor umuligt at drage nogen form for konklusion eller følgeslutning ud fra dette udsagn, hvad angår anvendelsen af statsstøttere reglerne på den anfægtede skatteafgørelse, hvilket er en individuel afgørelse vedrørende fastsættelse af transferpris, som ikke har noget at gøre med koncernintern finansiering.

⁽⁷⁴⁶⁾ I Luxembourgs bemærkninger vedrørende åbningsbeslutningen, afsnit 43, citerer Luxembourg afsnit 19 i rapporten fra Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen (erhvervsbeskatning) over for Rådet (Økofin), hvilket lyder: »With respect to the Luxembourg tax measure concerning companies engaged in intra-group financing activities the Group discussed the agreed description at the meeting on 17 February 2011. Luxembourg informed the Group that Circular No 164/2 dated 28 January 2011 determines the conditions for providing advance pricing agreements confirming the remuneration of the transactions. At the meeting on 11 April 2011, Luxembourg informed that Group that Circular No 164/2 bis dated 8 April 2011 ensured that advance confirmations granted prior to the entry into force of Circular No 164/2 would cease to be valid by 31 December 2011. With the benefit of this information, the Group agreed that there was no need for this measure to be assessed against the criteria of the Code of Conduct«.

⁽⁷⁴⁷⁾ Konklusioner vedtaget af Økofinrådet den 1. december 1997 vedrørende skattepolitik (EFT C 2 af 6.1.1998, s. 1). Se også dokumenter på følgende link: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/#code_conduct.

⁽⁷⁴⁸⁾ Se i den forbindelse advokat General Légers mening i sag C-217/03, Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen ECLI:EU:C:2006:89, præmis 376.

⁽⁷⁴⁹⁾ I den supplerende protokol nr. 1 til konventionen om OECD fra den 14. december 1960 blev konventionens underskrivere enige om, at Europa-Kommissionen skal deltage i OECD's arbejde. Repræsentanter fra Europa-Kommissionen deltager sammen med medlemmer i diskussioner vedrørende OECD's arbejdsprogram og er involverede i hele organisationens arbejde og dens forskellige instanser. Selvom Europa-Kommissionens deltagelse langt overgår en tilskuersrolle, har den imidlertid ikke ret til at stemme og deltager ikke officielt i indførelsen af retlige instrumenter, der er indsendt til Rådet til indførelse.

- (636) Amazon påberåber sig på samme måde princippet om berettigede forventninger og hævder, at Kommissionens undersøgelse var baseret på en ny tilgang til statsstøttereglerne ⁽⁷⁵⁰⁾. Kommissionen har allerede forklaret i betragtning 626, hvorfor den påstand er uberettiget. For at et krav om berettiget forventning kan godtages, skal forventningen være opstået forud for Kommissionens handling i form af præcise tilsagn ⁽⁷⁵¹⁾. Dette betyder, at den berettigede forventning skal stamme fra en tidligere adfærd hos Kommissionen, som f.eks. allerede havde indført en beslutning for den samme eller en identisk støtteordning. Amazon henviste ikke til nogle sådanne handlinger fra Kommissionens side, men påstod i stedet, at »anvendelsen af statsstøttereglerne på individuelle skatteafgørelser for fastsættelse af transferpris aldrig har været omfattet af noget tidligere udsagn fra Kommissionen« ⁽⁷⁵²⁾. Kommissionen minder i denne forbindelse om, at statsstøtte er et objektivt synspunkt, således at selv hvis der ikke fandtes beslutninger inden 2015, der erklærede, at individuelle skatteafgørelser gav anledning til statsstøtte, så betyder det ikke, at sådanne afgørelser ikke kan give anledning til statsstøtte. Under alle omstændigheder har Kommissionen indført en række beslutninger, der erklærer, at ordninger, som fraviger armslængdeprincippet, giver anledning til statsstøtte ⁽⁷⁵³⁾, og den har indført en række beslutninger, der erklærer, at individuelle skatteforanstaltninger udgår statsstøtte ⁽⁷⁵⁴⁾.
- (637) Amazon påberåber sig også princippet om lige behandling og hævder, at Amazon ville være den eneste virksomhed ud af mange, som var underlagt den samme skattemæssige behandling, der skulle godtgøre ulovlig støtte ⁽⁷⁵⁵⁾. Domstolen har dog allerede taget med i betragtning, at det faktum, at andre virksomheder tildeles statsstøtte, selv konkurrenter, er irrelevant for bestemmelse af, hvorvidt en bestemt foranstaltning udgør statsstøtte ⁽⁷⁵⁶⁾. Eftersom tilbagesøgning er den logiske konsekvens af eksistensen af retsstridig støtte, må dette *a fortiori* gælde for tilbagebetalingen af den retsstridige statsstøtte.
- (638) Alt i alt er der ingen generelle retsprincipper, som forhindrer tilbagesøgning i den aktuelle sag.

10.4. METODE TIL TILBAGEBETALING

- (639) Formålet med en stats forpligtelse til at ophæve retsstridige støtteforanstaltninger, som Kommissionen anser for uforenelige med det indre marked, er at genoprette den oprindelige konkurrencesituation på markedet. I den sammenhæng har Domstolen fastslået, at dette mål er nået, når modtageren har tilbagebetalt de beløb, der er givet i ulovlig støtte, hvorved modtageren mister den fordel, der var opnået på markedet i forhold til konkurrenterne, og situationen fra tiden før ydelsen af støtte er genoprettet.
- (640) Ingen bestemmelser i EU-lovgivningen kræver, at Kommissionen, når den påbyder, at en støtte, der er erklæret uforenelig med fællesmarkedet, skal tilbagebetales, skal fastsætte den nøjagtige størrelse af de tilbagebetalingspligtige støttebeløb ⁽⁷⁵⁷⁾. Det er derimod tilstrækkeligt, at Kommissionens afgørelse indeholder anvisninger, hvorved afgørelsens adressat uden overdrevne vanskeligheder selv kan fastslå beløbet ⁽⁷⁵⁸⁾. Ifølge EU-lovgivningen skal tildelt ulovlig støtte blot tilbagesøges for at genoprette den tidligere situation, og tilbagesøgningen kan ske i overensstemmelse med nationale retsregler ⁽⁷⁵⁹⁾. Kommissionen kan således blot fastslå, at den omhandlede støtte skal tilbagebetales, og overlade det til de nationale myndigheder at beregne den nøjagtige størrelse af det tilbagebetalingspligtige støttebeløb ⁽⁷⁶⁰⁾.

⁽⁷⁵⁰⁾ Se betragtning 326.

⁽⁷⁵¹⁾ Sag T-290/97 Mehibas Dordtselaan mod Kommissionen ECLI:EU:T:2000:8, præmis 59 og de forenede sager C-182/03 og C-217/03 Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen ECLI:EU:C:2006:416, præmis 147.

⁽⁷⁵²⁾ Amazons bemærkninger til åbningsafgørelsen, afsnit 178.

⁽⁷⁵³⁾ Se fodnote 742.

⁽⁷⁵⁴⁾ Se som eksempel Kommissionens beslutning 1999/718/EF af 24. februar 1999 om den spanske stats støtte til Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) (EFT L 292 af 13.11.1999, s. 1); Kommissionens beslutning 2000/735/EF af 21. april 1999 om de nederlandske skattemyndigheders behandling af en technolease-aftale mellem Philips og Rabobank (EFT L 297 af 24.11.2000, s. 13); Kommissionens beslutning 2000/795/EF af 22. december 1999 om den statsstøtte, Spanien har ydet til fordel for Ramondín SA og Ramondín Cápsulas SA (EFT L 318 af 16.12.2000, s. 36); Kommissionens beslutning 2005/709/EF af 2. august 2004 om den statsstøtte, som Frankrig har ydet France Télécom (EFT L 269 af 14.10.2005, s. 30); Kommissionens beslutning 2008/551/EF af 11. december 2007 om statsstøtte C 12/07 (ex N 799/06) som Den Slovakiske Republik har planlagt at yde til Glunz & Jensen, s.r.o. (EFT L 178 af 5.7.2008, s. 38); Kommissionens beslutning 2008/734/EF af 4. juni 2008 om statsstøtte C 57/07 (ex N 843/06), som Den Slovakiske Republik planlægger at yde til Alas Slovakia, s.r.o. (EUT L 248 af 17.9.2008, s. 19); og beslutning 2011/276/EU.

⁽⁷⁵⁵⁾ Se betragtning 326.

⁽⁷⁵⁶⁾ Sag T-214/95 Het Vlaamse Gewest (flamsk region) mod Kommissionen ECLI:EU:T:1998:77, præmis 54.

⁽⁷⁵⁷⁾ Også selv om det er umuligt at tilbagesøge støtten og ikke blot vanskeligt at beregne støttebeløbet.

⁽⁷⁵⁸⁾ Se sag C-441/06 Kommissionen mod Frankrig ECLI:EU:C:2007:616, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.

⁽⁷⁵⁹⁾ Forenede sager T-427/04 og T-17/05 Frankrig og France Telecom mod Kommissionen ECLI:EU:T:2009:474, præmis 297.

⁽⁷⁶⁰⁾ Forenede sager T-427/04 og T-17/05 Frankrig og France Telecom mod Kommissionen ECLI:EU:T:2009:474, præmis 299.

- (641) I tilfælde af statsstøtte i form af en skatteforanstaltning skal det beløb, der skal tilbagesøges, beregnes på grundlag af en sammenligning mellem den faktisk betalte skat og den skat, der skulle være betalt efter den almindeligt gældende regel. Som det konkluderes i betragtning 542 bør godtgørelsen betalt af LuxOpCo til LuxSCS bestemmes på baggrund af en TNMM, hvorved LuxSCS betragtes som den mindst komplekse enhed i forhold til licensaftalen, og godtgørelsen, der skal betales af LuxOpCo til LuxSCS, bør bestemmes med henvisning til LuxSCS som den testede part ⁽⁷⁶¹⁾.
- (642) Godtgørelsen af LuxSCS bør afspejle det faktum, at de udfører en mellemliggende funktion i forbindelse med de immaterielle aktiver, i og med at de blot bærer det juridiske ejerskab over og licenserne til de immaterielle aktiver ejet af ATI og A9, men videregiver rettighederne til at udvikle, forbedre, administrere og udnytte de immaterielle aktiver til LuxOpCo af hensyn til LuxOpCos drift af Amazons europæiske detailvirksomhed. Den bør også afspejle det faktum, at selve LuxSCS højst udfører udelukkende begrænsede funktioner i form af generelle administrative tjenesteydelser, der er nødvendige for at opretholde deres juridiske ejerskab af de immaterielle aktiver, hvilket lader til at blive ydet af eksterne leverandører på vegne af LuxSCS (se betragtning 429).
- (643) Med hensyn til bestemmelsen af det passende omkostningsgrundlag, for hvilket der skal anvendes et mark-up i det aktuelle tilfælde, bemærker Kommissionen, at LuxSCS ikke registrerer noget salg og ikke påtager sig risikoen i forbindelse med de immaterielle aktiver. Dette medfører, at der bør benyttes en omkostningsbaseret godtgørelse til at bestemme godtgørelsen af LuxSCS, hvor der kun anvendes et mark-up på de pådragne eksterne omkostninger ved deres faktiske funktioner, men ikke et mark-up på dækningskøbs- og CSA-omkostningerne, som i virkeligheden blot videregives af LuxSCS til A9 og ATI ⁽⁷⁶²⁾.
- (644) Hvad angår det passende niveau for det mark-up, der skal anvendes på LuxSCS' omkostninger, som antages at afspejle faktiske funktioner relateret til den nødvendige opretholdelse af ejerskabet over de immaterielle aktiver under LuxOpCos kontrol, vurderer Kommissionen på baggrund af den erfaring, der ligger til grund for JTPF-rapporten fra 2010, at et passende mark-up for tjenesteydelser med lav merværdi, f.eks. dem leveret af LuxSCS i forbindelse med de immaterielle aktiver, bør være 5 % ⁽⁷⁶³⁾. Det bør dog tages med i overvejelserne, hvis fakta og omstændigheder omkring den specifikke transaktion taler for et andet mark-up ⁽⁷⁶⁴⁾. Luxembourgs skattemyndigheder inviteres derfor til, inden for to måneder fra meddelelsen om denne beslutning, at fremsætte og retfærdiggøre det endelige niveau for det mark-up ved at sammenligne det med sammenlignelige transaktioner med uafhængige tjenesteydere. Undlader Luxembourg at gøre dette, vil Kommissionen acceptere et mark-up på LuxSCS' direkte pådragne eksterne omkostninger pådraget i forbindelse med ejerskabet af de immaterielle aktiver på 5 %, i det omfang at disse omkostninger afspejler faktiske funktioner, der udføres af LuxSCS.
- (645) I lyset af ovenstående betragtning bør det beløb, der skal tilbagesøges, bestemmes ved: i) at tage LuxOpCos regnskabsmæssige overskud i hvert af de år, hvor den anfægtede skatteafgørelse blev anvendt, til at bestemme deres selskabsskatlige ansvar; ii) deraf at udlede summen af dækningskøbs- og CSA-omkostningerne, omkostningerne ved eksterne tjenesteydelser pådraget for LuxSCS og det passende mark-up på omkostningerne ved disse tjenesteydelser i det omfang, disse omkostninger afspejler aktive funktioner udført af LuxSCS ⁽⁷⁶⁵⁾; iii) at anvende de almindelige regler for selskabsbeskatning i Luxembourg på det resulterende beløb, herunder standard-selskabsskat, kommuneskat, ekstraskatter og formueskat; og iv) ud fra dette beløb at udlede det skattebeløb, LuxOpCo effektivt har betalt i hvert af de år, hvor den anfægtede skatteafgørelse var gældende.
- (646) Det er forskellen mellem iii) og iv), der udgør det støttebeløb, der skal tilbagesøges for at eliminere den selektive fordel, Luxembourg har tildelt som et resultat af den anfægtede skatteafgørelse.

⁽⁷⁶¹⁾ Se betragtning 549.

⁽⁷⁶²⁾ Se betragtning 551 og 552.

⁽⁷⁶³⁾ Se betragtning 558.

⁽⁷⁶⁴⁾ JTPF-rapport fra 2010, afsnit 63.

⁽⁷⁶⁵⁾ Se betragtning 429. Som forklaret i OECD's TP-retningslinjer fra 1995, afsnit 7.33: »[...] I en armlængdetransaktion ville en uafhængig virksomhed normalt ønske at opkræve for tjenesteydelser, så der skabes overskud, frem for blot at levere tjenesteydelser til kostpris [...]«. LuxSCS ville derfor ikke kun modtage mark-up'et på omkostningerne, men også godtgørelse for disse omkostninger.

10.5. TILBAGEBETALINGSPLIGTIG VIRKSOMHED

- (647) I lyset af observationerne i betragtning 607 til 610 mener Kommissionen, at Luxembourg i første omgang bør tilbagesøge den retsstridige og uforenelige støtte tildelt af den anfægtede skatteafgørelse fra LuxOpCo. Skulle LuxOpCo ikke være i stand til at tilbagebetale det fulde støttebeløb, de har modtaget som følge af den anfægtede skatteafgørelse, bør Luxembourg tilbagesøge alle resterende beløb fra Amazon-koncernen og/eller dens efterkommere, eller koncerner, eftersom det er den enhed, der kontrollerer Amazon-koncernen, der er den eneste økonomiske enhed, der drager fordel af støtten (se sektion 9.5). På denne måde elimineres den uretmæssige fordel tildelt af den anfægtede skatteafgørelse, og den tidligere eksisterende situation på markedet genoprettes via tilbagebetaling ⁽⁷⁶⁶⁾.

11. BEVISMATERIALET, HVORPÅ KOMMISSIONEN STØTTER SIN KONKLUSION OM STATSSTØTTE

- (648) Luxembourg hævdede, at nogle af de oplysninger, som Kommissionen støttede sig til under den formelle undersøgelse, ikke var tilgængelige for deres skattemyndighed på den dato, hvor de indførte den anfægtede skatteafgørelse, og at Kommissionen derfor drager fordel af at kunne undersøge denne afgørelse i bagklogskabens lys.
- (649) Kommissionen bemærker, at de argumenter, den baserer sine konklusioner vedrørende tilstedeværelsen af en fordel på, var tilgængelige på det givne tidspunkt. Det drejer sig navnlig om den funktionelle analyse i afgørelsesanmodningen og TP-rapporten. I de dokumenter beskrives det tydeligt, at LuxSCS hverken har medarbejdere eller en fysisk tilstedeværelse, og dets primære aktiviteter beskrives som værende begrænsede til at fungere som holdingselskab for de immaterielle aktiver og kontraktpart for CSA'en, som det kun skulle bidrage til finansielt. I modsætning hertil fungerer LuxOpCo ifølge beskrivelsen som europæisk hovedkontor og påtager sig risiciene og administrerer den strategiske beslutningstagning og primære fysiske komponenter af Amazons online detailvirksomhed i Europa. Disse beskrivelser burde have fået Luxembourgs skattemyndighed til at sætte spørgsmålstegn ved den unøjagtige og udokumenterede antagelse om, at LuxSCS ville udføre unikke og værdifulde funktioner i forbindelse med de immaterielle aktiver, hvilket understøtter ordningen for fastsættelse af transferpris, der godkendes af den anfægtede skatteafgørelse.
- (650) Som det forklares i betragtning 620, er det øjeblik, hvor støtte tildeles en skatteyder i forbindelse med en skatteafgørelse, der godkender en metode til bestemmelse af dennes skattepligtige indkomst, under alle omstændigheder hvert år, hvor denne skatteyder bruger denne afgørelse til at bestemme sit årlige selskabsskatlige ansvar, og skattemyndigheden accepterer en angivelse af skattepligtig indkomst bestemt på baggrund af denne metode. Dette medfører, at alle oplysninger, der efterfølgende sætter spørgsmålstegn ved de afgørende antagelser, som denne afgørelse er baseret på, enten bør have ført til en revision af afgørelsen eller til Luxembourgs skattemyndigheds afvisning af en angivelse, der bygger på ordningen for fastsættelse af transferpris godkendt i denne afgørelse i de mere end otte år, hvori LuxOpCo lændede sig op ad den i forbindelse med fastsættelse af deres selskabsskatlige ansvar i Luxembourg.

12. KONKLUSION

- (651) Som konklusion finder Kommissionen, at Luxembourg har overtrådt artikel 107, stk. 1, og artikel 108, stk. 3, i traktaten og tildelt ulovlig statsstøtte til LuxOpCo og Amazon-koncernen igennem den anfægtede skatteafgørelse og ved hvert år at acceptere en selskabsskatteangivelse baseret derpå, som Luxembourg i kraft af artikel 16 i forordning (EU) 2015/1589 er pålagt at tilbagesøge fra LuxOpCo og, hvis sidstnævnte undlader at tilbagebetale det fulde beløb, fra Amazon-koncernen eller dennes efterfølgere eller koncerner for det udestående støttebeløb. Kommissionen har derfor

⁽⁷⁶⁶⁾ Som angivet i sektion 9.5, og betragtning 607 især, ydede Luxembourgs skattemyndighed fordelagtig skattemæssig behandling til LuxOpCo. Derfor er dette den første ydelsesmodtager, som Luxembourg bør tilbagesøge støtte fra. Hvis tilbagesøgning fra denne ydelsesmodtager ikke fjerner den uretmæssige fordel, må tilbagesøgningen udvides til at omfatte Amazon-koncernen, eftersom hele koncernen udgør én økonomisk enhed, som drager fordel af støtten. Se i denne forstand de forenede sager T-415/05, T-416/05 og T-423/05 Grækenland mod Kommissionen ECLI:EU:T:2010:386, præmis 126.

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

Artikel 1

Skatteafgørelsen af 6. november 2003 i henhold til hvilken Luxembourg godkendte en ordning for fastsættelse af transferpris foreslået af Amazon.com, Inc., som gav Amazon EU S.á.r.l. mulighed for at fastsætte sin skyldige selskabsskat ud fra indtægter i selskaber baseret i Luxembourg fra 2006 til 2014, på den ene side, og den efterfølgende godtagelse af den årlige selskabsskatteangivelse baseret derpå, på den anden siden, udgør ulovlig støtte ydet af Luxembourg, jf. artikel 108, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, som er uforenlig med det indre marked, jf. samme traktats artikel 107, stk.1.

Artikel 2

1. Luxembourg skal tilbagesøge den uforenelige og ulovlige støtte, der er omhandlet i artikel 1, hos Amazon EU S.á.r.l.
2. Ethvert beløb, der ikke kan tilbagesøges hos Amazon EU S.á.r.l. efter tilbagesøgningen, jf. stk. 1, tilbagesøges hos Amazon-koncernen.
3. Det beløb, der skal tilbagesøges, pålægges renter fra det tidspunkt, hvor det blev udbetalt til støttemodtagerne, og indtil det er blevet tilbagebetalt.
4. Beløbet beregnes med renters rente efter kapitel V i forordning (EF) nr. 794/2004.

Artikel 3

1. Tilbagesøgningen af den støtte, der er omhandlet i artikel 1, skal være øjeblikkelig og effektiv.
2. Luxembourg efterkommer denne afgørelse senest fire måneder efter meddelelsen deraf.

Artikel 4

1. Senest to måneder efter meddelelsen af nærværende afgørelse forelægger Luxembourg oplysninger om den metode, der er anvendt til at beregne den nøjagtige størrelse af støtten.
2. Luxembourg holder Kommissionen underrettet om forløbet af de nationale foranstaltninger til gennemførelse af denne afgørelse, indtil den i artikel 1 omhandlede støtte er fuldt tilbagebetalt. Luxembourg indsender på Kommissionens anmodning straks oplysninger om, hvilke foranstaltninger der allerede er truffet eller planlagt for at efterkomme afgørelsen.

Artikel 5

Denne afgørelse er rettet til Storhertugdømmet Luxembourg.

Udfærdiget i Bruxelles, den 4. oktober 2017.

På Kommissionens vegne
Margrethe VESTAGER
Medlem af Kommissionen