

II

(Niet-wetgevingshandelingen)

BESLUITEN

BESLUIT (EU) 2017/1283 VAN DE COMMISSIE**van 30 augustus 2016****betreffende steunmaatregel SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) die Ierland ten gunste van Apple ten uitvoer heeft gelegd***(Kennisgeving geschied onder nummer C(2016) 5605)***(Slechts de tekst in de Engelse taal is authentiek)****(Voor de EER relevante tekst)**

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig de genoemde artikelen te hebben uitgenodigd hun opmerkingen te maken ⁽¹⁾ en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. PROCEDURE

- (1) Per brief van 12 juni 2013 heeft de Commissie Ierland verzocht informatie te verstrekken over zijn praktijk inzake fiscale rulings ⁽²⁾. Met name heeft de Commissie om informatie verzocht over alle rulings die Ierland had afgegeven aan de ondernemingen van de Apple-groep Apple Operations International (hierna „AOI” genoemd), Apple Sales International (hierna „ASI” genoemd) en Apple Operations Europe (hierna „AOE” genoemd). De Commissie heeft ook om een illustratieve lijst verzocht (ten minste vijf voorbeelden) van in Ierland gevestigde ondernemingen of vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen die voor soortgelijke activiteiten in Ierland fiscale rulings hadden genoten.
- (2) Per brief van 9 juli 2013 heeft Ierland de Commissie de gevraagde informatie verstrekt. In zijn brief heeft Ierland meegedeeld dat de Ierse belastingdienst in negen gevallen rulings had afgegeven aan buitenlandse ondernemingen met betrekking tot de winsttoerekening aan hun Ierse vestiging. Die gevallen hadden onder meer betrekking op de volgende negen ondernemingen: Onderneming [A] (*), Onderneming [B], Onderneming [C1], Onderneming [D], Onderneming [E], Onderneming [F], Onderneming [G1], Onderneming [G2] en Onderneming [G3].
- (3) Per brief van 26 augustus 2013 heeft de Commissie verzocht de rulings te verstrekken die de Ierse belastingdienst aan deze negen ondernemingen had afgegeven. Zij heeft tevens verzocht alle door de Ierse belastingdienst in de jaren 2010, 2011 en 2012 afgegeven rulings te verstrekken. Op 25 september 2013 heeft Ierland de aan de negen ondernemingen afgegeven rulings verstrekt, alsmede de rulings die waren afgegeven in 2010, 2011 en 2012, waarbij de laatste een klein aantal voorafgaande prijsafspraken (advance pricing agreements, hierna „APA's” genoemd) bevatten, waaronder bilaterale APA's.

⁽¹⁾ PB C 369 van 17.10.2014, blz. 22.

⁽²⁾ In de verstrekte informatie verwijst Ierland niet naar „fiscale rulings”, maar naar „voorafgaande adviezen”. De Commissie gebruikt in het kader van dit besluit en ten behoeve van de consistentie met het besluit tot inleiding van de procedure het begrip „fiscale rulings”. De twee begrippen betekenen in wezen hetzelfde.

(*) Delen van deze tekst zijn bewerkt om te voorkomen dat vertrouwelijke gegevens openbaar worden gemaakt; die delen staan tussen vierkante haken.

- (4) Per brief van 21 oktober 2013 heeft de Commissie Ierland verzocht de rulings te verstrekken die de Ierse belastingdienst in 1991 en 2007 had afgegeven ten gunste van ASI en AOE, alsook alle essentiële elementen die ter staving bij de rulingaanvragen bij de Ierse belastingdienst waren ingediend, met name de onderliggende verslagen van de belastingadviseur van de ondernemingen. De Commissie heeft eveneens om informatie verzocht over alle in Ierland belastingplichtige ondernemingen van de Apple-groep, met inbegrip van alle van kracht zijnde rulings en de belastingaangiften van die in Ierland gevestigde ondernemingen van de Apple-groep voor de jaren 2010, 2011 en 2012. Op 21 november 2013 hebben de Ierse autoriteiten de gevraagde informatie verstrekt, met inbegrip van de in 1991 en 2007 ten gunste van ASI en AOE afgegeven rulings en de belastingaangiften van de negen in overweging 2 genoemde ondernemingen.
- (5) Per brief van 24 januari 2014 heeft de Commissie uitleg gevraagd over de rulings die Ierland op 25 september 2013 had verstrekt. De Commissie heeft Ierland eveneens verzocht alle rulings inzake winsttoerekening te verstrekken die sinds 2004 waren afgegeven en alle rulings die vóór die datum waren afgegeven en nog steeds van kracht zijn, evenals alle essentiële elementen ter staving van die rulings.
- (6) Op 6 maart 2014 heeft Ierland extra rulings inzake winsttoerekening verstrekt met betrekking tot ondernemingen waarvan de rulingaanvragen werden behandeld door de afdeling binnen de Ierse belastingdienst die voor „grote zaken” bevoegd is. Ierland heeft de rulings verstrekt, een kopie van de door Ierland ontvangen correspondentie van de onderneming of haar belastingadviseur waarin de grondslag voor de rulingaanvraag wordt beschreven en een kopie van het antwoord van de Ierse belastingdienst. Deze informatie werd verstrekt over tien ondernemingen: Onderneming [H], Onderneming [I], Onderneming [C2], Onderneming [J], Onderneming [K], Onderneming [D], Onderneming [L], Onderneming [M], Onderneming [N] en Onderneming [O] ⁽³⁾. Ierland deelde verder mee dat informatie met betrekking tot Onderneming [K] in een eerder antwoord was opgenomen.
- (7) Per brief van 7 maart 2014 heeft de Commissie Ierland meegedeeld dat zij onderzocht of de door de Ierse belastingdienst in 1991 en 2007 ten gunste van ASI en AOE afgegeven fiscale rulings nieuwe steun vormen, en de Ierse autoriteiten verzocht opmerkingen te maken over de verenigbaarheid van dergelijke steun. Omdat de Commissie reeds per brief van 21 oktober 2013 om alle essentiële elementen ter staving van die rulings had verzocht, heeft zij Ierland verzocht aanvullende informatie te verstrekken met betrekking tot de in die rulings onderschreven fiscale regelingen alsmede de belastingaangiften van in Ierland gevestigde ondernemingen van de Apple-groep. Op 25 maart 2014 heeft Ierland de belastingaangiften van ASI en AOE voor de jaren 2004 tot en met 2010 ingediend.
- (8) Bij brieven van 1 en 28 mei 2014 hebben de Ierse autoriteiten bezwaar gemaakt tegen het feit dat de besprekingen tussen de Commissie en de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) konden hebben geleid tot de openbaarmaking van vertrouwelijke informatie over de belastingbetaler. Per brief van 6 juni 2014 heeft de Commissie gereageerd op die bezorgdheid door uit te leggen dat de besprekingen tussen de Commissie en de OESO van algemene aard waren en dat er geen vertrouwelijke informatie over de belastingbetaler was doorgegeven aan de OESO.
- (9) Op 11 juni 2014 heeft de Commissie overeenkomstig artikel 108, lid 2, van het Verdrag het besluit vastgesteld om met betrekking tot de in 1991 en 2007 door de Ierse belastingdienst ten gunste van ASI en AOE afgegeven fiscale rulings de formele onderzoeksprocedure in te leiden, omdat die rulings staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag zouden kunnen vormen (hierna „het besluit tot inleiding van de procedure” genoemd).
- (10) Per brief van 5 september 2014 heeft Ierland zijn opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure ingediend.
- (11) Op 17 oktober 2014 is het besluit tot inleiding van de procedure bekendgemaakt in het Publicatieblad ⁽⁴⁾, waarbij belanghebbenden werden verzocht hun opmerkingen over het onderzoek van de Commissie te maken. Per brief van 17 november 2014 heeft de Commissie de opmerkingen van Apple ontvangen. Bij die opmerkingen was een ad-hocverslag over de winsttoerekening gevoegd dat was opgesteld door zijn belastingadviseur [de belastingadviseur van Apple] (hierna „het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple]” genoemd). Voorts werden ook opmerkingen ingediend door Ibec ⁽⁵⁾ en Oxfam en een gezamenlijke brief die was opgesteld door verschillende handelsorganisaties ⁽⁶⁾.
- (12) Op 9 januari 2015 heeft een bijeenkomst plaatsgevonden tussen de diensten van de Commissie en vertegenwoordigers van Apple waarin Apple aan de Commissie uitleg gaf over haar nieuwe ondernemingsstructuur in Ierland. Per e-mail van 19 januari 2015 heeft Apple in aansluiting op de bijeenkomst van 9 januari 2015 de Commissie een samenvatting verstrekt van de belangrijkste elementen van de [...] herstructurering van Apple in Ierland.

⁽³⁾ Omdat sommige verstrekte rulings zijn gericht aan ondernemingen van dezelfde groep, behoren de negen in overweging 2 genoemde ondernemingen en de tien in overweging 6 genoemde ondernemingen tot 14 verschillende multinationale groepen.

⁽⁴⁾ PB C 369 van 17.10.2014, blz. 22.

⁽⁵⁾ Vereniging van ondernemingen en werkgevers voor in Ierland gevestigde organisaties.

⁽⁶⁾ Deze beroepsverenigingen en ondertekenaars van de brief zijn: Information Technology Industry Council (ITI), National Foreign Trade Council (NFTC), Semiconductor Industry Association (SIA), Silicon Valley Tax Directors Group (SVTDG), Software Coalition, Software Finance and Tax Executives Council (SofTEC), Tech America, TechNet.

- (13) Op 30 januari 2015 en 11 maart 2015 heeft Ierland zijn opmerkingen gemaakt over de door de Commissie ontvangen opmerkingen van derden naar aanleiding van het besluit tot inleiding van de procedure.
- (14) Per brief van 4 februari 2015 heeft de Commissie Ierland verzocht om zijn standpunt over de nieuwe ondernemingsstructuur van Apple in Ierland, en om alle schriftelijke uitwisselingen tussen de Ierse belastingdienst en Apple over deze nieuwe ondernemingsstructuur. Ierland heeft op dat verzoek geantwoord per brief van 25 februari 2015 en de gevraagde schriftelijke uitwisselingen en een verslag van een audioconferentie van 11 december 2014 tussen de Ierse belastingdienst en Apple verstrekt. Daarnaast heeft Ierland de Commissie gevraagd meer duidelijkheid te scheppen over bepaalde aspecten van haar onderzoek naar de fiscale rulings van 1991 en 2007, dat volgens Ierland leek te berusten op een misvatting van de Commissie ten aanzien van de toepasselijke nationale wetgeving.
- (15) Per brief van 5 maart 2015 heeft de Commissie Ierland verzocht om informatie over de rentebaten in de financiële jaarrekeningen van ASI en AOE en de toerekening van die inkomsten binnen ASI en AOE. Daarnaast heeft de Commissie om informatie verzocht over het beheer van de intellectuele-eigendomslicenties die door ASI en AOE worden gehouden voor de inkoop, fabricage, verkoop en distributie van Apple-producten buiten het Amerikaanse continent (hierna „de intellectuele-eigendomslicenties van Apple” genoemd) en over de vraag of werknemers van de Apple-groep betrokken waren bij dit beheer. Ierland heeft per brief van 15 april 2015 geantwoord en alle gevraagde informatie verstrekt, met inbegrip van een door Apple ingediende bijlage. In een tweede brief die op dezelfde dag werd verzonden, stemde Ierland in met een bijeenkomst met de Commissie.
- (16) Op 17 april 2015 heeft de Commissie Ierland een brief gezonden met een antwoord op de vraag van Ierland van 25 februari 2015 om meer duidelijkheid te scheppen over bepaalde aspecten van het onderzoek van de Commissie naar de rulings van 1991 en 2007 (hierna „de brief van 17 april 2015” genoemd). De Commissie heeft Ierland verzocht een kopie van die brief aan Apple door te sturen.
- (17) Op 22 april 2015 heeft een bijeenkomst plaatsgevonden tussen de diensten van de Commissie en Apple. Ierland was aanwezig op deze bijeenkomst waarin vooral aandacht werd besteed aan de winsttoerekening binnen ASI en AOE.
- (18) Per e-mail van 23 april 2015 heeft de Commissie Apple verzocht opmerkingen te maken over de brief van 17 april 2015. Daarnaast heeft de Commissie Apple verzocht de notulen te verstrekken van de vergaderingen van de raad van bestuur van ASI voor dezelfde periode waarvoor eerder de notulen van de vergaderingen van de raad van bestuur van AOE waren verstrekt.
- (19) Per brieven van 4 mei 2015 hebben Ierland en Apple op de brief van 17 april 2015 geantwoord. Op 7 mei 2015 is de brief van Apple doorgezonden aan Ierland met het verzoek opmerkingen te maken.
- (20) Op 7 mei 2015 heeft een bijeenkomst plaatsgevonden tussen de diensten van de Commissie en Ierland.
- (21) Op 20 mei 2015 heeft Ierland opmerkingen gemaakt naar aanleiding van de opmerkingen van Apple over de brief van 17 april 2015.
- (22) In antwoord op de e-mail van de Commissie van 23 april 2015 heeft Apple op 27 mei 2015 alle notulen en resoluties van de raden van bestuur van ASI en AOE voor de gevraagde periode verstrekt.
- (23) Per e-mail van 9 juli 2015 heeft de Commissie Ierland de ontwerpnotulen van de bijeenkomst van 7 mei 2015 gezonden en Ierland verzocht met die notulen in te stemmen of een voorstel tot wijziging te doen.
- (24) Op 17 juli 2015 heeft Ierland geantwoord op de e-mail van de Commissie van 9 juli 2015 en met name verklaard dat het de ontwerpnotulen niet beschouwde als een correcte of volledige weergave van de bijeenkomst van 7 mei 2015. Ierland heeft zijn opmerkingen gemaakt over de vergadering en de argumenten in zijn brief van 4 mei 2015 herhaald. Daarnaast heeft Ierland een advies van Hon. John D. Cooke bijgevoegd (hierna „het advies van Cooke” genoemd). Per brief van 28 juli 2015 heeft de Commissie geantwoord op de brief van Ierland van 17 juli 2015.
- (25) Per brief van 14 augustus 2015 heeft Ierland opmerkingen ingediend over de notulen van de vergadering van 7 mei 2015.

- (26) Per brief van 7 september 2015 heeft Apple opmerkingen ingediend over de notulen van de vergadering van 7 mei 2015. Apple heeft een advies ingediend van professor [de adviseur van Apple] (hierna „het advies van [de adviseur van Apple]” genoemd).
- (27) Per brief van 11 november 2015 heeft de Commissie Ierland verzocht meer duidelijkheid te scheppen over de activiteiten van ASI, AOE en Apple Distribution International (hierna „ADI” genoemd) om een duidelijker beeld te krijgen van de uitgeoefende functies en de gedragen risico's van de hoofdkantoren van ASI en AOE en hun respectieve Ierse vestigingen.
- (28) Na enkele briefwisselingen tussen Ierland en de Commissie van 25 november 2015, 27 november 2015 en 2 december 2015 met betrekking tot de omvang van het verzoek om toezending van informatie en de antwoordtermijn heeft Ierland per brief van 8 december 2015 een deel van de gevraagde informatie verstrekt. In die brief heeft Ierland ook meegedeeld dat de ontbrekende informatie later zou worden verstrekt en dat Apple bezig was met het verzamelen van de gevraagde informatie. Voorts heeft Ierland in die brief zijn bezorgdheid geuit over de wijze waarop het onderzoek verliep.
- (29) Op 21 januari 2016 heeft een bijeenkomst plaatsgevonden tussen de chief executive officer van Apple Inc. (hierna „de CEO van Apple” genoemd) de heer Cook, en de commissaris voor Mededinging mevrouw Vestager, waarbij Ierland ook aanwezig was. Per brief van 25 januari 2016 heeft de CEO van Apple meer duidelijkheid gegeven over de punten die door Apple tijdens de bijeenkomst van 21 januari 2016 waren opgeworpen. De commissaris voor Mededinging heeft op die brief gereageerd per brief van 29 februari 2016.
- (30) Per brief van 29 januari 2016 heeft Ierland, in antwoord op het verzoek van de Commissie van 11 november 2015, aanvullende informatie verstrekt.
- (31) Per brief van 17 februari 2016 heeft Ierland opnieuw zijn bezorgdheid geuit over de wijze waarop het onderzoek verliep en verklaard dat het van oordeel was dat de regels inzake procedurele eerlijkheid en het recht op verdediging door de Commissie waren geschonden.
- (32) Per brief van 18 februari 2016 heeft Apple nadere toelichtingen verstrekt over de punten die tijdens de bijeenkomst van 21 januari 2016 waren opgeworpen. Apple heeft ook een geactualiseerde versie ingediend van het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] dat op 17 november 2014 samen met haar opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure was ingediend (hierna „het tweede ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple]” genoemd). Apple heeft in die brief verklaard dat zij ervan overtuigd was dat in het besluit tot inleiding van de procedure de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE werd betwist.
- (33) Per brief van 18 februari 2016 heeft Ierland een ongevraagd ad-hocverslag over de winsttoerekening ingediend dat was opgesteld door Pricewaterhouse Cooper (hierna „het ad-hocverslag van PwC” genoemd), waarin volgens Ierland zijn standpunt wordt bevestigd dat de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE, die door de Ierse belastingdienst in de fiscale rulings van 1991 en 2007 wordt onderschreven, zakelijk is bepaald.
- (34) Per brief van 8 maart 2016 heeft de Commissie [...] om aanvullende [...] informatie [...] verzocht. De Commissie ging eveneens in op de bezorgdheid die Ierland op 17 februari 2016 had geuit over de omvang van het onderzoek door uit te leggen dat het voorwerp van het onderzoek de vraag was of de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE, die in de fiscale rulings van 1991 en 2007 wordt onderschreven, staatssteun inhield.
- (35) Op 14 maart 2016 heeft Apple [...] opnieuw een brief gezonden waarin [...] bezorgdheid wordt geuit over het eerlijke verloop van de procedure. De Commissie heeft hierop per brief van 20 april 2016 geantwoord en heeft Ierland een kopie van haar brief gezonden. Apple heeft per brief van 6 mei 2016 geantwoord op de brief van de Commissie van 20 april 2016. De Commissie heeft per brief van 22 juli 2016 geantwoord op de brief van 6 mei 2016 en heeft Ierland een kopie van haar brief gezonden. Apple heeft per brief van 24 augustus 2016 geantwoord op de brief van de Commissie van 22 juli 2016 en drukte daarin haar bezorgdheid uit over het eerlijke verloop van de procedure.
- (36) Op 23 maart 2016 heeft Ierland de Commissie twee brieven gezonden. In zijn eerste brief heeft Ierland een deel van de informatie verstrekt waarom de Commissie in haar brief van 8 maart 2016 had gevraagd, en verklaard dat het de overige informatie op 22 april 2016 zou verstrekken. In zijn tweede brief heeft Ierland opnieuw zijn bezorgdheid geuit over het eerlijke verloop van de procedure.
- (37) Per brief van 22 april 2016 heeft Ierland een brief van Apple van 22 april 2016 ingediend en de Commissie daarmee de informatie verstrekt waarom zij op 11 november 2015 en [...] van 8 maart 2016 had verzocht.

- (38) Op 24 mei 2016 heeft Ierland extra informatie verstrekt ter aanvulling van zijn verklaring van 22 april 2016. Die informatie bestond uit notulen van vergaderingen van de raden van bestuur van ASI en van AOE die eerder niet waren verstrekt.

2. FEITEN EN TOEPASSELIJKE BEPALINGEN

- (39) Dit besluit betreft twee fiscale rulings die door de Ierse belastingdienst op 29 januari 1991 en op 23 mei 2007 zijn afgegeven ten gunste van ASI en AOE (hierna „de betwiste fiscale rulings” genoemd). In de betwiste fiscale rulings worden methoden onderschreven aan de hand waarvan ASI en AOE winst toerekenen aan hun respectieve Ierse vestigingen. Op grond van de betwiste fiscale rulings mogen ASI en AOE hun jaarlijks verschuldigde Ierse vennootschapsbelasting bepalen door toepassing van de methoden voor winsttoerekening die door de Ierse belastingdienst in die rulings worden onderschreven. De ruling van 1991 bleef gelden tot 2007, toen deze door de ruling van 2007 werd vervangen. De ruling van 2007 bleef gelden totdat de nieuwe ondernemingsstructuur van Apple in Ierland in werking trad. Volgens de door Apple verstrekte informatie is het boekjaar 2014, dat eindigde op 27 september 2014, het laatste boekjaar waarvoor de ruling van 2007 geldt.

2.1. BEGUNSTIGDEN VAN DE BETWISTE FISCALE RULINGS

2.1.1. DE APPLE-GROEP

- (40) De Apple-groep bestaat uit Apple Inc. en alle ondernemingen die onder zeggenschap staan van Apple Inc. (hierna gezamenlijk „Apple” genoemd). Apple heeft haar hoofdkantoor in de Verenigde Staten van Amerika (de VS).
- (41) Apple ontwerpt, fabriceert en verkoopt apparaten voor mobiele communicatie, media-apparaten, personal computers en draagbare digitale muziekspelers. Zij verkoopt allerlei aanverwante software, diensten, randapparatuur, netwerkoplossingen en digitale inhoud en toepassingen van derden. Apple verkoopt haar producten wereldwijd via haar verkooppunten, onlinewinkels en een eigen verkoopsteam, evenals via externe aanbieders van mobiele netwerken, groothandelaren, detailhandelaren en wederverkopers met toegevoegde waarde. Bovendien verkoopt Apple allerlei producten van derden die compatibel zijn met Apple-producten, waaronder applicatiesoftware en diverse accessoires en randapparatuur via haar onlinewinkels en verkooppunten.
- (42) Apple verkoopt wereldwijd aan eindverbruikers, ondernemingen en overheden. Apple beheert haar onderneming vooral op geografische basis. De geografische rapporteringssegmenten zijn het Amerikaanse continent, Europa ⁽⁷⁾, Japan, continentaal China en overig Azië/Pacific.
- (43) In 2015 bedroeg de wereldwijde netto-omzet van Apple 233,7 miljard USD en het nettoresultaat 53,4 miljard USD ⁽⁸⁾. Op 26 september 2015 kon Apple beschikken over 186,9 miljard USD in geldmiddelen, kasequivalenten en verhandelbare effecten via buitenlandse dochterondernemingen ⁽⁹⁾. Dit bedrag komt grotendeels overeen met buitenlandse winsten die niet aan belasting waren onderworpen ⁽¹⁰⁾.
- (44) De wereldwijde onderneming van Apple is opgebouwd rond belangrijke functiegebieden die centraal vanuit de VS worden beheerd en bestuurd door leidinggevenden in Cupertino in de VS. De belangrijkste functiegebieden in de Apple-groep zijn onderzoek en ontwikkeling (hierna „O&O” genoemd), marketing, bedrijfsvoering, verkoop en algemeen en administratie.

2.1.2. STRUCTUUR VAN APPLE IN IERLAND

- (45) De Apple-groep omvat in Ierland opgerichte ondernemingen. Tussen de in Ierland opgerichte ondernemingen van de Apple-groep kan een onderscheid worden gemaakt tussen in Ierland opgerichte ondernemingen die ook in Ierland belastingplichtig zijn, zoals ADI, Apple Operations en Apple Sales Ireland, en in Ierland opgerichte ondernemingen die niet in Ierland belastingplichtig zijn, zoals AOI, ASI en AOE.

⁽⁷⁾ Het Europa-segment omvat de Europese landen, evenals het Midden-Oosten, India en Afrika, hierna gezamenlijk „het EMEA-gebied” genoemd.

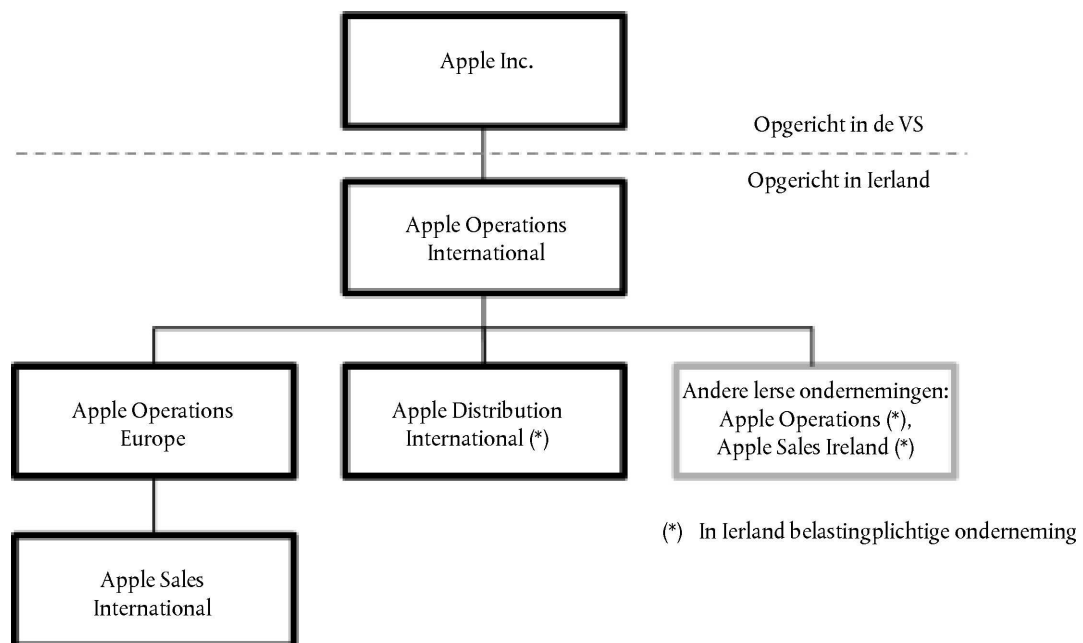
⁽⁸⁾ Einde van boek- en belastingjaar op 26 september 2015. Het belastingjaar van Apple bestrijkt de periode van 52 of 53 weken die eindigt op de laatste zaterdag van september.

⁽⁹⁾ De publieke financiële jaarrekeningen van Apple Inc. geven niet aan welke dochterondernemingen beschikken over deze geldmiddelen, kasequivalenten en verhandelbare effecten.

⁽¹⁰⁾ Zie opmerking 5 bij het jaarverslag 2015 van Apple (K-10 Securities and Exchange Commission (SEC, Amerikaanse beursautoriteit) openbaarmaking aan het publiek) waarin wordt gesteld dat „vrijwel alle niet-uitgekeerde internationale winsten [van Apple] die bestemd zijn om voor onbepaalde tijd in activiteiten buiten de VS te worden geherinvesteerd, door in Ierland ondergebrachte dochterondernemingen werden gegenereerd”. Apple legde in haar jaarrekeningen een voorziening aan voor mogelijke toekomstige belastingen op een deel van deze winsten.

- (46) Van de in Ierland opgerichte en belastingplichtige ondernemingen van de Apple-groep met werknemers in Ierland is ADI door ASI belast om de distributie van Apple-producten buiten het Amerikaanse continent te verzekeren, verwerft Apple Operations gereedschappen voor gebruik door fabrikanten en koopt zij onderdelen aan van leveranciers voor verkoop aan fabrikanten, en ondersteunt Apple Sales Ireland de verkoopprogramma's van Apple ter plekke in Ierland.
- (47) Van de in Ierland opgerichte maar niet in Ierland belastingplichtige ondernemingen van de Apple-groep is ASI een volle dochteronderneming van AOE, dat op haar beurt een volle dochteronderneming is van AOI, dat op haar beurt een volle dochteronderneming is van het in de VS opgerichte Apple Inc. ⁽¹⁾ AOE en ASI zijn actief in Ierland via vestigingen. Afbeelding 1 geeft een overzicht van deze ondernemingsstructuur:

Afbeelding 1

Ondernemingsstructuur van Apple in Ierland**2.1.3. ONTBREKEN VAN FISCALE WOONPLAATS VAN ASI EN AOE**

- (48) Een onderneming die naar Iers recht is opgericht of centraal wordt geleid en gecontroleerd in Ierland, of beide, wordt normaal gezien geacht in Ierland belastingplichtig te zijn en derhalve vennootschapsbelasting verschuldigd te zijn op haar wereldwijde winsten. Dit betekent dat in Ierland opgerichte ondernemingen in beginsel belastingplichtig zijn in Ierland, zelfs indien zij buiten Ierland worden geleid en gecontroleerd.
- (49) Vóór de wijziging ervan bij de Finance Act 2013 en de Finance Act 2014 voorzag artikel 23A van de wet inzake de consolidatie van belastingen van 1997 (Taxes Consolidation Act 1997, hierna „TCA 97” genoemd) in twee uitzonderingen op deze regel, waardoor in Ierland opgerichte ondernemingen konden worden beschouwd als buitenlandse ondernemingen. Op grond van artikel 23A TCA 97 werd een onderneming niet als belastingplichtig

⁽¹⁾ In 2006 heeft Apple Baldwin Holdings Unlimited opgericht (hierna „Baldwin” genoemd), een op de Britse Maagdeneilanden gevestigde onderneming. Baldwin Holdings Unlimited bezit als aandeelhouder in naam één aandeel in AOI, ASI, AOE en ADI. Volgens Apple is Baldwin opgericht om één aandeel in de Ierse dochterondernemingen te bezitten, omdat een vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid op grond van de Ierse wetgeving ten minste twee aandeelhouders moet hebben. Volgens Apple is Baldwin opgericht in de Britse Maagdeneilanden omdat een vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid met een aandeelhouder die een vennootschap is met onbeperkte aansprakelijkheid naar het recht van een land buiten de EU niet verplicht is haar jaarrekeningen openbaar te maken.

beschouwd als i) de onderneming in een ander land door toepassing van een dubbelbelastingverdrag als belastingplichtig werd beschouwd (de zogenaamde verdragsuitzondering) of ii) de onderneming aan een erkende effectenbeurs was genoteerd of uiteindelijk onder zeggenschap stond van een persoon die belastingplichtig was in een lidstaat of een land waarmee een belastingverdrag was gesloten (de zogenaamde uitzondering voor relevante ondernemingen), en die relevante ondernemingen of hun dochterondernemingen in Ierland een commerciële activiteit uitvoerden (de zogenaamde handelsuitzondering) ⁽¹²⁾. Deze tweede uitzondering had tot gevolg dat relevante in Ierland opgerichte ondernemingen met een commerciële activiteit in Ierland die centraal werden geleid en gecontroleerd buiten Ierland, niet in Ierland als belastingplichtig werden beschouwd. Het was echter niet vereist dat de ondernemingen een fiscale woonplaats hadden in een andere belastingjurisdictie.

- (50) ASI en AOE zijn beide opgericht in Ierland. In de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren, werden ASI en AOE beschouwd als „relevante ondernemingen” in de zin van artikel 23A TCA 97, omdat zij beide uiteindelijk onder zeggenschap stonden van een onderneming die is gevestigd in een land waarmee een belastingverdrag is gesloten, namelijk Apple Inc., die belastingplichtig is in de VS ⁽¹³⁾; aangezien ASI en AOE via hun respectieve vestigingen een commerciële activiteit uitvoerden in Ierland en buiten Ierland werden geleid en gecontroleerd, werden de ondernemingen krachtens de handelsuitzondering van artikel 23A TCA 97 beschouwd als buitenlandse ondernemingen.
- (51) ASI en AOE hadden gedurende de periode waarin de betwiste rulings van kracht waren, geen fiscale aanwezigheid in een andere belastingjurisdictie dan Ierland ⁽¹⁴⁾. Elke onderneming was immers actief via één enkele vestiging in Ierland en, nog belangrijker, de ondernemingen hadden geen fiscale aanwezigheid in de VS ⁽¹⁵⁾, dat door de Ierse belastingdienst in toepassing van artikel 23A TCA 97 werd beschouwd als het land waar zij werden geleid en gecontroleerd ⁽¹⁶⁾. Wat de hoofdkantoren van ASI en AOE betreft, deze hebben geen fysieke aanwezigheid of werknemers en bevinden zich in geen enkele jurisdictie.
- (52) Kortom, ASI en AOE zijn in Ierland opgericht, maar waren gedurende de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren, niet belastingplichtig in Ierland. Evenmin waren deze ondernemingen gedurende deze periode belastingplichtig in een andere belastingjurisdictie, aangezien hun activiteiten in andere jurisdicties, en met name de activiteiten van hun hoofdkantoren, die nergens fysieke aanwezigheid en werknemers hadden, op grond van de geldende belastingregels geen aanleiding gaven tot een fiscale aanwezigheid in de VS of een andere jurisdictie. Gedurende de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren, kunnen ASI en AOE voor wat de fiscale woonplaats betreft derhalve het best worden omschreven als „staatloos”.

2.1.4. FUNCTIES VAN DE IERSE VESTIGINGEN VAN ASI EN AOE, ZOALS VOORGESTELD DOOR IERLAND EN APPLE

- (53) Ierland en Apple hebben beschrijvingen verstrekt van de functies die door de Ierse vestigingen van ASI en AOE werden uitgeoefend ⁽¹⁷⁾, op basis waarvan de door Apple gemaakte ramingen van de belastbare winst van die ondernemingen voor de Ierse vennootschapsbelasting worden voorgesteld en onderbouwd. Die beschrijvingen zijn opgenomen in de overwegingen 54 tot en met 57.

⁽¹²⁾ In lid 2 van artikel 23A TCA 97 was vroeger het volgende bepaald: „Onder voorbehoud van lid 3 en lid 4 wordt een in de staat opgerichte onderneming met het oog op de toepassing van de fiscale wetten [Tax ACTS] en de wetten op de vermogenswinstbelasting [Capital Gains Tax ACTS] beschouwd als een in de staat gevestigde onderneming.”. In lid 3 was het volgende bepaald: „Lid 2 geldt niet voor een in de staat opgerichte onderneming indien de onderneming een relevante onderneming is en a) een handelsactiviteit uitvoert in de staat of b) gelieerd is aan een onderneming die een handelsactiviteit uitvoert in de staat.”. Artikel 23A is gewijzigd door de Finance Act 2013. Op grond van de nieuwe versie is het voor een in Ierland opgerichte onderneming niet langer mogelijk om nergens een fiscale woonplaats hebben, omdat een in Ierland opgerichte onderneming als belastingplichtig wordt beschouwd als zij in geen enkele andere belastingjurisdictie als belastingplichtig wordt beschouwd. De nieuwe versie van artikel 23A geldt sinds 1 januari 2015. De Finance Act 2014 voerde een verdere wijziging van artikel 23A in, waarbij alle in Ierland opgerichte ondernemingen als belastingplichtig zouden worden beschouwd, behalve wanneer de onderneming door toepassing van een dubbelbelastingverdrag belastingplichtig is in een andere jurisdictie. Deze regel geldt ook sinds 1 januari 2015. Voor ondernemingen die vóór 1 januari 2015 zijn opgericht, geldt echter een overgangperiode tot 31 december 2020.

⁽¹³⁾ Volgens Apple worden beide ondernemingen centraal geleid en gecontroleerd buiten Ierland, wat door de Ierse belastingdienst is aanvaard.

⁽¹⁴⁾ Met uitzondering van de Singaporese vestiging van AOE, zie overweging 111.

⁽¹⁵⁾ In de context van de hoorzittingen van de Amerikaanse Senaat heeft Apple aangegeven dat ASI noch in Ierland, noch in de VS een fiscale woonplaats heeft, zie de stukken van de hoorzitting betreffende Offshore Profit Shifting and U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) van het Permanent Subcommittee on Investigations van de Amerikaanse Senaat, 21 mei 2013, blz. 24.

⁽¹⁶⁾ In punt 12 van zijn opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure heeft Ierland verklaard dat „alle belangrijke strategische zakelijke beslissingen met betrekking tot AOE en ASI buiten Ierland werden genomen en [...] de twee ondernemingen functioneel werden geleid en gecontroleerd in de VS”. Zie ook het advies van Cooke, waarin het volgende wordt gesteld: „Op basis van de door mij ontvangen feitelijke beschrijving van hun activiteiten in Ierland is het naar mijn mening ontegensprekelijk dat in het geval van ASI en AOE het centrale beheer en de controle in de Verenigde Staten plaatsvinden, waarbij de managers van de bovenliggende groep als enigen alle strategische beslissingen nemen over de uitvoering van de Ierse activiteiten, bijvoorbeeld welke overeenkomsten zij sluiten, met wie en op welke voorwaarden.”.

⁽¹⁷⁾ Volgens Apple worden „de uit Ierse bron verkregen winsten van een vestiging vastgesteld op basis van de activiteiten van die vestiging”. Brief van Apple van 4 mei 2015, blz. 5.

- (54) Wat ASI betreft, is de Ierse vestiging in hoofdzak belast met de uitvoering van inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van Apple-producten aan gelieerde partijen ⁽¹⁸⁾ en derde klanten in het EMEA- en het APAC-gebied ⁽¹⁹⁾. De belangrijkste functies binnen de Ierse vestiging van ASI zijn onder meer: inkoop van eindproducten van Apple van externe en gelieerde fabrikanten ⁽²⁰⁾; distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van producten aan gelieerde partijen in het EMEA- en het APAC-gebied ⁽²¹⁾; verkoopondersteuning en distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van producten aan derde klanten in het EMEA-gebied ⁽²²⁾; activiteiten van de verkoop- en distributieteams ⁽²³⁾, onlineverkoop ⁽²⁴⁾; logistieke activiteiten ⁽²⁵⁾, en de exploitatie van AppleCare, de dienstverlening na verkoop voor de afnemers van Apple-producten, die de verantwoordelijkheid voor garantie, het beheer van de programma's voor reparatie en het reparatienetwerk, waaronder telefonische ondersteuning, omvat.
- (55) De Ierse vestiging van ASI behandelt ook de geplaatste bestellingen van de lokale distributie-entiteiten in het APAC-gebied. Veel activiteiten die verband houden met de distributie in dit gebied (zoals logistieke ondersteuning) worden uitgevoerd door gelieerde partijen in het kader van een dienstverleningsovereenkomst met de Ierse vestiging van ASI. Bovendien is de Ierse vestiging van ASI belast met het toezicht op het dagelijks beheer van de aan distributie verbonden risico's, met name inventarisatie, garantie en risico's betreffende kredietlimieten. Sinds 1 januari 2012 is de Ierse vestiging van ASI ook belast met productlokalisatiefuncties, die eerder werden uitgeoefend door de Ierse vestiging van AOE.
- (56) De Ierse vestiging van AOE is verantwoordelijk voor de fabricage en assemblage van een gespecialiseerd gamma computerproducten in haar faciliteiten in Ierland, met inbegrip van de iMac-desktops, MacBook-laptops en andere computeraccessoires die allemaal voor het EMEA-gebied worden geproduceerd ⁽²⁶⁾. De Ierse vestiging van AOE levert al haar afgewerkte producten aan gelieerde partijen. De hoofdactiviteiten van de Ierse vestiging van AOE omvatten de permanente uitvoering van de processen die nodig zijn voor de fabricage van producten, procesontwerp en het opstarten van nieuwe producten. De belangrijkste functies binnen de Ierse vestiging van AOE zijn onder meer: organiseren en plannen van de productie ⁽²⁷⁾; procestechnologie ⁽²⁸⁾; productie en operationele werking ⁽²⁹⁾; kwaliteitsborging en kwaliteitscontrole ⁽³⁰⁾, en reparatieactiviteiten (refurbishing) ⁽³¹⁾.
-
- ⁽¹⁸⁾ Gelieerde partijen zijn voor boekhoudkundige doeleinden gedefinieerd als entiteiten waarover uiteindelijk dezelfde natuurlijke persoon of entiteit zeggenschap uitoefent of waarop dezelfde entiteit of natuurlijke persoon invloed van betekenis uitoefent, zie International Accounting Standard (IAS) 24.
- ⁽¹⁹⁾ EMEA staat voor Europa, het Midden-Oosten, India en Afrika. APAC staat voor Azië en de Stille Oceaan (Pacific).
- ⁽²⁰⁾ De Ierse vestiging van ASI koopt Apple-producten van vooraf vastgelegde fabrikanten [...]. De Ierse vestiging van ASI maakt een prognose van de verwachte vraag door regionale gegevens te verzamelen en te analyseren, die vervolgens worden meegenomen in de in de VS beheerde procedure voor het opmaken van de prognose van de wereldwijde vraag.
- ⁽²¹⁾ Deze gelieerde partijen kunnen lokale distributie-entiteiten of lokale verkooppuntentiteiten zijn. De Ierse vestiging van ASI behandelt de door deze gelieerde partijen geplaatste bestellingen en organiseert de distributieactiviteiten voor de uitvoer of de levering van de producten aan deze entiteiten.
- ⁽²²⁾ De vier belangrijkste derde wegen naar de markt zijn: commercieel, detailhandel, onderwijs en exploitanten van telecommunicatienetten (gezamenlijk bekend als channel customers). De Ierse vestiging van ASI sluit overeenkomsten met andere gelieerde partijen voor verkoopondersteuning, marketing- en andere ondersteunende diensten met betrekking tot channel customers op de lokale EMEA-markten. Aan de hand van de input en de ondersteunende diensten die door Apple-entiteiten zijn verstrekt op de lokale markt, sluit ASI overeenkomsten met de channel partners en aanvaardt en behandelt zij verkooporders na een evaluatie van factoren, zoals voorraadbeschikbaarheid, vraag in alle landen en kredietrisico op basis van wereldwijde richtsnoeren van Apple.
- ⁽²³⁾ De activiteiten op het gebied van verkoop aan zowel gelieerde partijen als derden omvatten het beheer van nakoming ten aanzien van de klanten teneinde de efficiëntie van de distributieactiviteiten binnen de Ierse vestiging van ASI te maximaliseren, producttoewijzing en orderbeheer, verkoopactiviteiten en beheer van belangrijke derde klanten voor de bespreking van de bestelhoeveelheden.
- ⁽²⁴⁾ De verkoop- en distributieteams leggen ook nadruk op directe verkoop via en door middel van de onlinewinkels. De activiteiten van de verkoop- en distributieteams met betrekking tot de onlinewinkels omvatten het vergemakkelijken van de verkoop- en bestelprocedure voor consumenten, kleine en middelgrote ondernemingen en consumenten in de onderwijswereld.
- ⁽²⁵⁾ Dit omvat het vervoer van producten van voornamelijk externe fabrikanten in China naar de bestemde markten in het gehele EMEA-gebied. De activiteiten van de logistieke functie omvatten het beheer van uitgaande Apple-producten naar channel customers, klanten van de onlinewinkels en gelieerde partijen. Sommige logistieke activiteiten worden uitgevoerd door gelieerde partijen in het kader van een dienstverleningscontract met de Ierse vestiging van ASI.
- ⁽²⁶⁾ Volgens het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] vertegenwoordigen de door de Ierse vestiging van AOE gefabriceerde producten slechts een klein percentage van het totale verkoopvolume van Apple in het EMEA-gebied.
- ⁽²⁷⁾ Deze functie zorgt ervoor dat bij de activiteiten binnen het productiepersoneel en de processtromen een regelmatig en efficiënt gebruik van hulpbronnen gehandhaafd blijft en dat het verwachte productieniveau wordt gewaarborgd.
- ⁽²⁸⁾ Procestechnologie betreft de werking, het beheer en de optimalisatie van processen binnen de productieactiviteiten. Het team brengt efficiënt processen op gang voor huidige en nieuwe producten en brengt hierin verbeteringen aan.
- ⁽²⁹⁾ De activiteiten omvatten alle processen die nodig zijn om de verschillende onderdelen om te zetten in de afgewerkte producten, overeenkomstig de normen die zijn vastgesteld door Apple Inc. in de VS.
- ⁽³⁰⁾ De functie inzake kwaliteitsborging en kwaliteitscontrole omvat alle activiteiten waarbij de Ierse vestiging van AOE de kwaliteit van alle bij de productie betrokken factoren beoordeelt.
- ⁽³¹⁾ Het gaat om producten die om verschillende redenen zijn teruggezonden naar Apple. De Ierse vestiging van AOE zorgt ervoor dat een refurbished Apple-product een opknapbeurt ondergaat voordat het opnieuw wordt verkocht, om ervoor te zorgen dat het voldoet aan de kwaliteitsnormen van Apple.

- (57) Naast haar voornaamste productieactiviteiten verleent de Ierse vestiging van AOE aan andere ondernemingen van de Apple-groep in het EMEA-gebied ook gedeelde diensten op het gebied van financiën (boekhouding, salaris- en crediteurenadministratie), informatiesystemen en technologie en human resources. De Ierse vestiging van AOE ontwikkelt Apple-specifieke proces- en productie-expertise⁽³²⁾ en gebruikt die expertise af en toe ter ondersteuning van externe fabrikanten en distributiecentra van Apple. De Ierse vestiging van AOE is ook belast met het toezicht op het dagelijkse beheer van productie- en voorraadriscico's. Tot 1 januari 2012 was het technische team binnen de Ierse vestiging van AOE ook verantwoordelijk voor de lokalisatie van Apple-producten voor lokale markten en het uitvoeren van de technische testprogramma's met betrekking tot producten en software van Apple (bijvoorbeeld nieuwe software-releases)⁽³³⁾. Sinds januari 2012 wordt deze functie uitgeoefend door de Ierse vestiging van ASI.

2.1.5. ACTIVITEITEN VAN ASI IN HET EMEA-GEBIED

- (58) ASI verkoopt producten in het EMEA-gebied. ASI heeft geen melding gemaakt van een vaste inrichting⁽³⁴⁾ in de belastingjurisdicties van het EMEA-gebied waar deze goederen worden verkocht. Verkopen worden gesloten tussen de klanten in verschillende belastingjurisdicties van de lidstaten en ASI (en ADI) via externe wederverkopers en verkooppunten en onlinewinkels van Apple. ASI sluit verkoopovereenkomsten via geautoriseerde handtekeningen en werknemers van de Ierse vestiging van ASI staan in voor de verkoop en het oplossen van bevoorradingskwesties en andere kwesties met klanten⁽³⁵⁾. De verkoop door ASI komt tot stand na ondertekening door een gevolmachtigde⁽³⁶⁾. Uit de interne rapportage van Apple⁽³⁷⁾ is bijvoorbeeld gebleken dat in 2014 [80-85] % van de totale verkoop aan derden van ASI en ADI afkomstig was van verkoop binnen de Unie, terwijl de verkoop in de gehele Europese regio [90-95] % van de totale verkoop aan derden vertegenwoordigde en de verkoop in het Midden-Oosten goed was voor [5-10] % van de totale verkoop aan derden.

2.2. DE BETWISTE FISCALE RULINGS

2.2.1. DE BETWISTE FISCALE RULINGS MET BETREKKING TOT ASI

- (59) In 1991 heeft Apple een voorstel gedaan inzake een methode voor de bepaling van de nettowinst van de Ierse vestiging van Apple Computer Accessories Ltd (wat later ASI werd) en dat voorstel is door de Ierse belastingdienst in een fiscale ruling onderschreven. Overeenkomstig die ruling wordt de aan de Ierse vestiging van ASI toe te rekenen nettowinst berekend als 12,5 % van alle exploitatiekosten⁽³⁸⁾ van de vestiging, met uitzondering van producten voor wederverkoop.
- (60) In 2007 heeft de Ierse belastingdienst in een nieuwe ruling een gewijzigde methode voor het bepalen van de nettowinst van de Ierse vestiging van ASI onderschreven. Overeenkomstig die ruling wordt de aan de Ierse vestiging van ASI toe te rekenen nettowinst berekend als [10-15] % van de exploitatiekosten van de vestiging, met uitzondering van kosten zoals in rekening gebrachte kosten van aan Apple gelieerde ondernemingen en materiaalkosten.

2.2.2. DE BETWISTE FISCALE RULINGS MET BETREKKING TOT AOE

- (61) In 1991 heeft Apple een voorstel gedaan inzake een methode voor de bepaling van de nettowinst van de Ierse vestiging van Apple Computer Ltd (wat later AOE werd) en dat voorstel is door de Ierse belastingdienst in een fiscale ruling onderschreven. Overeenkomstig deze ruling wordt de aan de Ierse vestiging van AOE toe te rekenen nettowinst berekend als 65 % van de exploitatiekosten binnen de limiet van een jaarlijks bedrag van [60-70] miljoen USD en 20 % van de exploitatiekosten hoger dan [60-70] miljoen USD. De toepassing van deze

⁽³²⁾ [...].

⁽³³⁾ Een van de belangrijkste taken van het lokalisatieteam was de aanpassing van producten en diensten aan verschillende talen, regionale verschillen en de technische vereisten van lokale markten.

⁽³⁴⁾ Vaste inrichting betekent een fiscale aanwezigheid in een jurisdictie.

⁽³⁵⁾ Brief van Ierland van 15 april 2015, bijlage, blz.19.

⁽³⁶⁾ Ad-hocverslag van PwC, bijlage 1 vestiging van Apple Sales International (ASI), blz.11.

⁽³⁷⁾ Brief van Apple van 22 april 2016, blz. 12 en tabel 10.

⁽³⁸⁾ De ruling van 1991 verwijst naar „exploitatiekosten” (operating costs) met betrekking tot ASI en „exploitatie-uitgaven” (operating expense) met betrekking tot AOE, hoewel de twee begrippen naar dezelfde categorie lasten verwijzen.

methode was aan de voorwaarde gebonden dat als de totale winst van de Ierse vestiging van AOE lager was dan het bedrag op basis van de formule, dat lagere bedrag zou worden gebruikt voor het bepalen van de nettowinsten van de vestiging. De exploitatiekosten die in de methode werden gebruikt, waren alle exploitatiekosten van de Ierse vestiging van AOE, met inbegrip van afschrijvingen, maar met uitzondering van materialen voor wederverkoop en het kostenaandeel voor immateriële vaste activa dat in rekening werd gebracht door aan Apple gelieerde ondernemingen. Er mag aanspraak worden gemaakt op een afschrijvingsaftrek, die het bedrag van de afschrijvingen in de jaarrekeningen niet met [1-10] miljoen USD mag overschrijden ⁽³⁹⁾.

- (62) In 2007 heeft de Ierse belastingdienst in een nieuwe ruling een gewijzigde methode voor het bepalen van de nettowinst van de Ierse vestiging van AOE onderschreven. Overeenkomstig de in die ruling onderschreven methode was de belastinggrondslag van de Ierse vestiging gelijk aan i) [10-15] % van de exploitatiekosten van de vestiging, met uitzondering van kosten zoals in rekening gebrachte kosten van aan Apple gelieerde ondernemingen en materiaalkosten, ii) een rendement op intellectuele eigendom van [1-5] % van de omzet van de vestiging met betrekking tot de geaccumuleerde productieprocesstechniek van de Ierse vestiging en iii) een afschrijvingsaftrek voor fabriek en gebouwen „berekend en toegestaan op de normale wijze”.

2.2.3. VOOR DE IERSE BELASTINGDIENST BESCHIKBARE DOCUMENTEN BIJ AFGIFTE VAN DE BETWISTE FISCALE RULINGS

- (63) De documenten die door Ierland zijn verstrekt als zijnde alle essentiële elementen ter staving van de ruling van 1991 omvatten drie brieven (van 12 oktober 1990, 5 december 1990 en 16 januari 1991) en twee faxen (van 2 januari 1991 en 24 januari 1991) van [de belastingadviseur van Apple] als belastingadviseur van Apple (hierna „de belastingadviseur van Apple” genoemd); een verslag van een gesprek van 30 november 1990 en een verslag van een bijeenkomst van 3 januari 1991 dat is opgesteld door de Ierse belastingdienst, en een brief van de Ierse belastingdienst van 29 januari 1991 waarin wordt bevestigd dat de brieven van de belastingadviseur van Apple een juiste weergave vormen van de methode voor het bepalen van de aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE toe te rekenen winsten zoals overeengekomen tijdens de vergadering van 3 januari 1991. Die methode wordt beschreven in de overwegingen 59 en 61.

- (64) Het volgende fragment komt uit het verslag van het gesprek van 30 november 1990:

„[De belastingadviseur van Apple] gaf als achtergrondinformatie te kennen dat Apple met 1 000 directe werknemers en 500 personen op basis van onderaannemingscontracten nu de grootste werkgever in het gebied van Cork was. Er werd gesteld dat de onderneming op dit moment haar wereldwijde activiteiten evalueert en een winstmarge wil vaststellen op haar Ierse operaties. [De belastingadviseur van Apple] toont de jaarrekeningen voor de Ierse vestiging voor het boekjaar dat eindigde op 29 september 1989, waaruit een nettowinst bleek van 270 miljoen USD en een omzet van 751 miljoen USD. Er werd gesteld dat geen andere beursgenoteerde Ierse onderneming een soortgelijke nettowinst had voorgelegd. Volgens [de belastingadviseur van Apple] is de winst afkomstig uit drie bronnen: technologie, marketing en productie. Alleen de productie heeft betrekking op de Ierse vestiging.

[De Ierse belastingdienst] wees erop dat in de voorgestelde regeling het niveau van de in rekening gebrachte vergoeding van belang zou zijn. [De belastingadviseur van Apple] verklaarde dat de onderneming bereid zou zijn een winst van 30-40 miljoen USD te accepteren aannemende dat Apple Computer Ltd een dergelijke winst zal realiseren. (De computerindustrie is onderhevig is aan conjunctuurschommelingen). Aannemende dat Apple een winst maakt van 100 miljoen pond zal worden aanvaard dat 30-40 miljoen USD (of wat het onderhandelde bedrag ook is) wordt toegerekend aan de productieactiviteit. Als de onderneming echter een omzetzakelijk zou lijden en winsten zou realiseren van minder dan 30-40 miljoen USD, dan zouden alle winsten worden toegerekend aan de productieactiviteit. Het voorstel komt er hoofdzakelijk op neer dat alle winsten met een maximum van 30-40 miljoen USD wordt toegerekend aan de productieactiviteit.

[De Ierse belastingdienst] vroeg aan [de belastingadviseur van Apple] om aan te geven of er enige grondslag is voor het bedrag van 30-40 miljoen USD en hij gaf toe dat er geen wetenschappelijke grondslag is voor het bedrag. Het bedrag was echter zo groot dat hij hoopte dat het zou worden beschouwd als een bona fide-voorstel. Omdat het onmogelijk was om het bedrag er afzonderlijk uit te lichten, heeft [de belastingadviseur van Apple] zich ertoe verbonden gegevens over de werkelijke aan de Ierse vestiging toe te rekenen kosten uit te lichten.”.

⁽³⁹⁾ Zie de fax van 24 januari 1991 van [de belastingadviseur van Apple] over de afschrijvingsaftrek.

- (65) Het volgende fragment komt uit het verslag van de bijeenkomst van 3 januari 1991:

„Volgens [de belastingadviseur van Apple] was de onderneming duidelijk bezig met verrekenprijzen. Uit de jaarrekeningen van de vestiging voor het boekjaar dat eindigde op 30 september 1989 blijkt een nettowinst van 269 000 000 USD, bij een omzet van 751 000 000 USD. Geen enkele onderneming op de Ierse beurs kwam dicht bij een vergelijkbaar resultaat.

De belastingdienst kon geen conclusies trekken ten aanzien van de vraag of de onderneming bezig was met verrekenprijzen, maar was bereid een winstcijfer voor de Ierse vestiging te bespreken op basis van een percentage van de werkelijke aan de Ierse vestiging toe te rekenen kosten.

Het voorstel vóór de vergadering was dat de aan de Ierse vestiging toe te rekenen winst zou bestaan uit kosten plus [30-40] miljoen USD en dat de afschrijvingsaftrek niet hoger zou mogen zijn dan [10-20] miljoen USD waardoor [20-30] miljoen USD was onderworpen aan Ierse belasting. Op basis van de jaarrekeningen van het boekjaar dat eindigde op 30 september 1990 vertegenwoordigde een winst van [30-40] miljoen USD 46 % van de aan de Ierse vestiging toe te rekenen kosten. Er werd opgemerkt dat dit cijfer veel hoger is dan een cijfer van [10-15] % dat gewoonlijk wordt toegerekend aan een kostenplaats, maar er werd meteen toegegeven dat een cijfer van [10-15] % met betrekking tot de computerindustrie geen betekenis heeft. Er werd opgemerkt dat in bepaalde sectoren, en met name in de farmaceutische industrie, een handelsmarge van 100 % kan worden bereikt. Er werd echter toegegeven dat de farmaceutische en computerindustrie niet zonder meer vergelijkbaar zijn. Na verdere besprekingen werd overeengekomen, onder voorbehoud van een bevredigende uitkomst voor de kwestie van de afschrijvingsaftrek, een handelsmarge te accepteren van 65 % van de aan de Ierse vestiging toe te rekenen kosten. Bovendien werd overeengekomen een winstmarge te accepteren van 20 % op de kosten hoger dan [60-70] miljoen USD teneinde de uitbreiding van de Ierse activiteiten niet te belemmeren.

[...] Na verdere besprekingen werd overeengekomen dat de berekening van de afschrijvingsaftrek opnieuw zou worden overgedaan in Ierse pond (punts) ⁽⁴⁰⁾ en dat een normaal tarief voor slijtage ⁽⁴¹⁾ jaarlijks zou worden afgeschreven. Bovendien werd overeengekomen dat de aanspraak van de onderneming niet hoger zou zijn dan [1-10] miljoen USD boven het in de jaarrekeningen in rekening gebrachte bedrag voor geboekte afschrijvingen. Op basis van het overzicht van de ingediende kosten voor de periode die eindigde op 30 september 1990 zou dit ertoe leiden dat de winsten die onderworpen zijn aan Ierse belasting [30-40] miljoen USD zouden bedragen.

[...] Vervolgens werd de vorm van de neer te leggen jaarrekeningen besproken. Een voorstel om een overzicht van de kosten in te dienen werd niet aanvaard. Er werd overeengekomen dat een volledige winst-en-verliesrekening zou worden voorbereid en kosten voor royalty's/hoofdkantoor in rekening zouden worden gebracht voor technologische en marketingdiensten van het concern. Daarnaast worden de volledige gecontroleerde jaarrekeningen van de onderneming ingediend.

[...] In een aparte kwestie wenst [de belastingadviseur van Apple] een opslag af te spreken voor een nieuwe onderneming waarvan de activiteiten zijn beperkt tot inkoop van grondstoffen in de staat. Er werd een winstmarge van 10 % voorgesteld en na overleg werd overeengekomen om een winstmarge van 12,5 % te aanvaarden.”.

- (66) De brief van de belastingadviseur van Apple van 16 januari 1991 bevat een voorbeeld van een neerlegging van de jaarrekening voor de Ierse vestiging van Apple Computer Ltd en een overzicht van de afschrijvingsaftrek voor Apple Computer Ltd voor de jaren 1985 tot en met 1990. In de fax van 24 januari 1991 van de belastingadviseur van Apple wordt bevestigd dat Apple instemt met de volgende bewoordingen inzake de afschrijvingsaftrek ter vervanging van de eerdere bewoordingen inzake de afschrijvingsaftrek van de belastingadviseur van Apple in de brief van 16 januari 1991: „De afschrijvingsaftrek waarop aanspraak wordt gemaakt zal het bedrag van de afschrijvingen in de jaarrekeningen niet met [1-10] miljoen USD overschrijden.”.
- (67) De documenten die door Ierland zijn verstrekt als zijnde alle essentiële elementen ter staving van de ruling van 2007 omvatten een brief van 16 mei 2007 van de belastingadviseur van Apple en een brief van 23 mei 2007 van de Ierse belastingdienst waarin deze de onderschrijving van de methode voor het bepalen van de aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE toe te rekenen winsten, zoals beschreven in de brief van de belastingadviseur van Apple, bevestigt. Die methode wordt beschreven in de overwegingen 60 en 62. Geen van de twee documenten geeft een verklaring voor de cijfers „[10-15] % [van in Ierland gesitueerde exploitatiekosten]/[1-5] % [van de

⁽⁴⁰⁾ Toegevoegde voetnoot: punt verwijst naar de Ierse munteenheid op het moment van de ruling, het Ierse pond.

⁽⁴¹⁾ Toegevoegde voetnoot: slijtage verwijst naar de afschrijving van materiële goederen.

jaarmet van AOE die afkomstig is uit in Ierland gefabriceerde producten]/[10-15] % [van de exploitatiekosten van ASI]", die in die ruling worden onderschreven, noch wordt daarin aangegeven waarop die cijfers zijn gebaseerd. De brief van de belastingadviseur van Apple bevat een aantal gegevens over de wijze waarop de overeengekomen methode zal worden toegepast. In de brief wordt met name gespecificeerd, om elke twijfel bij voorbaat weg te nemen, dat van de exploitatiekosten van ASI en de „in Ierland gesitueerde exploitatiekosten" van AOE alle in rekening gebrachte kosten van aan Apple gelieerde ondernemingen wereldwijd, „above the line"-kosten zoals materiaalkosten, douane, vervoerskosten enz., eenmalige herstructureringskosten en kapitaaluitgaven zijn uitgesloten.

- (68) Geen van de documenten die ter ondersteuning van de betwiste fiscale rulings zijn verstrekt, bevat een studie van de winsttoerekening uit die periode of een verrekenprijzenverslag.

2.3. BESCHRIJVING VAN HET TOEPASSELIJKE NATIONALE RECHTSKADER

- (69) Overeenkomstig artikel 21, lid 1 TCA 97 wordt de vennootschapsbelasting in Ierland geheven op de winst van ondernemingen. Overeenkomstig artikel 76, lid 3 TCA 97 worden in het kader van de vennootschapsbelasting de inkomsten berekend en de belastingaanslag opgelegd overeenkomstig dezelfde Schedules en Cases die van toepassing zijn in het kader van de inkomstenbelasting en overeenkomstig de bepalingen die van toepassing zijn op die Schedules en Cases. Krachtens het directe belastingstelsel in Ierland wordt inkomstenbelasting geheven op basis van een reeks Schedules C, D, E en F, en in Schedule D op basis van een reeks Cases I tot en met V. Artikel 12 TCA 97 bepaalt dat „inkomstenbelasting, krachtens de Income Tax ACTS (wet op de inkomstenbelasting), wordt geheven met betrekking tot alle eigendommen, winsten of opbrengsten respectievelijk beschreven in de Schedules [C-F] [...] en overeenkomstig de bepalingen van de Income Tax ACTS die van toepassing zijn op die Schedules" ⁽⁴²⁾. Artikel 18 TCA 97 bepaalt het toepassingsgebied van de onder Schedule D bepaalde heffing en punt 2 van lid 2 daarvan geeft een opsomming van de Cases en hun toepassingsgebied. Uit deze bepalingen volgt dat de vennootschapsbelasting in Ierland wordt geheven op de winsten (inkomsten en belastbare opbrengsten) van een onderneming, ongeacht waaruit die voortvloeien, behoudens specifieke uitzonderingen ⁽⁴³⁾.
- (70) Het uitgangspunt voor het bepalen van de belastbare grondslag voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting is de boekhoudkundige winst van de belastingplichtige ⁽⁴⁴⁾. De boekhoudkundige winst wordt vervolgens voor belastingdoeleinden gecorrigeerd via verhogingen en verlagingen van algemene strekking waarin de wet voorziet ⁽⁴⁵⁾, bijvoorbeeld door een afschrijvingsaftrek ⁽⁴⁶⁾. Een boekjaar is gewoonlijk de periode van twaalf maanden waarvoor de onderneming haar jaarrekeningen maakt ⁽⁴⁷⁾.
- (71) In Ierland geldt een ander belastingtarief voor inkomsten uit handel, inkomsten uit andere activiteiten dan handel en vermogenswinsten. Artikel 21 TCA 1997 stelt het algemene tarief van de vennootschapsbelasting op 12,5 % ⁽⁴⁸⁾. Dit tarief geldt voor inkomsten uit handel ⁽⁴⁹⁾ van ondernemingen die worden belast op grond van Case I van Schedule D. Inkomsten uit andere activiteiten dan handel worden belast tegen 25 % ⁽⁵⁰⁾. De Ierse belastingdienst heeft richtsnoeren verschaft inzake de classificatie van activiteiten als handelsactiviteiten in zijn Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading ⁽⁵¹⁾. Volgens deze richtsnoeren

⁽⁴²⁾ De in Schedule C bedoelde inkomsten betreffen winsten uit in Ierland verschuldigde overheidsdividenden (artikel 17 TCA 97), de in Schedule D bedoelde inkomsten zijn onderverdeeld in vijf Cases; i) winsten uit handel; ii) winsten uit de uitoefening van beroepen; iii) belastingvrije rentebaten en buitenlandse inkomsten; iv) alle overige niet anders belastbare inkomsten of winst; v) de huuropbrengsten van grond in Ierland (artikel 18 TCA 97), Schedule E betreft inkomsten uit openbare ambten, arbeid in loondienst, lijfrenten en pensioen (artikel 19 TCA 97) en Schedule F betreft dividenden van Ierse ondernemingen (artikel 20 TCA 97).

⁽⁴³⁾ Artikel 21, lid 1. Voorbeelden van dergelijke specifieke uitzonderingen zijn winsten van een buitenlandse onderneming die niet aan een vestiging kunnen worden toegerekend, zie artikel 25 TCA 97, of de meeste distributies ontvangen van andere in Ierland gevestigde ondernemingen, zie artikel 129 TCA 97.

⁽⁴⁴⁾ Artikel 76A TCA 97.

⁽⁴⁵⁾ Volgens artikel 81, lid 2 TCA 97 zijn bijvoorbeeld onkosten over het algemeen fiscaal aftrekbaar als ze niet voortvloeien uit vermogen en geheel en uitsluitend zijn gemaakt voor het uitvoeren van handelsactiviteiten.

⁽⁴⁶⁾ Artikelen 307 en 308 TCA 97.

⁽⁴⁷⁾ Artikel 27, eerste en tweede lid TCA 97.

⁽⁴⁸⁾ Artikel 18, lid 1 en lid 2, onder a) TCA 1997 in samenhang met artikel 21, lid 1 TCA 97.

⁽⁴⁹⁾ Volgens artikel 3, lid 1 omvat „handel" „elke handel, fabricage, onderneming of aangelegenheid in de aard van handel".

⁽⁵⁰⁾ Volgens artikel 21A TCA 97 geldt een belastingtarief van 25 % voor inkomsten die belastbaar zijn op grond van Schedule D, Case III, IV en V. Deze Cases omvatten onder meer passieve inkomsten zoals rente, royalty's en huurinkomsten.

⁽⁵¹⁾ Ierse belastingdienst, Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading (richtsnoeren van de belastingdienst inzake de classificatie van activiteiten als handelsactiviteiten), beschikbaar op: <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>

veronderstelt handel dat de betrokken onderneming bedrijfsactiviteiten verricht waaruit haar inkomsten afkomstig zijn. De activiteiten variëren afhankelijk van de aard van de handel en vereisen personen met de nodige vaardigheden en gezag om deze uit te voeren ⁽⁵²⁾. Vermogenswinsten worden belast tegen 33 %, met een deelnemingsvrijstelling voor winsten van 5 % of meer op verkopen van bepaalde aandelen in ondernemingen die zijn gevestigd in de Unie of in een land waarmee een belastingverdrag is gesloten.

(72) Volgens artikel 26 TCA 97 zijn in Ierland gevestigde ondernemingen onderworpen aan vennootschapsbelasting op hun wereldwijde winst en vermogenswinsten, met uitzondering van de meeste distributies ontvangen van andere in Ierland gevestigde ondernemingen ⁽⁵³⁾.

(73) Artikel 25 TCA 97 bepaalt het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting in het geval van buitenlandse ondernemingen. Artikel 25 TCA 97 bepaalt, voor zover relevant, het volgende:

„1) Een niet in de staat gevestigde onderneming is niet onderworpen aan vennootschapsbelasting, tenzij deze in de staat een handelsactiviteit uitvoert via een vestiging of een agentschap, en in voorkomend geval, behoudens uitzonderingen in de Corporation Tax ACTS, is de onderneming onderworpen aan vennootschapsbelasting op al haar belastbare winsten ongeacht waaruit die voortvloeien.

2) Wat betreft de vennootschapsbelasting bestaan de belastbare winsten van een onderneming die niet in de staat is gevestigd maar die in de staat een handelsactiviteit uitvoert via een vestiging of agentschap uit —

a) inkomsten uit handel die direct of indirect voortvloeien via of uit de vestiging of het agentschap, en alle inkomsten uit eigendommen of rechten die door de vestiging of het agentschap worden gebruikt dan wel door of namens de vestiging of het agentschap worden gehouden, maar dit artikel betreft niet de distributies die zijn ontvangen van in de staat gevestigde ondernemingen [...].”

(74) Uit deze bepaling volgt dat een buitenlandse onderneming niet onderworpen is aan vennootschapsbelasting, tenzij zij een handelsactiviteit uitvoert in Ierland via een vestiging of een agentschap. Wanneer een buitenlandse onderneming dergelijke handelsactiviteit verricht, dan is deze onderneming onderworpen aan vennootschapsbelasting op ⁽⁵⁴⁾:

— inkomsten uit handel die direct of indirect voortvloeien via of uit de vestiging of het agentschap;

— alle inkomsten uit eigendommen of rechten die door de vestiging of het agentschap worden gebruikt dan wel door of namens de vestiging of het agentschap worden gehouden, en

— de belastbare winsten toegerekend aan de vestiging of het agentschap.

(75) Artikel 25 TCA 97 werd voorafgegaan door artikel 8, lid 1 en artikel 8, lid 2 van de wet op de vennootschapsbelasting van 1967 (Corporation Tax Act 1967), waarin het volgende was bepaald:

„8. 1) Een niet in de staat gevestigde onderneming is niet onderworpen aan vennootschapsbelasting, tenzij deze in de staat een handelsactiviteit uitvoert via een vestiging of een agentschap, en in voorkomend geval, behoudens uitzonderingen in deze wet, is de onderneming onderworpen aan vennootschapsbelasting op al haar belastbare winsten ongeacht waaruit die voortvloeien.

2) Wat betreft de vennootschapsbelasting bestaan de belastbare winsten van een onderneming die niet in de staat is gevestigd maar er een handelsactiviteit uitvoert via een vestiging of agentschap uit —

a) inkomsten uit handel die direct of indirect voortvloeien via of uit de vestiging of het agentschap (zonder dat dit artikel de distributies betreft die zijn ontvangen van in de staat gevestigde ondernemingen); [...].”

⁽⁵²⁾ Guidance on revenue opinions on classification of activities as trading, blz. 3.

⁽⁵³⁾ Zie artikel 129 TCA 97.

⁽⁵⁴⁾ Notes for Guidance — Taxes Consolidation Act 1997 — Finance Act 2014 Edition 2014 — deel 2, blz. 24.

- (76) Ondernemingen die niet zijn gevestigd in Ierland en geen handelsactiviteiten verrichten via een vestiging of agentschap in Ierland zijn enkel onderworpen aan inkomstenbelasting op uit Ierse bron verkregen inkomsten en vermogenswinstbelasting op winsten die voortvloeien uit de verkoop van bepaalde Ierse activa (voornamelijk Ierse grond) ⁽⁵⁵⁾, behoudens eventuele bij verdrag vastgestelde vrijstellingen waarop aanspraak kan worden gemaakt.
- (77) Om te voorkomen dat een onderneming tweemaal wordt belast op dezelfde inkomsten (eenmaal met inkomstenbelasting, eenmaal met vennootschapsbelasting), bepaalt artikel 21, lid 2 TCA 97 dat geen inkomstenbelasting wordt geheven op de inkomsten van een onderneming als de onderneming is gevestigd in Ierland, of, in het geval een onderneming niet is gevestigd in Ierland, als de inkomsten onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting.
- (78) Bij artikel 42 van de Finance Act 2010 werd deel 35A in de TCA 97 ingevoegd. Volgens Ierland werd daardoor voor het eerst in de Ierse belastingwetgeving formeel de toepassing erkend van het „arm's-lengthbeginsel” of zakelijkheidsbeginsel zoals vastgelegd in artikel 9 van het OESO-Modelbelastingverdrag inzake belastingen op inkomsten en kapitaal (hierna „het OESO-modelbelastingverdrag” genoemd) en geconcretiseerd in de OESO-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (hierna „de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen” genoemd). Deel 35A geldt voor overeenkomsten tussen verbonden personen (ondernemingen). Op basis van de definitie van een „persoon” in de Ierse nationale belastingwetgeving valt elke overeenkomst die is gesloten tussen het hoofdkantoor en zijn vestiging echter niet binnen het toepassingsgebied van deel 35A.

2.4. RICHTSNOEREN INZAKE VERREKENPRIJZEN EN WINSTTOEREKENING AAN VASTE INRICHTINGEN

2.4.1. HET KADER VAN DE OESO EN HET OESO-ZAKELIJKHEIDSBEGINSEL

- (79) De OESO heeft een aantal niet-bindende richtsnoeren inzake internationale belastingheffing opgesteld. Omdat die niet-bindend zijn, worden de belastingdiensten van de OESO-lidstaten, zoals Ierland ⁽⁵⁶⁾, enkel aangespoord het kader van de OESO te volgen. Toch neemt het kader van de OESO een centrale plaats in en oefent het een duidelijke invloed uit op de fiscale praktijk van de OESO-lidstaten (en zelfs van de niet-lidstaten). In veel OESO-lidstaten hebben richtsnoeren die deel uitmaken van dat kader zelfs kracht van wet gekregen of worden ze als referentie gebruikt voor de interpretatie van binnenlandse fiscale wetgeving. Voor zover de Commissie in dit besluit naar het kader van de OESO verwijst, doet zij dit dus omdat dat kader de vrucht is van overleg van deskundigen binnen de OESO en daarin wordt ingegaan op technieken om gemeenschappelijke uitdagingen op het gebied van internationale belastingheffing aan te pakken.
- (80) Zoals uitgelegd in overweging 15 van het besluit tot inleiding van de procedure, kunnen multinationals winst binnen een ondernemingsgroep toerekenen aan de hand van verrekenprijzen tussen de afzonderlijke ondernemingen van dezelfde ondernemingsgroep. Verrekenprijzen betreffen de prijzen die in rekening worden gebracht voor commerciële transacties tussen verschillende ondernemingen van dezelfde ondernemingsgroep. Verrekenprijzen kunnen echter ook worden toegepast binnen één onderneming als de onderneming een vaste inrichting exploiteert in een afzonderlijke jurisdictie. Hiervoor moet de winst van die onderneming worden toegerekend aan haar vaste inrichting en de andere onderdelen van de onderneming.
- (81) Het OESO-modelbelastingverdrag, dat de grondslag vormt voor veel bilaterale belastingverdragen tussen OESO-lidstaten en een toenemend aantal niet-lidstaten, bevat bepalingen betreffende zowel verrekenprijzen tussen verbonden groepsondernemingen als winsttoerekening binnen een onderneming.
- (82) Artikel 9, lid 1, van het OESO-modelbelastingverdrag betreffende „verbonden ondernemingen” bepaalt het volgende: „[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële

⁽⁵⁵⁾ Een buitenlandse onderneming die in de staat via een vestiging of agentschap geen handelsactiviteiten verricht, is voor inkomsten die voortvloeien uit bronnen binnen de staat onderworpen aan inkomstenbelasting. Wanneer een buitenlandse onderneming een vestiging of een agentschap in de staat heeft, moet op inkomsten die niet toerekenbaar zijn aan de vestiging of het agentschap inkomstenbelasting en geen vennootschapsbelasting worden geheven. Evenzo wordt vermogenswinstbelasting geheven op de belastbare winst van een buitenlandse onderneming wanneer deze geen vestiging of agentschap heeft in de staat of wanneer, indien deze een vestiging of agentschap heeft in de staat, de winsten niet toerekenbaar zijn aan de vestiging of het agentschap.

⁽⁵⁶⁾ Ierland is sinds 17 augustus 1961 lid van de OESO.

betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen winsten die één van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.". Deze bepaling wordt beschouwd als de gezaghebbende formulering voor internationale belastingdoeleinden met betrekking tot het zakelijkheidsbeginsel van de OESO in verrekenprijzen tussen verbonden groepsondernemingen.

- (83) Overeenkomstig dit beginsel mogen belastingdiensten enkel verrekenprijzen tussen groepsondernemingen aanvaarden die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen. Op deze manier wordt verhinderd dat multinationals hun verrekenprijzen op zodanige wijze manipuleren dat zo min mogelijk winst wordt toegerekend aan jurisdicties waar die winsten onderworpen zijn aan hogere belastingheffing en zo veel mogelijk winsten worden toegerekend aan jurisdicties waar die winsten onderworpen zijn aan lagere belastingheffing⁽⁵⁷⁾. De OESO verschaft richtsnoeren inzake de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, waarvan de laatste versie is gepubliceerd in 2010 (hierna „de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010” genoemd)⁽⁵⁸⁾.
- (84) Artikel 7, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag betreffende „commerciële winst” handelt over de toerekening van winsten binnen één onderneming. Het bepaalt: „[...] de winsten die in elke verdragsluitende staat zijn toe te rekenen aan de vaste inrichting [...] zijn de te verwachte winsten, met name in haar betrekkingen met andere onderdelen van de onderneming, indien het een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming was die dezelfde of soortgelijke activiteiten verricht onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, rekening houdend met de door de onderneming vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's via de vaste inrichting en via de andere onderdelen van de onderneming.” Richtsnoeren inzake de toepassing van artikel 7 worden verschaft in het OESO-verslag over de toerekening van winsten aan vaste inrichtingen, waarvan de laatste versie is gepubliceerd in 2010 (hierna „het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010” genoemd)⁽⁵⁹⁾.
- (85) Het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 beschrijft de moeilijkheden voor de toerekening van winst binnen één onderneming in vergelijking met de toerekening van winst aan twee juridisch gescheiden ondernemingen. Het uitgangspunt om van twee juridisch gescheiden ondernemingen te bepalen welke onderneming de activa bezit en welke onderneming het risico draagt in de betrekking tussen beide ondernemingen, wordt bepaald door juridisch bindende overeenkomsten of andere aantoonbare juridische regelingen. Dit is eveneens het geval wanneer de twee afzonderlijke ondernemingen deel uitmaken van dezelfde ondernemingsgroep, zolang de overeenkomsten en juridische regelingen een afspiegeling zijn van de onderliggende werkelijkheid. Daarentegen betekent het feit dat een vaste inrichting geen afzonderlijke juridische entiteit vormt van de onderneming waartoe zij behoort, dat er voor geen enkel van de verschillende onderdelen van dezelfde onderneming kan worden vastgesteld dat het juridisch gezien „eigenaar” is van de activa, de risico's draagt en in het bezit is van het kapitaal of de overeenkomsten met afzonderlijke ondernemingen⁽⁶⁰⁾. Om dat verschil op te heffen, wordt in het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 een gemeenschappelijke benadering bepaald voor de toerekening van winsten aan vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen. Dit is de zogenoemde Authorised OECD Approach (toegestane OESO-benadering). Volgens die benadering worden aan de vaste inrichting die winsten toegerekend die de vaste inrichting onder marktvoorwaarden zou hebben gerealiseerd als de vestiging een „gescheiden en afzonderlijke” onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke functies vervult onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, rekening houdend met de door de buitenlandse onderneming vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's via de vaste inrichting en via de andere onderdelen van die onderneming, als bedoeld in artikel 7, lid 2, van het OESO-modelbelastingverdrag.

2.4.2. WINSTTOEREKENING AAN EEN VESTIGING OP BASIS VAN SLEUTELFUNCTIES IN DE TWEESTAPPENAANPAK VAN DE AUTHORISED OECD APPROACH

- (86) In het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 wordt de Authorised OECD Approach beschreven met betrekking tot de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel zoals vastgelegd in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen in de context van de toerekening van winst aan een vaste inrichting. Op grond van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen is de toerekening van winst tussen verbonden ondernemingen afhankelijk van de vervulde functies, de

⁽⁵⁷⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving voorziet gewoonlijk in een mogelijkheid voor de belastingdienst om de belastingaangifte van geïntegreerde ondernemingen die verrekenprijzen onjuist toepassen, te corrigeren, door prijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van wat wordt overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽⁵⁸⁾ Zie Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Richtsnoeren voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten), OESO, 22 juli 2010. Een eerdere versie van die richtsnoeren werd goedgekeurd door de Raad van de OESO op 13 juli 1995 (hierna „de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995” genoemd).

⁽⁵⁹⁾ Zie 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, goedgekeurd door de Raad van de OESO van 22 juli 2010.

⁽⁶⁰⁾ Punt 14, deel B-3, onder i), blz. 14 van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010.

risico's en de gebruikte activa van elke onderneming ⁽⁶¹⁾. Voor de toerekening van inkomsten tussen een onderneming en haar vaste inrichting vult de *Authorised OECD Approach* de functieanalyse van artikel 9, lid 1, van het OESO-modelbelastingverdrag aan met een eerste stap waarin rekening wordt gehouden met het feit dat juridisch gezien de activa, de risico's, het kapitaal, de rechten en de verplichtingen die voortvloeien uit transacties tussen verschillende onderdelen van dezelfde onderneming in feite toebehoren aan de onderneming als geheel, in plaats van aan één onderdeel van de onderneming, en dat er geen transacties zijn tussen juridisch gescheiden ondernemingen die tot dezelfde ondernemingsgroep behoren ⁽⁶²⁾.

- (87) De *Authorised OECD Approach* bestaat dus uit een analyse aan de hand waarvan in twee stappen inkomsten worden toegerekend aan een vaste inrichting.
- (88) De eerste stap van die aanpak bestaat erin om de vaste inrichting hypothetisch te beschouwen als een gescheiden en afzonderlijke onderneming die „dezelfde of soortgelijke activiteiten verricht onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, rekening houdend met de door de onderneming vervulde functies, gebruikte activa en gedragen risico's via de vaste inrichting en via de andere onderdelen van de onderneming” ⁽⁶³⁾. Het is in deze context dat het begrip „sleutelfuncties” wordt geïntroduceerd. In de eerste stap van de *Authorised OECD Approach* wordt aan de vaste inrichting de economische eigendom van de activa toegerekend waarvoor de sleutelfuncties die relevant zijn voor de economische eigendom van de activa worden vervuld door personen in de vaste inrichting, en worden aan de vaste inrichting ook die risico's toegerekend waarvoor de sleutelfuncties die relevant zijn voor de aanvaarding en/of het beheer (na de overdracht) van risico's worden vervuld door personen in de vaste inrichting ⁽⁶⁴⁾.
- (89) In de tweede stap van de *Authorised OECD Approach*, worden de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen bij analogie toegepast op de transacties van de vaste inrichting met andere onderdelen van de onderneming om ervoor te zorgen dat het vervullen van al haar functies met betrekking tot die transacties zakelijk wordt vergoed ⁽⁶⁵⁾.

2.4.3. OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT DE TOEPASSING VAN DE *AUTHORISED OECD APPROACH* OP IMMATERIËLE VASTE ACTIVA

- (90) Deel D-2, onder iii) c) van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 betreft de toerekening van immateriële vaste activa aan vaste inrichtingen. Met betrekking tot intern ontwikkelde immateriële handelsactiva (*trade intangibles*) wordt in punt 86 van het verslag verklaard dat, afhankelijk van het businessmodel van de onderneming „de actieve besluitvorming en het beheer in de onderneming vaak gedecentraliseerd kunnen zijn. Er kan een probleem ontstaan met betrekking tot de vraag of dit waarschijnlijk ook zo is met betrekking tot de ontwikkeling van immateriële goederen of dat het waarschijnlijker is dat de sleutelfuncties die relevant zijn voor het bepalen van de economische eigendom van immateriële activa op een hoog strategisch niveau door de bedrijfsleiding of door een combinatie van gecentraliseerde en gedecentraliseerde besluitvorming worden vervuld”. In punt 87 wordt uitgelegd dat „er geen harde bewijzen zijn dat de besluitvorming over de ontwikkeling van immateriële goederen over het algemeen zo gecentraliseerd is, vooral omdat voor het bepalen van de sleutelfuncties die relevant zijn voor het bepalen van de economische eigendom de nadruk ligt op de actieve besluitvorming en het beheer in plaats van gewoon te antwoorden met ja of nee op een voorstel. Dit wijst erop dat, net zoals voor financiële vaste activa, economische eigendom vaak wordt bepaald door de functies die worden vervuld onder het strategisch niveau van de bedrijfsleiding. Op dit niveau gebeurt het actieve beheer van een programma voor de ontwikkeling van een immaterieel actief, en hierin ligt de mogelijkheid van een actief beheer van de risico's die inherent zijn aan een dergelijk programma”.

⁽⁶¹⁾ Paragraaf 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 luidt als volgt: „In transacties tussen twee onafhankelijke ondernemingen is vergoeding meestal een afspiegeling van de functies van elke onderneming (rekening houdend met gebruikte activa en gedragen risico's). Om te bepalen of concern- en vrijemarkttransacties of entiteiten vergelijkbaar zijn, is derhalve een functieanalyse noodzakelijk. In deze functieanalyse worden de economisch belangrijke activiteiten en verantwoordelijkheden, gebruikte activa en gedragen risico's door de partijen bij de transactie vastgesteld en vergeleken.” Zie punt 1.20 van de richtlijnen Verrekenprijzen van 1995: „In de betrekkingen tussen twee onafhankelijke ondernemingen is vergoeding meestal een afspiegeling van de functies van elke onderneming (rekening houdend met gebruikte activa en de gedragen risico's). Om te bepalen of concern- en vrijemarkttransacties of entiteiten vergelijkbaar zijn, is derhalve een vergelijking van de door de partijen vervulde functies noodzakelijk. Deze vergelijking is gebaseerd op een functieanalyse waarin de economisch belangrijke activiteiten en genomen of te nemen verantwoordelijkheden van de onafhankelijke en verbonden ondernemingen worden vastgesteld en vergeleken.” (nadruk toegevoegd)

⁽⁶²⁾ Punt 15, deel B-3, onder i), blz. 14 van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010.

⁽⁶³⁾ Punt 13, deel B-3, onder i), blz. 14 van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010.

⁽⁶⁴⁾ Punt 15, deel B-3, onder i), blz. 14 van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010.

⁽⁶⁵⁾ Punt 17, deel B-3, onder i), blz. 14 van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010.

- (91) Met betrekking tot extern verworven immateriële handelsactiva wordt in punt 94 van deel D-2 onder iii) c) 3) A ii) het volgende uitgelegd: „Net als bij intern ontwikkelde immateriële goederen is de fundamentele vraag bij het bepalen van economische eigendom van verworven immateriële vaste activa waar binnen de onderneming de sleutelfuncties in verband met de actieve besluitvorming over het aangaan en het beheren van risico's zijn vervuld.” ⁽⁶⁶⁾.

2.4.4. DE OESO-RICHTLIJNEN VERREKENPRIJZEN

- (92) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen worden vijf methoden beschreven om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoerekening tussen de ondernemingen van dezelfde ondernemingsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de methode van de vergelijkbare vrijemarktprijs (comparable uncontrolled price, hierna „de CUP-methode” genoemd); ii) de cost-plusmethode; iii) de resale-minusmethode; iv) de methode van de transactionele nettomarge (transactional net margin method, hierna „de TNMM” genoemd) en v) de transactionele profitsplitmethode. In de richtlijnen wordt een onderscheid gemaakt tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie methoden) en transactielewinstmethoden (de laatste twee methoden). In de richtlijnen wordt de voorkeur gegeven aan de traditionele transactiemethoden, zoals de CUP-methode, boven de transactielewinstmethoden, zoals de TNMM, om vast te stellen of een verrekenprijs zakelijk is bepaald ⁽⁶⁷⁾. In de richtlijnen wordt nader uitgelegd dat multinationals de vrijheid behouden om voor het bepalen van de verrekenprijzen methoden toe te passen die niet in die richtlijnen zijn beschreven, mits die prijzen in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.
- (93) In de betwiste fiscale rulings wordt een winsttoerekening aan ASI en AOE onderschreven die is gebaseerd op eenzijdige methoden voor winsttoerekening die bij de toepassing ervan vergelijkbaar zijn met de TNMM zoals beschreven in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen. De TNMM is één van de „indirecte methoden” om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoerekening tussen de ondernemingen van dezelfde ondernemingsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Tegenover de TNMM staat de CUP-methode waarbij de prijs voor goederen die worden overgedragen of diensten die worden verleend in een concerntransactie (dat wil zeggen een transactie tussen twee ondernemingen die met elkaar verbonden zijn) wordt vergeleken met de prijs die onder vergelijkbare omstandigheden wordt berekend voor goederen die worden overgedragen of diensten die worden verleend in het kader van een vergelijkbare vrijemarkttransactie (dat wil zeggen een transactie tussen ondernemingen die van elkaar onafhankelijk zijn). Met de TNMM wordt benaderd wat een zakelijke winst zou zijn voor een volledige activiteit, en niet voor bepaalde transacties. Het is niet de bedoeling de prijs van de verkochte goederen vast te stellen, maar er wordt een raming gemaakt van de winst die onafhankelijke ondernemingen naar verwachting zouden kunnen maken op een activiteit, zoals de verkoop van goederen. Hiervoor wordt een grondslag gekozen (een „winstniveau-indicator”), zoals kosten, omzet of vaste investeringen, en wordt een winstpercentage toegepast dat weerspiegelt wat in vergelijkbare vrijemarkttransacties voor die grondslag wordt vastgesteld.
- (94) De toepassing van de TNMM als een eenzijdige methode voor verrekenprijzen — dat wil zeggen toetsing van de rentabiliteit van slechts één van de partijen bij de concerntransacties — wordt vaak gerechtvaardigd door paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, waarin wordt gesteld dat de „onderzochte partij”, dat wil zeggen de partij bij de transactie voor wie een financiële indicator (opslag op kosten, brutomarge of nettowinstindicator) wordt onderzocht, in beginsel de onderneming met de minst complexe functie moet zijn ⁽⁶⁸⁾. Met name in gevallen waarin een van de partijen bij een concerntransactie intellectuele eigendom bezit

⁽⁶⁶⁾ Betreffende immateriële marketingactiva (marketing intangibles) blijkt uit punt 97 van D-2 onder iii) c) 3 A iii) van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 dat „de fundamentele beginselen betreffende de immateriële marketingactiva dezelfde zijn als voor immateriële handelsactiva.”

⁽⁶⁷⁾ Paragraaf 2.3 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 luidt als volgt: „In gevallen waar uitgaande van de in paragraaf 2.2 beschreven criteria een traditionele transactiemethode en een transactielewinstmethode op even betrouwbare wijze kunnen worden toegepast, is de traditionele transactiemethode te verkiezen boven de transactielewinstmethode.” Paragraaf 3.49 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 luidt als volgt: „Traditionele transactiemethoden verdienen de voorkeur boven de transactielewinstmethoden om vast te stellen of een verrekenprijs zakelijk is bepaald, dat wil zeggen of er sprake is van een speciale voorwaarde die invloed heeft op het winstniveau tussen verbonden ondernemingen. Tot op heden is uit de praktijk gebleken dat het in de meeste gevallen mogelijk is traditionele transactiemethoden toe te passen.”

⁽⁶⁸⁾ Meer bepaald luidt de aanbeveling in paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 als volgt: „Bij de toepassing van een cost-plusmethode, de resale-pricemethode of de methode van de transactionele nettomarge zoals beschreven in hoofdstuk II moet de partij bij de transactie worden gekozen voor wie een financiële indicator (opslag op kosten, brutomarge of nettowinstindicator) wordt onderzocht. De keuze van de onderzochte partij moet stroken met de functieanalyse van de transactie. De onderzochte partij is in de regel de partij waarop een methode voor verrekenprijzen op de meest betrouwbare wijze kan worden toegepast en waarvoor de meest betrouwbare vergelijkingspunten kunnen worden gevonden, d.w.z. dat het vaak de partij met de minst complexe functieanalyse zal zijn.” Paragraaf 3.43 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 bevat een vergelijkbare omschrijving.

en die aan haar tegenpartij licenseert voor het vervullen van functies, zoals productie of distributie, wijzen belastingadviseurs vaak op de complexiteit om een rendement op die intellectuele eigendom vast te stellen voor het aanwijzen van de tegenpartij als de partij met de minst complexe functie, een rendement vast te stellen voor de functies die door die tegenpartij zijn vervuld en al haar winst na aftrek van dat rendement, dat wil zeggen alle „residuele winst”, toe te rekenen aan de partij die de intellectuele eigendom bezit als een royalty voor het gebruik van die intellectuele eigendom.

2.5. DOOR IERLAND IN DE LOOP VAN DE FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE AANGEVOERDE
AANVULLENDE INFORMATIE IN ANTWOORD OP HET BESLUIT TOT INLEIDING VAN DE PROCEDURE

- (95) In haar besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie Ierland verzocht alle informatie te verschaffen die nuttig kan zijn voor de beoordeling van de betwiste fiscale rulings ⁽⁶⁹⁾. Met name heeft de Commissie Ierland verzocht om de financiële jaarrekeningen van ASI en AOE voor de periode 2004 tot en met 2013, het aantal werknemers in voltijdequivalenten (hierna „VTE” genoemd) van ASI en AOE voor dezelfde periode (telkens aan het einde van de verslagperiode), de VTE van de Ierse vestigingen van ASI en AOE en gegevens over de overeenkomsten inzake kostendeling waarbij ASI en AOE partij zijn, te verstrekken. De Commissie heeft Ierland tevens verzocht om de passieve inkomsten van ASI in de winst- en verliesrekeningen uit te lichten en aan te geven of deze passieve inkomsten afkomstig zijn uit Ierland.

2.5.1. FINANCIËLE INFORMATIE VAN ASI EN AOE

- (96) De inkomsten van beide ondernemingen is in hun jaarrekeningen geclassificeerd als afkomstig uit de verkoop van producten, zoals wordt geïllustreerd door de uittreksels in afbeelding 2 en afbeelding 3. Uit die jaarrekeningen blijkt dat de omzet nettoverkoop aan klanten vertegenwoordigt. Uit de jaarrekeningen van ASI en AOE blijkt (bijvoorbeeld voor de jaren 2006 en 2007) dat de „netto-omzet voornamelijk bestaat uit inkomsten uit de verkoop van producten (hardware, software en randapparatuur) en uitgebreide garantie- en ondersteuningscontracten”. Voor ASI zijn naast omzet en betrekkelijk kleine rentebedragen hierin geen andere belangrijke vormen van inkomsten opgenomen. Met name lijkt ASI geen royalty-inkomsten op te nemen. Voor AOE zijn hierin voor sommige boekjaren naast omzet en betrekkelijk kleine rentebedragen grote bedragen aan door ASI aan AOE betaalde dividenden opgenomen.

Afbeelding 2

Uittreksel uit de jaarrekeningen 2007 van ASI

Apple Sales International

Verklaring over de grondslagen voor financiële verslaggeving (voortgezet)
voor het jaar dat eindigt op 29 september 2007

Opname inkomsten

Nettoverkoop bestaat voornamelijk uit inkomsten uit de verkoop van producten (hardware, software en aanverwante producten) en uitgebreide garantie- en ondersteuningscontracten. De onderneming neemt inkomsten op volgens toepasselijke boekhoudkundige normen.

⁽⁶⁹⁾ Zie het operationele deel van het besluit tot inleiding van de procedure (punt 4).

Afbeelding 3

Uittreksel uit de jaarrekeningen 2006 van AOE

Apple Operations Europe**Verklaring over de grondslagen voor financiële verslaggeving (voortgezet)**

voor het jaar dat eindigt op 30 september 2006

Opname inkomsten

Nettoverkoop bestaat voornamelijk uit inkomsten uit de verkoop van producten (hardware, software en aanverwante producten) en uitgebreide garantie- en ondersteuningscontracten. De onderneming neemt inkomsten op volgens toepasselijke boekhoudkundige normen.

- (97) Door Ierland verstrekte geselecteerde financiële informatie over ASI wordt gepresenteerd in tabel 1 en over AOE in tabel 2.

Tabel 1

Financiële informatie van ASI (in miljoen USD)

Jaar	Omzet ASI	Winst vóór belastingen	Waarvan rentebaten en investeringsinkomsten zonder rentelasten	In jaarrekeningen opgenomen belasting
2003	1 682	165	14	2,1
2004	2 223	268	12	2,1
2005	4 068	725	27	3,9
2006	5 626	1 180	54	6,5
2007	6 951	1 844	122	8,9
2008	10 378	3 127	145	14,9
2009	15 404	5 662	92	3,7
2010	28 680	12 140	127	7
2011	47 281	22 134	64	9,9
2012	[63 000-63 500]	[35 000 – 35 500]	[300-400]	[1-10]
2013	[62 500-63 000]	[26 500 – 27 000]	[1 000 – 1 500]	[1-10]
2014	[67 500-68 000]	[24 500– 25 000]	[900-1 000]	[1-10]

Tabel 2

Financiële informatie van AOE (in miljoen USD)

Jaar	Omzet AOE	Winst vóór belastingen	Waarvan rentebaten en investeringsinkomsten zonder rentelasten	In jaarrekeningen opgenomen belasting
2003	350	11	27,7	7,5
2004	417	25	14,1	2,5

Jaar	Omzet AOE	Winst vóór belastingen	Waarvan rentebaten en investeringsinkomsten zonder rentelasten	In jaarrekeningen opgenomen belasting
2005	446	69	20,2	2,9
2006	359	1 277 (*)	61,2	2,7
2007	465	109	63,6	2,0
2008	412 ⁽¹⁾	53	61,9	2,1
2009	358	105	45,7	1,8
2010	372	6 620 (*)	6,2	2,2
2011	519	6 299 (*)	(2,4)	3,0
2012	[400-500]	[14 500-15 000] (*)	[1-10]	[1-10]
2013	[400-500]	[5 000-5 500] (*)	[(1-10)]	[1-10]
2014	[500-600]	[2 000-2 500] (*)	[10-20]	[1-10]

(*) Informatieverschaffing: omvat voor 2006 dividenden ten belope van 1 250 miljoen USD door ASI betaald aan AOE en van AOE aan AOI, in 2010, 2011, 2012, 2013 en 2014, de inkomsten uit groepsondernemingen beliepen respectievelijk 6 575 miljoen USD, 6 253 miljoen USD, [14 -15 000] miljoen USD, [5 000-5 500] miljoen USD, [1 -2 000] miljoen USD.

⁽¹⁾ De omzetcijfers voor 2008 werden aangepast van omzet 116 696 USD en COGS (19 587 USD) naar omzet 411 802 USD en COGS (314 693 USD).

- (98) De financiële informatie uit de tabellen 1 en 2 is gebaseerd op de jaarrekeningen van ASI en AOE die zijn neergelegd in Ierland. ASI en AOE leggen in Ierland volledige jaarrekeningen neer, omdat zij in Ierland zijn opgericht. De Commissie heeft Ierland verzocht ⁽⁷⁰⁾ om te verduidelijken of er afzonderlijke jaarrekeningen bestaan voor de hoofdkantoren van ASI en AOE en hun respectieve Ierse vestigingen en, zo ja, om die afzonderlijke jaarrekeningen te verstrekken. Ierland heeft aangegeven dat de financiële jaarrekeningen voor ASI en AOE voldoen aan de wettelijke voorschriften inzake jaarrekeningen naar Iers recht en dat het Iers recht niet vereist dat ASI en AOE afzonderlijke jaarrekeningen voorbereiden voor hun Ierse vestigingen.
- (99) De door ASI in de jaarrekeningen aangegeven belasting bestaat hoofdzakelijk in de aan Ierland verschuldigde belasting op de winst van de Ierse vestigingen, die wordt bepaald volgens de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven ⁽⁷¹⁾, aangezien ASI meent dat zij geen fiscale aanwezigheid heeft in een andere belastingjurisdictie. Na aanslagen door de belastingdiensten van [...] en Italië werd ASI in deze twee jurisdicties echter als belastingplichtig beschouwd. Voor de jaren 2013 en 2014 was ASI onderworpen aan bronbelasting in [...], omdat de belastingdienst in [...] een vergoeding die door een [...] Apple-onderneming aan ASI was betaald, als royalty beschouwde en die betaling heeft onderworpen aan een bronbelasting ⁽⁷²⁾. Naar aanleiding van een aanslag door de Italiaanse belastingdienst waarin werd bepaald dat ASI in de jaren 2009 tot en met 2012 een fiscale aanwezigheid had in Italië, werd ASI onderworpen aan vennootschapsbelasting in Italië ⁽⁷³⁾. Wat de door AOE in haar jaarrekeningen aangegeven belasting betreft, had deze onderneming een vestiging in Singapore en was zij in de jaren 2009, 2010 en 2011 onderworpen aan vennootschapsbelasting in Singapore ⁽⁷⁴⁾.

⁽⁷⁰⁾ Zie de brief van de Commissie van 11 november 2015, overweging 27.

⁽⁷¹⁾ De belasting waaraan ASI voor de Ierse belastingdienst was onderworpen was vastgesteld in euro en bedroeg ongeveer 4,8 miljoen EUR in 2009, 4,8 miljoen EUR in 2010, 7,3 miljoen EUR in 2011, [1-10] miljoen EUR in 2012, [0,7-0,8] miljoen EUR in 2013 en [0,9-1] miljoen EUR in 2014, zie de brief van Apple van 22 april 2016, blz. 8-9.

⁽⁷²⁾ Die bedroeg ongeveer [...] en [...] voor respectievelijk 2013 en 2014, zie de brief van Apple van 22 april 2016, blz.10.

⁽⁷³⁾ De resulterende door ASI verschuldigde Italiaanse vennootschapsbelasting bedroeg ongeveer [20-30] miljoen EUR in 2009, [40-50] miljoen EUR in 2010, [50-60] miljoen EUR in 2011 en [30-40] miljoen EUR in 2012, zie de brief van Apple van 22 april 2016, blz.10. Deze bedragen zijn echter niet opgenomen in de in tabel 1 getoonde jaarrekeningen van ASI, omdat de jaarrekeningen werden gepubliceerd vóór de aanslag door de Italiaanse belastingdienst. Ierland heeft de Commissie tot op heden niet in kennis gesteld van een herziening van de jaarrekeningen van ASI.

⁽⁷⁴⁾ De door AOE verschuldigde vennootschapsbelasting in Singapore bedroeg respectievelijk 42 136 SGD, 1 810 SGD en 535 SGD voor de jaren 2009, 2010 en 2011, zie de brief van Apple van 22 april 2016, blz.10.

- (100) Ierland verstrekke tevens het onderdeel van de rentebaten in de jaarrekeningen van ASI en AOE dat betrekking heeft op eigendom van de respectieve Ierse vestigingen van beide ondernemingen ⁽⁷⁵⁾. Ierland verstrekke een uitsplitsing van de rentebaten van ASI in „in de financiële jaarrekening van ASI betaalde rente” en „rente van eigendom”. In 2012 bedroegen de rentelasten in de financiële jaarrekeningen van ASI bijvoorbeeld [500-600] miljoen USD en de rentebaten van eigendom van de vestiging [1-10] miljoen USD. In zijn brief van 15 april 2015 heeft Ierland aangegeven dat de aan de Ierse vestiging van ASI en de Ierse vestiging van AOE toe te rekenen rente afkomstig is van afzonderlijk te identificeren bankrekeningen of fondsen. De dagelijkse activiteiten van die bankrekeningen worden beheerd door financiële medewerkers in Cork, Ierland ⁽⁷⁶⁾.
- (101) In de betwiste fiscale rulings wordt de belastbare winst van de Ierse vestiging van ASI bepaald op basis van de exploitatiekosten. Een afzonderlijke boekhouding van de exploitatiekosten voor de vestiging is echter niet beschikbaar, omdat Apple Ierland nooit afzonderlijke rekeningen heeft verstrekt. Een overzicht van de exploitatiekosten voor ASI in haar geheel voor de jaren 2011 en 2012, zoals opgenomen in de jaarrekeningen van ASI, wordt ter illustratie gepresenteerd in afbeelding 4.

Afbeelding 4

Exploitatiekosten van ASI in het jaarverslag van 2012

Exploitatiekosten	2012	2011
	000 USD	000 USD
Marketing-, verkoop- en distributiekosten	[400 000–500 000]	604 888
Administratiekosten	[100 000–200 000]	139 870
Onderzoek en ontwikkeling	[1 500 000–2 000 000]	1 538 036

- (102) In de betwiste fiscale rulings wordt de belastbare winst van de Ierse vestiging van AOE bepaald op basis van de exploitatiekosten en de omzet. De winst- en verliesrekening van AOE in haar geheel voor de jaren 2011 en 2012 wordt ter illustratie in afbeelding 5 gepresenteerd.

Afbeelding 5

Winst-en-verliesrekening van AOE in het jaarverslag van 2012**Winst- en verliesrekening**

voor het jaar geëindigd op 29 september 2012

	Toe-lich-ting	2012	2011
		000 USD	000 USD
Omzet — voortgezette activiteiten	1	[400 000-500 000]	518 505
Kostprijs verkopen		[(300 000-400 000)]	(426 594)
Brutowinst		[90 000-100 000]	91 911
Exploitatiekosten	2	[(10 000-20 000)]	42 654
Exploitatiewinst — voortgezette activiteiten		[70 000-80 000]	49 257

⁽⁷⁵⁾ Voor de periode 2003-2013 bedraagt dit onderdeel voor AOE [20-30]-duizend USD, zie de brief van Ierland van 15 april 2015, blz. 4. Met betrekking tot ASI bedraagt dit onderdeel van de rentebaten uit eigendom van de Ierse vestiging voor de periode 2003-2013 [70-80] miljoen USD, zie de brief van Ierland van 15 april 2015, blz. 2 en de opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure van 5 september 2014, map 3. De respectieve bedragen voor 2014 zijn volgens Ierland nog niet vastgesteld op de datum van de Ierse brief van 15 april 2015.

⁽⁷⁶⁾ Brief van Ierland van 15 april 2015, blz. 3.

		2012	2011
	Toe-lich-ting	000 USD	000 USD
Inkomsten uit ondernemingen van de groep		[14 500 000-15 000 000]	6 252 591
Overige rentebaten en soortgelijke opbrengsten	3	[1 000-10 000]	122
Rentelasten en soortgelijke kosten	4	[(30-40)]	(2 505)
Afgeschreven bedragen financiële vaste activa	11	[(50-60)]	—
Winst uit gewone bedrijfsuitoefening vóór belasting	5-8	[14 500 000-15 000 000]	6 299 465
Belasting op winst uit de gewone bedrijfsuitoefening	9	[(1 000-10 000)]	(2 966)
Winst voor het boekjaar		[14 500 000-15 000 000]	6 296 499

- (103) Met betrekking tot de in Ierland verschuldigde vennootschapsbelasting van de ondernemingen verwijzen de financiële jaarrekeningen van ASI en AOE naar een „lager tarief dan het normale tarief dat in Ierland van toepassing is” voor de periode tot en met 2007. Het uittreksel van de gecontroleerde jaarrekeningen van ASI zoals opgenomen in haar jaarverslag van 2007 is weergegeven in afbeelding 6.

Afbeelding 6

Uittreksel jaarverslag van ASI voor de periode 2007

Belasting op winst uit de gewone bedrijfsuitoefening

Het huidige belastingtarief is lager is dan het normale belastingtarief dat in Ierland van toepassing is. De verschillen zijn als volgt te verklaren:

	2007	2006
	000 USD	000 USD
Winst uit gewone bedrijfsuitoefening vóór belasting	1 843 933	1 179 637
Huidige belastingtarief van 12,5 % (2006: 12,5 %)	230 492	147 455
<i>Effecten als gevolg van:</i>		
Rentebaten belast tegen een hoger tarief (25 %)	2 485	1 610
Correctie belasting met betrekking tot voorgaande perioden	—	(131)
Inkomsten belast tegen lagere tarieven	(224 049)	(142 450)
Totaal actuele belasting	8 928	6 484

- (104) In de perioden na 2007 wordt de belasting van de ondernemingen in de financiële jaarrekeningen opgenomen zoals berekend door toepassing van een belastingtarief van [1-5] %. Dat belastingtarief wordt in die jaarrekeningen omschreven als „het gemiddelde belastingtarief in alle jurisdicties waar [AOE] actief is”. Het uittreksel van de gecontroleerde jaarrekeningen van ASI zoals opgenomen in haar jaarverslag van 2012 is weergegeven in afbeelding 7.

Afbeelding 7

Uittreksel jaarverslag van ASI voor de periode 2012

Belasting op winst uit de gewone bedrijfsuitoefening

De onderneming is in geen enkele jurisdictie belastingplichtig. De onderneming heeft activiteiten in verschillende landen. Het gemiddelde belastingtarief in alle jurisdicties waar de onderneming actief is, bedraagt ongeveer [1-5] %.

	2012	2011
	000 USD	000 USD
Winst uit gewone bedrijfsuitoefening vóór belasting	[35 000 000–35 500 000]	[22 000 000–22 500 000]
Belasting tegen [1-5] %	[1 000 000–1 500 000]	[800 000–900 000]
<i>Effecten als gevolg van:</i>		
Rentebaten belast tegen een hoger tarief (25 %)	[600-700]	620
Inkomsten belast tegen (lagere)/hogere tarieven	[(1 000 000–1 500 000)]	876 117
Totaal actuele belasting	[1 000–10 000]	9 862

- (105) De daadwerkelijk door ASI aan Ierland verschuldigde belasting bedroeg, volgens haar belastingaangiften voor de periode van 25 september 2011 tot 24 september 2012, [1-10] miljoen EUR voor inkomsten uit handel (de overeenkomstige inkomsten uit handel bedroegen [30-40] miljoen EUR), waaraan een belasting op rentebaten ten bedrage van [0,6-0,7] miljoen EUR werd toegevoegd, wat resulteerde in een belasting van [1-10] miljoen EUR ⁽⁷⁷⁾. Voor dezelfde periode bedroeg de daadwerkelijk door AOE aan Ierland verschuldigde belasting [1-10] miljoen EUR voor inkomsten uit handel (wat overeenkomt met inkomsten uit handel voor een bedrag van [10-20] miljoen EUR), waaraan een belastingvermindering aan de bron werd toegevoegd, wat resulteerde in een belasting van [1-10] miljoen EUR.
- (106) Ierland heeft aangegeven dat de middelen die werden aangemerkt als zijnde hoger dan de behoefte aan werkkapitaal van ASI en AOE worden overgebracht naar bankrekeningen en investeringsfondsen van ASI en AOE buiten Ierland, die worden aangestuurd, geleid en gecontroleerd in de VS.
- (107) Met betrekking tot de bankrekeningen van ASI die worden gebruikt voor het ontvangen van de verkoopopbrengst van de klanten in het EMEIA-gebied heeft Ierland meegedeeld dat de kasstroom afhankelijk is van het feit of de klant een channel partner of een koper in een onlinewinkel van Apple is, dan wel of een verkoop plaatsvindt in een Apple-winkel. Als de klant een channel partner ⁽⁷⁸⁾ is, ontvangt Apple contanten hetzij door overschrijving, hetzij door middel van een automatische incasso op een bankrekening van ASI in de lokale jurisdictie van de klant of op een gemeenschappelijke bankrekening van ASI in de VS of Europa waarop de geldmiddelen uit de verkoop in meerdere landen worden ontvangen. Volgens het door Ierland ingediende overzicht met betrekking tot de locatie van de bankrekeningen van ASI, met ingang van maart 2009, was er echter geen bankrekening voor het ontvangen van verkoopopbrengst uit het EMEIA-gebied gesitueerd in de VS en met ingang van maart 2012 werden alleen de verkoopopbrengsten uit IJsland, Rusland en Turkije en delen van het Midden-Oosten en Afrika ontvangen op bankrekeningen in de VS. Alle andere verkoopopbrengsten worden ontvangen op bankrekeningen in Europa. Ierland heeft ook meegedeeld dat de groep van Apple die belast is met het financiële beheer voor het EMEIA-gebied en die bestaat uit drie in Ierland gevestigde personen, op regelmatige basis contanten op de lokale rekeningen in het EMEIA-gebied samenbrengt in „concentratierekeningen” op naam van ASI. Volgens Ierland bevinden deze rekeningen zich in het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Zwitserland.
- (108) Met betrekking tot investeringsmiddelen is volgens door Apple verstrekte informatie Braeburn Capital Inc. (hierna „Braeburn” genoemd), een onderneming die is gevestigd in de VS, de onderneming die aan ASI en AOE diensten verleent voor het beheer van kasmiddelen en investeringen, op basis van met ASI en AOE gesloten dienstenovereenkomsten voor investeringsbeheer. De diensten omvatten investerings- en kasbeheer [...]. Op de vergadering

⁽⁷⁷⁾ Er zijn kleine verschillen vast te stellen tussen de in de jaarrekeningen opgenomen belasting, die in tabel 1 en tabel 2 is gepresenteerd, en de belasting in de belastingaangiften. Dit kan te wijten zijn aan valutaschommelingen of variaties in de verslagperiodes.

⁽⁷⁸⁾ Apple omschrijft channel partners als externe distributeurs en detailhandelaren die Apple-producten kopen met het oog op wederverkoop.

van de raden van bestuur van ASI en AOE op 24 juli 2006 is beslist om Braeburn in te huren om ASI en AOE te ondersteunen bij het beheer van hun kasreserves ⁽⁷⁹⁾. Volgens Ierland zijn alle inkomsten die voortvloeien uit die investeringen uit niet-Ierse bron verkregen en is de rente op die investeringen derhalve niet onderworpen aan Ierse belastingen.

2.5.2. INFORMATIE OVER WERKNEMERS VAN ASI EN AOE

- (109) In zijn reactie op het besluit tot inleiding van de procedure heeft Ierland meegedeeld dat tot en met 31 december 2011 alle werknemers van Apple in Ierland formeel in dienst waren van AOE, waarbij de Ierse vestiging van AOE werkte met een enkele loonlijst in Ierland. Volgens Ierland zijn dergelijke regelingen in Ierland niet ongebruikelijk voor groepen. Er bestond een aanvullingsmechanisme waarbij de kosten van werknemers van AOE die activiteiten uitvoerden voor de Ierse vestiging van ASI op maandbasis aan die vestiging werden toegerekend. Vanaf 1 januari 2012 werden de arbeidsregelingen aangepast, zodat werknemers een rechtstreeks dienstverband hadden met de entiteit voor wiens Ierse vestiging zij activiteiten uitvoerden.
- (110) Ierland heeft de VTE-cijfers ⁽⁸⁰⁾ van Apple aan de Commissie verstrekt. Voor de periode vóór 1 januari 2012 werden de VTE's van de Ierse vestiging van AOE verdeeld tussen de Ierse vestigingen van ASI en AOE, met inachtneming van de vestiging waar de kosten werden gemaakt.

Tabel 3

VTE voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE

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

- (111) Ierland werd door Apple ervan in kennis gesteld dat AOE naast de werknemers van de Ierse vestiging ook VTE's in Singapore had, waar zij over een vestiging beschikte die oorspronkelijk productieactiviteiten verrichtte en later diensten binnen de groep die verband hielden met distributieactiviteiten ⁽⁸¹⁾. De activiteiten van die vestiging werden stopgezet in 2009 en de activa van die vestiging werden verkocht aan een aan Apple gelieerde onderneming in Singapore. Sindsdien is de Singaporese vestiging een slapende vestiging van AOE. Het gemiddelde aantal tewerkgestelde werknemers in de Singaporese vestiging van AOE bedroeg 185 in 2004, 189 in 2005, 257 in 2006, 300 in 2007 en 352 in 2008.

⁽⁷⁹⁾ Zie het overzicht van de notulen van de bestuursvergaderingen tijdens het bestuur van Tim Cook, dat door Apple in de loop van de hoorzitting over Apple is verstrekt aan het Permanent Subcomité on Investigations van de Amerikaanse Senaat, APL-PSI-000342/000343.

⁽⁸⁰⁾ Voltijdequivalent (VTE) is het aantal uren dat door één werknemer wordt gepresteerd op basis van een voltijds dienstverband, het geeft het aantal werknemers aan, waarbij werknemers in deeltijds dienstverband worden meegerekend naar rato van hun gepresterde uren.

⁽⁸¹⁾ Volgens de door Apple verstrekte informatie aan het Permanent Subcomité on Investigations van de Amerikaanse Senaat bestond de hoofdactiviteit van de Singaporese vestiging en de voorgangers ervan tot 2003 uit de fabricage van microcomputers, computeronderdelen en randapparatuur. De Singaporese vestiging was partij bij de CSA voor het verkrijgen en behouden van de rechten voor het fabriceren en verkopen van Apple-producten. Na 2003 en tot en met 2009 fungeerde de Singaporese vestiging als dienstverlener van aan Apple gelieerde ondernemingen in het APAC-gebied. Deze diensten omvatten ondersteuning op het gebied van financiën, informatiesystemen en technologie en het beheer van de toeleveringsketen en logistiek, zie APL-PSI-000234.

- (112) Ierland heeft verklaard dat het door Apple ervan in kennis was gesteld dat er door ASI of AOE geen andere VTE's waren tewerkgesteld dan degenen die in hun respectieve Ierse vestigingen en in de Singaporese vestiging van AOE waren tewerkgesteld. Volgens Apple werden ASI en AOE functioneel geleid en gecontroleerd vanuit de VS en werden alle belangrijke zakelijke beslissingen (ook met betrekking tot kwesties inzake intellectuele eigendom, productontwikkeling, welke producten en onderdelen zouden worden gefabriceerd en de verkoops- en marketingstrategie) in de VS en niet in de Ierse vestigingen van ASI en AOE genomen.

2.5.3. ACTIVITEIT VAN DE RADEN VAN BESTUUR VAN ASI EN AOE

- (113) Zowel Ierland ⁽⁸²⁾ als Apple ⁽⁸³⁾ voert aan dat door of voor ASI en AOE cruciale bedrijfsactiviteiten buiten Ierland worden verricht, bijvoorbeeld door werknemers van Apple Inc. of de raden van bestuur van ASI en AOE, die volgens Apple onder meer hebben beslist in te stemmen met de verschillende wijzigingen van de CSA ⁽⁸⁴⁾ met Apple Inc. Apple heeft verder aangegeven dat „de leiding van en de controle op ASI en AOE vanuit de VS niet alleen tot uiting komen in de bestuursvergaderingen, maar op talloze manieren” ⁽⁸⁵⁾, zonder nadere specificatie.
- (114) De raad van bestuur van ASI bestaat uit drie bestuursleden en een secretaris. Van die vier personen zijn drie bestuursleden gevestigd in de VS en aangesteld door Apple Inc. Het andere bestuurslid is gevestigd in Ierland en aangesteld door ADI. De raad van bestuur van AOE bestaat uit twee bestuursleden en een secretaris, waarbij de secretaris en een van de bestuursleden ook in de raad van bestuur van ASI zetelt. Van die drie personen zijn twee bestuursleden gevestigd in de VS en aangesteld door Apple Inc. Het andere bestuurslid is gevestigd in Ierland en aangesteld door ADI. Volgens de financiële verslagen van ASI werd door ASI aan geen enkel bestuurslid op geen elk moment in de periode van 2004 tot en met 2014, waarvoor financiële jaarrekeningen zijn verstrekt, een bezoldiging uitgekeerd ⁽⁸⁶⁾. De bestuursleden van AOE ontvingen in die periode daarentegen wel een bezoldiging. De onderneming betaalde bijvoorbeeld [...] USD in 2012 en [...] USD in 2011 voor de bezoldiging van haar bestuursleden.
- (115) De Commissie heeft alle notulen van de vergaderingen van de raden van bestuur van ASI en AOE opgevraagd, hetgeen door Apple is verstrekt. De eerste vergadering van de raad van bestuur van ASI werd gehouden op 5 april 1990 in Dublin, Ierland. De eerste vergadering van de raad van bestuur van AOE werd gehouden op 15 september 1980 in Dublin, Ierland. Ter illustratie wordt in tabel 4 een overzicht gegeven van de activiteit van de raad van bestuur van ASI tussen januari 2009 en september 2011 (16 bestuursvergaderingen, drie jaarlijkse algemene vergaderingen en negen schriftelijke resoluties) en in tabel 5 wordt een overzicht gegeven van de activiteit van de raad van bestuur van AOE tussen december 2008 en september 2011 (13 bestuursvergaderingen, vier jaarlijkse algemene vergaderingen en 12 schriftelijke resoluties).

Tabel 4

Resolutie van de bestuursleden van ASI en notulen van de bestuursvergaderingen

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van ASI
30.1.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Toestemming verlenen aan bepaalde personen voor het openen, aanhouden, sluiten of anderszins beheren van bank-, investerings-, bemiddelings- en andere rekeningen van ASI.
11.2.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Tim Cook)	Toestemming verlenen aan bepaalde personen voor het openen, aanhouden, sluiten of anderszins beheren van bank-, investerings-, bemiddelings- en andere rekeningen van ASI.

⁽⁸²⁾ Brief van Ierland van 4 mei 2015.

⁽⁸³⁾ Brief van Apple van 4 mei 2015.

⁽⁸⁴⁾ Brief van Apple van 4 mei 2015.

⁽⁸⁵⁾ Brief van Apple van 4 mei 2015.

⁽⁸⁶⁾ Opmerkingen 6, 7 of 8 in de jaarrekeningen van ASI voor de begrotingsjaren 2004-2013.

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van ASI
18.3.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Jae Allen en Cathy Kearney)	Verlenen van een volmacht.
20.7.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen en Tim Cook)	Goedkeuren van het ontwerpjaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2008 en de bezoldiging voor de auditor, vastleggen van de jaarlijkse algemene vergadering op 3 augustus 2009 en benoemen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor in plaats van [...].
3.8.2009	Notulen van de jaarlijkse algemene vergadering (Peter Oppenheimer als voorzitter en als zakelijk vertegenwoordiger van zowel AOI als AOE, en Gene Levoff als zakelijk vertegenwoordiger van Baldwin Holdings Unlimited)	Goedkeuren van het jaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2008, aanstellen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor, toestemming verlenen aan de bestuursleden om de bezoldiging van de auditors vast te leggen en vastleggen dat de eerstvolgende jaarlijkse algemene vergadering kan plaatsvinden buiten Ierland.
23.10.2009	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter en Jae Allen)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 3 482 850 781,21 USD op 27 oktober 2009 en aanvullende uitkering van een interimdividend aan AOE voor het bedrag van de opgelopen rente over de hoofdsom met ingang van 27 oktober 2009.
10.12.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen)	Verlenen van een volmacht aan [...], een onderneming die geregistreerd staat in Oekraïne met 100 % buitenslands kapitaal om op te treden namens ASI als „value added distributor” van Apple.
10.12.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney en Jae Allen)	Schriftelijke resolutie en verzoek van de bestuursleden waarin Tim Cook wordt verzocht af te treden als bestuurder van ASI en vastleggen dat Tim Cook ipso facto zijn bestuurdersmandaat van ASI ter beschikking stelt.
31.1.2010	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney en Jae Allen)	Aanstellen van Elisabeth S. Rafael als bestuurder van ASI.
3.3.2010	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Wederaanstelling van Tim Cook als bestuurder van ASI.
31.3.2010	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Tim Cook, Jae Allen, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 800 000 000 USD op 8 april 2010.
12.5.2010	Notulen van de raad (Jae Allen als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 1 000 000 000 USD op 20 mei 2010.

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van ASI
16.6.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 600 000 000 USD op 17 juni 2010.
22.6.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Goedkeuren van de toekenning van volmachten aan Gary Wipfler, Cathy Kearney en Michael O'Sullivan om op te treden namens ASI. De volmacht betreft de volgende aspecten: i) correspondentie van de onderneming, ii) betrekkingen met de overheid en andere openbare instanties, iii) audits, iv) verzekeringen, v) aankoop, huurkoop en financieringsovereenkomst betreffende activa en diensten, vi) verhuur, levering, deposito-overeenkomsten en overeenkomsten voor het gebruik van activa, vii) overdracht van persoonlijke eigendom, viii) inontvangstneming van goederen en afgifte van kwijting, ix) ondernemingsraden en x) zakelijke overeenkomsten.
23.7.2010	Notulen van de jaarlijkse algemene vergadering (Peter Oppenheimer als voorzitter en als zakelijk vertegenwoordiger van zowel AOI als AOE, en Gene Levoff als zakelijk vertegenwoordiger van Baldwin Holdings Unlimited)	Goedkeuren van het jaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2009, wederaanstellen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor, toestemming verlenen aan de bestuursleden om de bezoldiging van de auditoren vast te leggen, opmerken dat interimdividenden ten bedrage van 5 884 972 906,56 USD zijn aangegeven en aan AOE uitgekeerd sinds het einde van boekjaar 2009 en vastleggen dat de eerstvolgende jaarlijkse algemene vergadering kan plaatsvinden buiten Ierland.
23.7.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael als voorzitter)	Vastleggen van de jaarlijkse algemene vergadering op 23 juli 2010.
20.9.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Jae Allen)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 690 000 000 USD op 21 september 2010.
17.11.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 1 750 000 000 USD op 18 november 2010.
21.12.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Elisabeth Rafael als voorzitter)	Goedkeuring verlenen voor een tijdelijke volmacht aan Gerard Lane voor het uitvoeren van de dagelijkse activiteiten van ASI vanwege geplande jaarlijkse vakantie van de bestuursleden van ASI.
4.3.2011	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 1 000 000 000 USD op 7 maart 2011, wijzen op het aftreden van Jae Allen als bestuurslid en de aanstelling van Mark Stevens als bestuurslid met ingang van 15 maart 2011 en goedkeuren van de nieuwe bankresolutie.

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van ASI
21.3.2011	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 1 000 000 000 USD op 24 maart 2011.
21.4.2011	Notulen van de raad (Mark Stevens, Elisabeth Rafael als voorzitter)	Toestemming wordt verleend aan bepaalde personen voor het openen, aanhouden, sluiten of anderszins beheren van bank-, investerings-, bemiddelings- en andere rekeningen van ASI.
11.5.2011	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering van een interimdividend aan AOE van 1 000 000 000 USD op 12 mei 2011.
29.6.2011	Notulen van de jaarlijkse algemene vergadering (Audrey Fernandez-Elliott als voorzitter en als zakelijk vertegenwoordiger van zowel AOI als AOE, en Gene Levoff als zakelijk vertegenwoordiger van Baldwin Holdings Unlimited)	Goedkeuren van het jaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2010, wederaanstellen van Elisabeth Rafael, Tim Cook en Mark Stevens als bestuurders van ASI, wederaanstellen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor, toestemming verlenen aan de bestuursleden om de bezoldiging van de auditors vast te leggen, opmerken en goedkeuren dat interimdividenden ten bedrage van 11 324 972 906,56 USD zijn aangegeven en aan AOI zijn uitgekeerd sinds het einde van boekjaar 2009 en vastleggen dat de eerstvolgende jaarlijkse algemene vergadering kan plaatsvinden buiten Ierland.
29.6.2011	Notulen van de raad (Mark Stevens, Elisabeth Rafael als voorzitter)	Goedkeuring van het ontwerpjaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2010 en de bezoldiging voor de auditor, constateren dat interimdividenden ten bedrage van 11 324 972 906,56 USD zijn aangegeven en aan AOE zijn uitgekeerd sinds het einde van het boekjaar 2009, vastleggen van de jaarlijkse algemene vergadering op 29 juni 2011, het aftreden constateren van Peter Oppenheimer als bestuurder en secretaris van ASI en in diens plaats Gene Levoff aanstellen als directeur en secretaris van ASI.
27.7.2011	Notulen van de raad (Gene Levoff als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Verlenen van een volmacht.
7.9.2011	Notulen van de raad (Gene Levoff als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Constateren dat het praktischer is en tegemoetkomt aan de zakelijke belangen om aan leden van ASI voor te stellen dividenden uit te keren in de vorm van vastrentende beleggingen. Aan de leden voorstellen om aan AOE een interimdividend uit te keren in de vorm van vastrentende beleggingen met een totale geraamde waarde van 1 502 298 132 USD op 8 september 2011.
7.9.2011	Notulen van de raad (Gene Levoff als voorzitter, Elisabeth Rafael)	Toestemming tot uitkering aan AOE van een interimdividend in de vorm van vastrentende beleggingen met een totale geraamde waarde van 1 502 298 132 USD op 8 september 2011.

Tabel 5

Resolutie van de bestuursleden van AOE en notulen van de bestuursvergaderingen

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van AOE
17.12.2008	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als voorzitter)	Toestemming tot uitvoering van een overeenkomst inzake werkgelegenheidssubsidie.
14.1.2009	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als voorzitter)	Toestemming wordt verleend aan bepaalde personen voor het openen, aanhouden, sluiten of anderszins beheren van bank-, investerings-, bemiddelings- en andere rekeningen van AOE.
25.2.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Toestemming tot uitvoering van de trustakte en voorschriften voor de pensioenregeling van AOE.
20.7.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler, Tim Cook)	Goedkeuren van het ontwerpjaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2008 en de bezoldiging voor de auditor, aanstellen van Peter Oppenheimer en Cathy Kearney om te fungeren als zakelijke vertegenwoordigers van AOE met het oog op het bijwonen van de jaarlijkse algemene vergadering van ASI van 2009, vastleggen van de jaarlijkse algemene vergadering op 3 augustus 2009 en benoemen van [de belastingadviseur van Apple] als de auditor in plaats van [...].
22.7.2009	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Gary Wipfler)	Toestemming tot uitvoering van een overeenkomst inzake overdracht van ondernemingen teneinde de zakelijke activiteiten van de Singaporese vestiging van AOE over te dragen aan Apple South Asia Pte. Ltd.
3.8.2009	Notulen van de jaarlijkse algemene vergadering (Peter Oppenheimer als voorzitter en als zakelijk vertegenwoordiger van AOI, en Gene Levoff als zakelijk vertegenwoordiger van Baldwin Holdings Unlimited)	Goedkeuren van het jaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2008, aanstellen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor, toestemming verlenen aan de bestuursleden om de bezoldiging van de auditors vast te leggen en vastleggen dat de eerstvolgende jaarlijkse algemene vergadering kan plaatsvinden buiten Ierland.
23.10.2009	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Gary Wipfler)	Constateren van de aanstaande ontvangst van een dividend van 3 482 850 781,21 USD van ASI op 27 oktober 2009, toestemming tot uitkering van een dividend van 4 607 274 666,29 USD aan AOI, toestemming tot aanvullende uitkering van een interimdividend aan AOI voor het bedrag van de opgelopen rente vanaf 27 oktober 2009.
21.12.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Toestemming tot uitvoering van een aanvullende overeenkomst inzake overdracht van ondernemingen teneinde de zakelijke activiteiten van de Singaporese vestiging van AOE over te dragen aan Apple South Asia Pte. Ltd en verlenen van een volmacht.

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van AOE
21.12.2009	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Schriftelijke resolutie en verzoek van de bestuursleden waarin Tim Cook wordt verzocht af te treden als bestuurder van AOE en vastleggen dat Tim Cook ipso facto zijn bestuurdersmandaat van AOE ter beschikking stelt.
31.3.2010	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Toestemming tot het ontvangen van een interimdividend van ASI van 800 000 000 USD op 8 april 2010 en het uitkeren van hetzelfde bedrag aan AOI.
23.4.2010	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Toestemming tot aanvraag voor vervanging van eigendomscertificaten van bepaalde geregistreerde eigendommen in Singapore.
14.5.2010	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Toestemming tot het ontvangen van een interimdividend van ASI van 1 000 000 000 USD op 20 mei 2010 en het uitkeren van hetzelfde bedrag aan AOI.
14.6.2010	Notulen van de jaarlijkse algemene vergadering (Peter Oppenheimer als voorzitter en als zakelijk vertegenwoordiger van AOI, en Gene Levoff als zakelijk vertegenwoordiger van Baldwin Holdings Unlimited)	Goedkeuren van het jaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2009, wederaanstellen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor, toestemming verlenen aan de bestuursleden om de bezoldiging van de auditor vast te leggen, opmerken dat interimdividenden ten bedrage van 5 284 972 906,56 USD aan AOI zijn uitgekeerd sinds het einde van boekjaar 2009 en vastleggen dat de eerstvolgende jaarlijkse algemene vergadering kan plaatsvinden buiten Ierland.
16.6.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Gary Wipfler)	Constateren van de aanstaande ontvangst van een dividend van 600 000 000 USD van ASI op 17 juni 2010 en toestemming tot uitkering van hetzelfde bedrag aan AOI.
23.7.2010	Notulen van de jaarlijkse algemene vergadering (Peter Oppenheimer als voorzitter en als zakelijk vertegenwoordiger van AOI, en Gene Levoff als zakelijk vertegenwoordiger van Baldwin Holdings Unlimited)	Goedkeuren van het jaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2009, wederaanstellen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor, toestemming verlenen aan de bestuursleden om de bezoldiging van de auditor vast te leggen, opmerken dat interimdividenden ten bedrage van 5 884 972 906,56 USD zijn aangegeven en aan AOI zijn uitgekeerd sinds het einde van boekjaar 2009 en vastleggen dat de eerstvolgende jaarlijkse algemene vergadering kan plaatsvinden buiten Ierland.
23.7.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als voorzitter)	Vastleggen van de jaarlijkse algemene vergadering op 23 juli 2010.
20.9.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als voorzitter)	Constateren van de aanstaande ontvangst van een dividend van 690 000 000 USD van ASI op 21 september 2010 en toestemming tot uitkering van een dividend van 900 000 000 USD aan AOI.

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van AOE
15.11.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als voorzitter)	Toestemming tot huur van eigendom voor extra magazijnruimte om een uitbreiding van de productie te vergemakkelijken.
17.11.2010	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als voorzitter)	Constateren van de aanstaande ontvangst van een dividend van 1 750 000 000 USD van ASI op 18 november en toestemming tot uitkering van hetzelfde bedrag aan AOI.
3.12.2010	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Goedkeuren van de toekenning van volmachten aan Cathy Kearney en Michael O'Sullivan om op te treden namens AOE. De volmachten betreffen de volgende aspecten: i) correspondentie van de onderneming, ii) betrekkingen met de overheid en andere openbare instanties, iii) audits, iv) verzekeringen, v) aankoop, huurkoop en financieringsovereenkomst betreffende activa en diensten, vi) verhuur, levering, deposito-overeenkomsten en overeenkomsten voor het gebruik van activa, vii) overdracht van persoonlijke eigendom, viii) inontvangstneming van goederen en afgifte van kwijting, ix) ondernemingsraden en x) zakelijke overeenkomsten.
4.3.2011	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Gary Wipfler)	Constateren van de aanstaande ontvangst van een dividend van 1 000 000 000 USD op 7 maart 2011 en toestemming tot uitkering van hetzelfde bedrag aan AOI.
21.3.2011	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer als voorzitter, Gary Wipfler)	Constateren van de aanstaande ontvangst van een dividend van 1 000 000 000 USD op 24 maart 2011 en toestemming tot uitkering van hetzelfde bedrag aan AOI.
26.4.2011	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Toestemming wordt verleend aan bepaalde personen voor het openen, aanhouden, sluiten of anderszins beheren van bank-, investerings-, bemiddelings- en andere rekeningen van AOE.
11.5.2011	Notulen van de raad (Peter Oppenheimer, Gary Wipfler als voorzitter)	Constateren van de aanstaande ontvangst van een dividend van 1 000 000 000 USD op 12 mei 2011 en toestemming tot uitkering van hetzelfde bedrag AOI.
23.6.2011	Schriftelijke resolutie van de bestuursleden (Peter Oppenheimer, Cathy Kearney, Gary Wipfler)	Goedkeuring van het ontwerpjaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2010 en de bezoldiging voor de auditors, aanstellen van Audrey Fernandez-Elliott en Cathy Kearney om te fungeren als zakelijke vertegenwoordigers van AOE met het oog op het bijwonen van de jaarlijkse algemene vergadering van ASI van 2011, constateren dat interimdividenden ten bedrage van 12 659 796 428,08 USD zijn aangegeven en aan AOI zijn uitgekeerd sinds het einde van het boekjaar 2009, vastleggen van de jaarlijkse algemene vergadering op 27 juni 2011, het aftreden constateren van Peter Oppenheimer als bestuurder en secretaris van AOE met ingang van 1 juli 2011 en in diens plaats Gene Levoff aanstellen als directeur en secretaris van ASI.

Datum	Soort document	Samenvatting notulen van AOE
27.6.2011	Notulen van de jaarlijkse algemene vergadering (Audrey Fernandez-Elliott als voorzitter en als zakelijk vertegenwoordiger van AOI, en Gene Levoff als zakelijk vertegenwoordiger van Baldwin Holdings Unlimited)	Goedkeuren van het jaarverslag en financieel verslag voor boekjaar 2010, wederaanstellen van [de belastingadviseur van Apple] als auditor, toestemming verlenen aan de bestuursleden om de bezoldiging van de auditor vast te leggen, opmerken en goedkeuren dat interimdividenden ten bedrage van 12 659 796 428,08 USD zijn aangegeven en aan AOI zijn uitgekeerd sinds het einde van boekjaar 2009 en vastleggen dat de eerstvolgende jaarlijkse algemene vergadering kan plaatsvinden buiten Ierland.
7.9.2011	Notulen van de raad (Gene Levoff als voorzitter en Gary Wipfler)	Constateren dat het praktischer is en tegemoetkomt aan de zakelijke belangen om aan leden van AOE voor te stellen dividenden uit te keren in de vorm van vastrentende beleggingen. Aan de leden voorstellen om aan AOI een interimdividend uit te keren in de vorm van vastrentende beleggingen met een totale geraamde waarde van 1 502 298 132 USD op 8 september 2011. Toestemming tot aanvullende uitkering van een interimdividend aan AOI voor het bedrag van de opgelopen rente.
7.9.2011	Schriftelijke resolutie van de leden (AOI en Baldwin Holding Unlimited)	Toestemming tot uitkering aan AOI van een interimdividend in de vorm van vastrentende beleggingen met een totale geraamde waarde van 1 502 382 564 USD op 8 september 2011.
7.9.2011	Aanstelling van zakelijk vertegenwoordiger voor schriftelijke resolutie	Aanstelling door AOI, als lid van AOE, van Gene Levoff als vertegenwoordiger van AOI tot uitvoering van een schriftelijke resolutie namens AOI om het voorgestelde interimdividend te declareren en het rechtstreeks in specie uit te keren. Baldwin Holding Unlimited als het andere lid van AOE heeft Gary Wipfler hiervoor aangesteld.

2.5.4. OVEREENKOMST INZAKE KOSTENDELING TUSSEN APPLE INC., ASI EN AOE

- (116) Op 8 december 2015 heeft Ierland kopieën verstrekt van de overeenkomst inzake kostendeling (hierna „CSA” genoemd) en van alle overeenkomsten tot (sub-)overdracht van immateriële goederen tussen Apple Inc., AOI, ASI en AOE (en hun voorgangers) sinds de oprichting van Apple in Ierland ⁽⁸⁷⁾.
- (117) Volgens de verstrekte informatie heeft Apple Inc. de CSA met AOE (op dat moment bekend als Apple Computer Limited) gesloten in december 1980. Sindsdien is de CSA 16 maal gewijzigd, het meest recent in 2013. In 1999 is ASI (op dat moment bekend als Apple Computer International) ook partij bij de CSA geworden. Op hetzelfde tijdstip waarop in december 1980 de CSA werd gesloten, heeft Apple Inc. een „overeenkomst tot overdracht van immateriële goederen” gesloten met AOI. AOI, heeft op haar beurt een „overeenkomst tot sub-overdracht van immateriële goederen” gesloten met AOE, waarbij aan AOE een exclusieve, royaltyvrije licentie werd verleend voor het gebruik van de handelsnamen, handelsmerken, handelsgeheimen en octrooien in, aanvankelijk, West-Europa en later het EMEA-gebied, en met het recht om sublicenties te verlenen voor deze rechten en licenties ⁽⁸⁸⁾. Voor die initiële overdracht van de toen bestaande immateriële goederen van Apple heeft de voorganger van AOE geen inkoopbetaling gedaan.

⁽⁸⁷⁾ Op 5 september 2014 heeft Ierland de CSA tussen Apple Inc., ASI en AOE met ingang van 30 september 2007 verstrekt.

⁽⁸⁸⁾ Paragraaf B.5 van de overeenkomst tot sub-overdracht van immateriële goederen van 1 december 1980.

- (118) Op grond van de CSA zijn Apple Inc., enerzijds, en ASI en AOE anderzijds overeengekomen om hun O&O-inspanningen te combineren en de kosten en rechten die verband houden met het „ontwikkelingsprogramma” te delen. Het ontwikkelingsprogramma verwijst naar: i) de ontwikkeling van nieuwe immateriële goederen, ii) het aanbrengen van verbeteringen, updates, aanpassingen, vertalingen en lokalisaties of andere aanpassingen aan bestaande immateriële goederen, iii) de ontwikkeling en verbetering van productieprocessen voor elk product, en iv) de ontwikkeling, verwerving en bescherming van immateriële marketingactiva.
- (119) Immateriële goederen worden in de CSA gedefinieerd als „alle technologieën, procedures, processen, ontwerpen en ontwerpreechten, uitvindingen, ontdekkingen, knowhow en octrooien (met inbegrip van octrooiaanvragen enz.), auteursrechten en andere rechten van de auteur), handelsgeheimen, computerprogramma's (in de vorm van broncode en objectcode), stroomdiagrammen, formules, verbeteringen, updates, vertalingen, aanpassingen, informatie, specificaties, procestechniek, productie-eisen, kwaliteitsbewakingsnormen, immateriële marketingactiva, en andere soortgelijke immateriële goederen zoals omschreven in Treas. Reg. §1.482-4(b), opgesteld overeenkomstig het ontwikkelingsprogramma”⁽⁸⁹⁾. Immateriële marketingactiva worden gedefinieerd als „alle handelsmerken, dienstmerken, handelsnamen, handelsgeheimen, vormgeving, domeinnamen, zakelijke merken, ontwerpen, marketingstrategieën, registraties, lopende registraties en auteursrechten op logo's of grafische afbeeldingen, alle goodwill en immateriële waarde die verband houden met merken en andere soortgelijke immateriële marketingactiva die de commerciële exploitatie van de producten ondersteunen”⁽⁹⁰⁾.
- (120) Op grond van de CSA wordt het recht om de immateriële goederen van Apple te gebruiken voor de fabricage en verkoop van Apple-producten gedeeld door de partijen bij de overeenkomst. Apple Inc. behoudt het recht op de fabricage en verkoop van Apple-producten in alle landen in Noord- en Zuid-Amerika (hierna gezamenlijk aangeduid als „Amerika”). ASI en AOE behouden het recht op de fabricage en verkoop van Apple-producten in markten buiten Amerika. De juridische eigendom van alle immateriële goederen berust slechts bij Apple Inc. ASI en AOE beschikken op hun grondgebied over de feitelijke eigendom van de immateriële activa die zijn voortgevloeid uit de O&O-activiteiten die in het kader van de CSA zijn verricht⁽⁹¹⁾. De wijze waarop de feitelijke eigendom van de immateriële goederen aan ASI en AOE wordt verleend, is doorheen de verschillende wijzigingen van de CSA veranderd. Tot en met 1988 heeft Apple Inc. op grond van de CSA aan AOE een exclusieve licentie verleend voor het gebruik van de intellectuele eigendom van Apple op haar grondgebied. In de gewijzigde CSA's worden vanaf 1988 de rechten op de verbeteringen aan die intellectuele eigendom en nieuw ontwikkelde intellectuele eigendom verleend op „niet- of gezamenlijk exclusieve” basis⁽⁹²⁾. Sinds 2007 verleent Apple aan ASI en AOE een exclusieve licentie op de intellectuele eigendom van Apple, waarbij ASI en AOE dezelfde licentie terug verlenen aan Apple in de vorm van een niet-exclusief recht⁽⁹³⁾.
- (121) Op grond van de CSA worden de kosten voor de O&O voor Apple-producten verdeeld tussen de partijen. Voor de berekening van ieders deel betalen Apple Inc., ASI en AOE elk een deel van de gespreide kosten naar rato van het percentage van de verkoop op hun respectieve grondgebieden. De wereldwijde O&O-kosten van Apple bedroegen in 2012 bijvoorbeeld [3-3,5] miljard USD. Dat jaar vond ongeveer 45 % van de wereldwijde verkoop van Apple plaats in Amerika. Bijgevolg heeft Apple Inc. op grond van de CSA 45 % van de O&O-kosten betaald, terwijl ASI en AOE op grond van de CSA de resterende 55 % van de kosten hebben betaald. De verdeling van de kosten in de jaren 2008 tot en met 2014 wordt weergegeven in tabel 6.

Tabel 6

Ontwikkelingskosten van Apple die onder de CSA vallen en de financiering van deze kosten door ASI en AOE

(in USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Totale ontwikkelingskosten van Apple die onder de CSA vallen	983 005 465	1 211 545 821	1 795 015 606	3 932 919 909	[3 000 000 000–3 500 000 000]	[3 500 000 000–4 000 000 000]	[7 000 000 000–7 500 000 000]

⁽⁸⁹⁾ Paragraaf 1.7 van de CSA van 30 september 2007.

⁽⁹⁰⁾ Paragraaf 1.12 van de CSA van 30 september 2007.

⁽⁹¹⁾ Zie overweging F van de CSA van 26 september 1999 en overweging G van de CSA van 30 september 2007.

⁽⁹²⁾ Paragraaf IV (A) van de CSA's van 26 september 1992 en 1999.

⁽⁹³⁾ Paragrafen 5.2 en 5.3 van de CSA van 30 september 2007, 5 januari 2009 en 29 september 2013.

(in USD)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Door ASI gefinancierde gedeelte	362 836 613	476 479 653	891 205 117	2 202 029 840	[1 500 000 000–2 000 000 000]	[2 000 000 000–2 500 000 000]	[4 000 000 000–4 500 000 000]
Door AOE gefinancierde gedeelte	4 126 371	3 170 692	12 813 711	24 134 510	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[30 000 000–40 000 000]
Percentage van door ASI en AOE gefinancierde ontwikkelingskosten van Apple (%)	37	40	50	57	[50–55]	[55–60]	[55–60]

- (122) In de CSA's van 2009 en 2013 wordt een overzicht gegeven van de aan de partijen bij de CSA toegerekende functies en risico's ⁽⁹⁴⁾. De op grond van de CSA aan Apple Inc. (in de CSA „Apple” genoemd) en aan ASI en AOE (in de CSA gezamenlijk aangeduid als „internationale deelnemer”) toegerekende functies en risico's zijn samengevat in de CSA en zijn weergegeven in respectievelijk afbeelding 8 en afbeelding 9.

Afbeelding 8

Op grond van de CSA door Apple en de internationale deelnemer (ASI en AOE) vervulde functies

FUNCTIES	APPLE	INTERNATIONALE DEELNEMER
Onderzoek en ontwikkeling van de immateriële vaste activa met kostendeling	X	X
Kwaliteitscontrole van de immateriële vaste activa met kostendeling	X	X
Prognoses, financiële planning en analyse in verband met de ontwikkelingsactiviteiten voor immateriële vaste activa	X	
Beheer O&O-faciliteiten	X	X
Contracten met verbonden partijen of derden in verband met ontwikkelingsactiviteiten voor immateriële vaste activa	X	X
Contractbeheer met betrekking tot ontwikkelingsactiviteiten voor immateriële vaste activa	X	X
Selectie, aanwerving en supervisie van werknemers, contractanten en subcontractanten voor de uitvoering van ontwikkelingsactiviteiten voor immateriële vaste activa	X	X
Registratie en bescherming intellectuele eigendom	X	
Marktonwikkeling	X	X

⁽⁹⁴⁾ Bijlage B bij de CSA van 2009 en bijlage B bij de CSA van 2013.

Afbeelding 9

Op grond van de CSA door Apple en de internationale deelnemer (ASI en AOE) gedragen risico's

RISICO'S	APPLE	INTERNATIONALE DEELNEMER
Productontwikkelingsrisico	X	X
Kwaliteitscontrole- en productkwaliteitsrisico	X	X
Marktontwikkelingsrisico	X	X
Martkrisico	X	X
Politiek risico	X	X
Wisselkoersrisico	X	X
Productaansprakelijkheidsrisico	X	X
Activarisico's (vaste/materiële activa)	X	X
Risico's in verband met wijzigingen in de regelgeving	X	X
Risico's inzake bescherming van en inbreuken op intellectuele eigendom	X	X
Merkontwikkelings- en merkherkenningsrisico's	X	X

- (123) De Commissie heeft Ierland verzocht om te verduidelijken naar welke activiteiten de in afbeelding 8 en afbeelding 9 weergegeven specifieke functies en risico's verwijzen en om concrete voorbeelden te verstrekken van activiteiten die door ASI en AOE in het kader van die functies zijn uitgevoerd. De Commissie heeft Ierland eveneens verzocht om in de notulen van de vergaderingen van de raden van bestuur van ASI en AOE de activiteiten aan te wijzen die verband houden met de in afbeelding 8 en afbeelding 9 opgenomen activiteiten die volgens Ierland of Apple zijn uitgevoerd door de raden van bestuur van ASI en van AOE.
- (124) Naar aanleiding van die verzoeken hebben Ierland en Apple meegedeeld dat de tabellen van de CSA van 2009 en 2013, die in afbeelding 8 en afbeelding 9 zijn opgenomen, niet zijn bedoeld om activiteiten aan te duiden die daadwerkelijk door de partijen bij de CSA zijn uitgevoerd, maar slechts een overzicht geven van de activiteiten die elke partij in het kader van die overeenkomst gemachtigd is te verrichten. Voorts heeft Apple uitgelegd dat de tabellen van de CSA van 2009 en 2013, die in afbeelding 8 en afbeelding 9 zijn opgenomen, bij de CSA werden toegevoegd om te voldoen aan de in de tijdelijke regelgeving van het Amerikaanse Ministerie van Financiën vastgestelde vereisten, die vanaf 5 januari 2009 van toepassing waren, dat een overeenkomst inzake kostendeling tussen gelieerde partijen een afspiegeling moet zijn van de functies en risico's van de partijen ⁽⁹⁵⁾.
- (125) Voorts heeft Apple meegedeeld dat de O&O-activiteiten die zijn opgenomen in de tabel die in afbeelding 8 is opgenomen — de immateriële vaste activa voor gezamenlijke rekening, kwaliteitscontrole van de immateriële vaste activa voor gezamenlijke rekening, beheer van O&O-faciliteiten, overeenkomsten afsluiten met gelieerde partijen of derden met betrekking tot activiteiten op het gebied van ontwikkeling van immateriële vaste activa, en het selecteren, aannemen en superviseren van werknemers en aannemers en onderaannemers voor het verrichten van activiteiten op het gebied van ontwikkeling van immateriële vaste activa — nagenoeg volledig werden verricht door werknemers van Apple Inc. in de VS. Werknemers van de Ierse vestiging hebben slechts aan die activiteiten deelgenomen voor zover die betrekking hadden op routinematige lokalisatie en productcontrole.

⁽⁹⁵⁾ Brief van Apple van 22 april 2016, blz. 15-16.

- (126) Ierland en Apple hebben voorts verklaard dat ASI en AOE geen rol spelen in het beheer van de intellectuele eigendom van Apple en dat zij binnen de door leidinggevendenden van Apple Inc. in de VS vastgestelde strenge parameters slechts een beperkte rol spelen in zakelijke contractbesprekingen. Zij hebben ook verklaard dat geen enkele werknemer van ASI of AOE betrokken is bij de creatie, de verwerving, het beheer en/of de bescherming van de intellectuele eigendom van Apple. Alle functies waaruit de winsten van Apple voortvloeien, worden aangestuurd door leidinggevendenden van Apple Inc. in de VS en grotendeels in de VS vervuld. Bovendien is geen door Apple gecreëerde of verworven intellectuele eigendom juridische eigendom van of geregistreerd namens ASI of AOE. ASI en AOE hebben slechts de volgende zakelijke overeenkomsten in eigen naam gesloten: i) inkoopovereenkomsten met toeleveranciers, ii) overeenkomsten over productie onder contract met fabrikanten van originele uitrusting (original equipment manufacturers) voor de aankoop van eindproducten, en iii) overeenkomsten voor termijnverkoop.
- (127) Met betrekking tot de betrokkenheid van ASI en AOE bij het beheer van de intellectuele eigendom van Apple is de eerste vermelding van een vorm van intellectuele eigendom in de notulen van de bestuursvergaderingen van beide ondernemingen die aan de Commissie zijn verstrekt voor de periode sinds de oprichting van ASI en AOE (1980 tot en met 2015), te vinden in de notulen van de bestuursvergadering van ASI van 13 augustus 2013 en van de bestuursvergadering van AOE van 16 augustus 2013, waarop aan werknemers van Apple Inc. volmachten werden verleend met betrekking tot de bescherming van de intellectuele eigendom ⁽⁹⁶⁾.
- (128) In diezelfde periode is de eerste vermelding van de CSA in de notulen van de bestuursvergaderingen van ASI en AOE te vinden in de notulen van de bestuursvergaderingen van augustus 2014, waarin de nieuwe ondernemingsstructuur van Apple in Ierland [...] werd besproken en goedgekeurd. Voor de raad van bestuur van AOE heeft een vergadering plaatsgevonden op [...] augustus 2014, die wordt omschreven als „telefonisch”, waarin de [...] werd besproken [...]. Voor de raad van bestuur van ASI heeft deze vergadering plaatsgevonden op [...] augustus 2014 in [...]. Uit de notulen van die vergadering blijkt dat aan de bestuursleden van ASI tijdens die vergadering tevens is meegedeeld dat overleg tussen Apple Inc., ASI en AOE in verband met de CSA had plaatsgevonden. De raad van bestuur heeft op die vergadering beslist de CSA van 2013 te sluiten ⁽⁹⁷⁾.
- (129) De volgende vergadering van de raad van bestuur van ASI vond plaats na het einde van het boekjaar 2014 van ASI op [...] december 2014, in [...] ⁽⁹⁸⁾. In die vergadering werd besloten dat de jurisdictie waar [...] haar fiscale woonplaats heeft in [...] is, in plaats van [...], wat eerder was voorgesteld.

2.5.5. INFORMATIE OVER APPLE DISTRIBUTION INTERNATIONAL

- (130) ADI werd in 2009 in Ierland opgericht. Sinds 2012 heeft ADI bepaalde verantwoordelijkheden voor distributieactiviteiten van Apple in het EMEA-gebied. Sinds 2014 is ADI verantwoordelijk voor de verkoop, distributie en activiteiten van de onlinewinkel van Apple in het EMEA-gebied en China. ADI ontvangt orders van klanten, stelt vraag- en verkoopprognoses op en biedt contractbeheer aan channel customers. ADI beheert logistieke activiteiten die verband houden met het leveren van producten aan klanten.
- (131) ADI is verantwoordelijk voor het verlenen van klantenservice tijdens en na de garantieperiode. Deze diensten worden verleend via de ondersteunende diensten van AppleCare van ADI. ADI biedt ook klantenservice via externe callcenters en netwerken van door Apple erkende dienstverleners.
- (132) Ondanks haar winstaangifte ⁽⁹⁹⁾ heeft ADI geen verschuldigde vennootschapsbelasting aangegeven voor de jaren 2009, 2010 en 2011. Dit is te wijten aan het feit dat ADI in eerste instantie de verschuldigde vennootschapsbelasting berekende door toepassing van de methoden voor winsttoerekening die in de fiscale ruling van 2007 werden onderschreven, omdat die ruling een „herstructureringsclausule” ⁽¹⁰⁰⁾ bevatte waardoor die methode voor winsttoerekening ook zou gelden voor een nieuwe dochteronderneming in het geval van een herstructurering van

⁽⁹⁶⁾ Apple heeft verklaard dat Apple Inc. overeenkomstig paragraaf 5.4 van de CSA van 2007 en vergelijkbare bepalingen in andere CSA's als enige het recht behield op en de verantwoordelijkheid had voor het beheer van alle acties ter bescherming van de intellectuele eigendom van Apple. Derhalve worden alle acties met betrekking tot de bescherming van de intellectuele eigendom geïnitieerd, beheerd en uitgevoerd vanuit de VS (zie de brief van Apple van 22 april 2016, blz. 7). In het licht van dit feit is het niet duidelijk waarom de raden van bestuur van ASI en AOE volmacht hebben verleend met betrekking tot de bescherming van de intellectuele eigendom, aangezien de twee ondernemingen op grond van de CSA geen enkel recht hadden in dit verband.

⁽⁹⁷⁾ De raad van bestuur van AOE heeft in de vergadering van [...] beslist de CSA van 2013 te sluiten, augustus 2014.

⁽⁹⁸⁾ De boekjaren van ASI en AOE lopen tot eind september van elk jaar.

⁽⁹⁹⁾ [100-200] miljoen USD in 2011, [10-20] miljoen USD in 2010 en [1 000-10 000] USD in 2009, zie de jaarrekeningen van ADI voor de respectieve perioden.

⁽¹⁰⁰⁾ Indiening van Ierland van 29 januari 2016, blz. 8-9.

de ondernemingsstructuur Apple in Ierland. De Ierse belastingdienst was echter van oordeel dat de methoden voor winsttoerekening die in die ruling werden onderschreven, niet van toepassing waren voor het bepalen van de belastbare winst van een binnenlandse onderneming. In 2014 aanvaardde ADI het standpunt van de Ierse belastingdienst en er werd een schikking getroffen [...] voor alle boekjaren tot en met 2012. Dit resulteerde in een schikking van [...] EUR, bestaande uit belasting [...], rente en boeten. [...].

2.5.6. DOOR ASI GESLOTEN DIENSTEN- EN DISTRIBUTIEOVEREENKOMSTEN

- (133) In 2008 heeft ASI met Apple Inc. een overeenkomst inzake marketingdiensten gesloten. Op grond van die overeenkomst wordt door Apple Inc. een gedeelte van de marketingkosten van Apple Inc. aan ASI toegerekend naar rato van diensten die door Apple Inc. namens ASI zijn verleend ⁽¹⁰¹⁾. Ierland heeft uitgelegd dat dit gedeelte van de marketingkosten wordt toegerekend aan het hoofdkantoor van ASI ⁽¹⁰²⁾. De overeenkomst tussen Apple Inc. en ASI is echter gesloten zonder enige verwijzing naar het hoofdkantoor van ASI. In de overeenkomst staat namelijk het postadres van ASI in Cork in Ierland vermeld als het adres van de tegenpartij bij de overeenkomst. Bovendien maakt de Ierse vestiging van ASI volgens Ierland rechtstreeks lokale marketingkosten via overeenkomsten met externe marketingondernemingen.
- (134) In 2010 is een distributieovereenkomst gesloten tussen ASI en ADI. Op grond van deze overeenkomst heeft ASI ADI aangesteld als een niet-exclusieve wereldwijde distributeur voor de verkoop van Apple-producten en aan ADI een niet-exclusieve licentie op bepaalde eigendomsrechten verleend ter bevordering van de verkoop van Apple-producten. Op grond van de distributieovereenkomst had ADI het recht om Apple-producten van ASI of rechtstreeks van externe fabrikanten aan te kopen. ASI en ADI kwamen overeen dat de som van alle kosten voor producten en diensten die in het kader van de distributieovereenkomst werden verstrekt een bedrag zou vormen waardoor ADI zou uitkomen op een nettowinst vóór belasting van ongeveer [1-5] % van [...].
- (135) Met het oog op het uitvoeren van distributiefuncties in het EMEIA-gebied door ADI voor ASI werd in een memorandum van overeenstemming van 23 april 2012 overeengekomen dat ADI met ingang van 1 april 2012 de activa van ASI zou verwerven en de passiva voor de distributie in het EMEIA-gebied van ASI op zich zou nemen. Binnen de activa betrof de grootste balanspost die op 1 april 2012 van ASI aan ADI is overgedragen de handelsvorderingen [...]. Binnen de passiva betrof de grootste balanspost die van ASI aan ADI is overgedragen de [...] overlopende garantieverplichtingen [...] ⁽¹⁰³⁾.

2.5.7. DE NIEUWE ONDERNEMINGSSTRUCTUUR VAN APPLE IN IERLAND VANAF 2015

- (136) Op een bijeenkomst van 9 januari 2015 ⁽¹⁰⁴⁾ heeft Apple haar nieuwe ondernemingsstructuur in Ierland voorgesteld aan de Commissie. Die nieuwe ondernemingsstructuur trad vanaf 1 januari 2015 in werking als gevolg van de wijziging van artikel 23A TCA 97 ⁽¹⁰⁵⁾, ten gevolge waarvan een in Ierland opgerichte onderneming niet langer haar fiscale woonplaats buiten Ierland kon hebben, zonder ergens anders een fiscale woonplaats te hebben, zoals het geval was voor ASI en AOE. [...]. Apple heeft verklaard dat met de nieuwe ondernemingsstructuur de ruling van 2007 niet langer zal worden gebruikt voor het bepalen van de belastbare grondslag van ASI en AOE in Ierland. [...]. Uit de door Apple verstrekte informatie blijkt dat, op basis van de jaarrekeningen van ASI en AOE, het boekjaar 2014, dat eindigt op 27 september 2014, het laatste boekjaar is waarvoor de ruling van 2007 geldt.
- (137) Op grond van die nieuwe ondernemingsstructuur [...].
- (138) Volgens de door Apple op 19 januari 2015 aan de Commissie verstrekte informatie ⁽¹⁰⁶⁾ [...].

⁽¹⁰¹⁾ Volgens Ierland gebeurt de toerekening op een zakelijke grondslag volgens geldende Amerikaanse wetten en reglementen inzake verrekenprijzen, zie de indiening van Ierland van 29 januari 2016, blz. 3. Volgens de overeenkomst inzake marketingdiensten is de door ASI aan Apple Inc. verschuldigde servicevergoeding in beginsel gelijk aan [100-150] % van de „redelijke kosten” en in sommige gevallen [50-100] % van die kosten, zie de overeenkomst voor marketingdiensten, blz. 3.

⁽¹⁰²⁾ Indiening van Ierland van 29 januari 2016, blz. 3.

⁽¹⁰³⁾ De overlopende ondersteuning voor garantie [...] is een andere grote balanspost [...].

⁽¹⁰⁴⁾ Zie overweging 12.

⁽¹⁰⁵⁾ Zie artikel 39 van de Finance (No.2) Act 2013 van 18 december 2013 tot wijziging van artikel 23A van Principal Act (fiscale woonplaats van de onderneming).

⁽¹⁰⁶⁾ Zie overweging 12.

- (139) In zijn brief van 25 februari 2015 ⁽¹⁰⁷⁾ heeft Ierland aanvullende toelichtingen gegeven over de nieuwe structuur van Apple. Met name blijkt uit de notulen van een telefonische conferentie op [...] december 2014 tussen de Ierse belastingdienst en Apple dat de Ierse belastingdienst Apple heeft verzocht [...]. In de notulen is verder gespecificeerd dat [...].
- (140) Per brief van 11 november 2015 ⁽¹⁰⁸⁾ heeft de Commissie om informatie verzocht over [...], waarnaar wordt verwezen in de indiening van Apple van 19 januari 2015 ⁽¹⁰⁹⁾, alsmede om alle onderliggende documenten zoals verrekenprijzenverslagen. In zijn indiening van 29 januari 2016 heeft Ierland [...]. In haar brief van 8 maart 2016 heeft de Commissie [...]. In een brief van 23 maart 2016 heeft Ierland verklaard dat Apple Ierland ervan in kennis had gesteld dat de [...].
- (141) In de notulen van de vergaderingen van de raad van bestuur van [...], die op 24 mei 2016 aan de Commissie zijn verstrekt, wordt informatie gegeven over de [...].
- (142) Met name wordt in de notulen van de bestuursvergadering van [...] in [...] van [...] augustus 2015 gesteld dat [...].
- (143) In de notulen van de bestuursvergadering van [...] in Cupertino in de VS van [...] april 2016 wordt vermeld dat [...].
- (144) Bijlage 1 bij de notulen van de vergadering van [...] april 2016 bevat de notulen van de bestuursvergadering van [...] augustus 2015, waar wijzigingen werden aangebracht en nadruk toegevoegd, zoals het doorstrepen van [...].

3. REDENEN OM DE FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE IN TE LEIDEN

- (145) De Commissie heeft besloten de formele onderzoeksprocedure in te leiden, omdat zij tot de voorlopige conclusie was gekomen dat de betwiste fiscale rulings de toekenning van staatssteun vormen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag door Ierland aan Apple, ASI en AOE en dat die steun onverenigbaar is met de interne markt overeenkomstig artikel 107, leden 2 en 3, van het Verdrag.
- (146) Met name heeft de Commissie betwijfeld of de methoden voor winsttoerekening die in die rulings werden onderschreven voor het bepalen van de belastbare winsten van ASI en AOE in Ierland, een vergoeding waren voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE die een voorzichtige onafhankelijke marktdeelnemer die onder normale marktvoorwaarden handelt, zou hebben aanvaard.
- (147) De Commissie heeft met name geconstateerd dat de belastbare grondslag in de ruling van 1991 eerder onderhandeld leek te zijn in plaats van onderbouwd op grond van vergelijkbare transacties en dat de Ierse belastingdienst niet de bedoeling leek te hebben gehad een winsttoerekening vast te stellen op basis van verrekenprijzen.
- (148) Voorts heeft de Commissie opgemerkt dat bij de aanvraag van elk van de betwiste rulings geen winsttoerekenings- of verrekenprijzenverslag aan de Ierse belastingdienst werd verstrekt, en dat de door de Ierse belastingdienst aanvaarde methodologische keuzen niet leken te zijn onderbouwd. Zij heeft ook kritiek geuit op het feit dat in beide rulings een eenzijdige methode voor winsttoerekening wordt onderschreven, waarbij door gelieerde ondernemingen in rekening gebrachte kosten niet worden opgenomen in de exploitatiekosten als winstniveau-indicator, hetgeen nooit werd toegelicht, hoewel de uitkomsten in deze zaak materieel verschillen. Zij betwijfelde derhalve of de in de ruling van 2007 gekozen verrekenprijsmethode passend was.
- (149) De Commissie heeft eveneens opgemerkt dat er bij de toepassing van de gekozen methode bij het bepalen van de winsttoerekening aan AOE en ASI inconsistenties zijn die niet in overeenstemming lijken te zijn met het zakelijkheidsbeginsel. Ten aanzien van de ruling van 1991 hebben die inconsistenties betrekking op de opslag op de

⁽¹⁰⁷⁾ Zie overweging 13.

⁽¹⁰⁸⁾ Zie overweging 27.

⁽¹⁰⁹⁾ Zie overweging 138.

kosten die toe te rekenen zijn aan de Ierse vestiging van AOE, het bedrag van de afgesproken afschrijvingsaftrek voor AOE, alsook de looptijd van de ruling van 1991, die door Apple gedurende 15 jaar werd toegepast. Ten aanzien van de ruling van 2007 heeft de Commissie twijfels geuit ten aanzien van de opslag van [10-15] % op de exploitatiekosten van de Ierse vestiging van AOE, terwijl voor ASI een lagere opslag van [10-15] % op de exploitatiekosten werd afgesproken⁽¹¹⁰⁾. Bovendien werd in de winsttoerekening aan de Ierse vestiging van ASI, zoals overeengekomen in de ruling van 2007, geen rekening gehouden met de ontwikkeling van de verkoop. Aangezien de door ASI geboekte winst is gebaseerd op actieve inkomsten, was de Commissie van oordeel dat een groei in de verkoop die niet gepaard gaat met een toename van de bedrijfscapaciteit buiten Ierland, kan wijzen op een inconsistentie in de toerekening van omzet tussen ASI en haar Ierse vestiging.

- (150) Kortom, de methoden voor de toerekening van de winst van ASI en AOE aan hun respectieve Ierse vestigingen werden geacht te leiden tot een vergoeding voor de Ierse vestigingen die een voorzichtige onafhankelijke marktdeelnemer die onder normale marktvoorwaarden handelt, niet zou niet hebben aanvaard, en daarmee af te wijken van het zakelijkheidsbeginsel. Als gevolg daarvan is de Commissie tot de voorlopige conclusie gekomen dat die rulings leiden tot een lagere belastingdruk voor die ondernemingen en daarmee een voordeel opleveren in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. De Commissie was van oordeel dat dit voordeel selectief was, omdat het slechts aan ASI en AOE wordt verleend en het die ondernemingen in een gunstigere positie brengt dan andere ondernemingen die in een situatie verkeren die feitelijk en juridisch vergelijkbaar is. De Commissie was bovendien van oordeel dat de gunstige positie die selectief is toegekend aan de beide ondernemingen, het gevolg is van een beoordeling door de Ierse belastingdienst die verder ging dan het loutere beheer van de belastingopbrengsten op basis van objectieve criteria.
- (151) Aangezien alle overige voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag vervuld waren en er kennelijk geen andere reden was om tot verenigbaarheid van de rulings op grond van artikel 107, lid 2 of lid 3, van het Verdrag te besluiten, is de Commissie tot de voorlopige conclusie gekomen dat de betwiste fiscale rulings staatssteun vormden die onverenigbaar is met de interne markt.

4. OPMERKINGEN VAN IERLAND OVER HET BESLUIT TOT INLEIDING VAN DE PROCEDURE

- (152) In zijn opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure heeft Ierland een aantal argumenten aangevoerd die voornamelijk betrekking hebben op de toepasselijke nationale regels ter bepaling van het bestaan van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, het ontbreken van een selectieve behandeling van ASI en AOE, en een aantal procedurele tekortkomingen.
- (153) Met betrekking tot de nationale regels die golden op het moment van de betwiste fiscale rulings en aan de hand waarvan wordt bepaald of er een mogelijk voordeel is verleend, betoogt Ierland dat, in tegenstelling tot de aannahme van de Commissie en bij het ontbreken van een dubbelbelastingverdrag, artikel 25 TCA 97 de enige grondslag vormt voor de berekening van de belastingschuld voor buitenlandse ondernemingen die een handelsactiviteit uitvoeren via een vestiging in Ierland. Volgens Ierland kunnen de algemene beginselen van de OESO niet worden toegepast, tenzij die beginselen duidelijk zijn opgenomen in de Ierse wetgeving, wat volgens Ierland hier niet het geval is. Artikel 25 TCA 97 verwijst niet naar het OESO-zakelijkheidsbeginsel, dat derhalve niet bepalend is bij de toerekening van winst aan een Ierse vestiging.
- (154) Maar zelfs als het kader van de OESO in deze zaak van toepassing was, was er pas in 2010 een akkoord bereikt op het niveau van de OESO inzake de toerekening van winsten aan een vestiging van een buitenlandse onderneming op grond van artikel 7 van het OESO-modelbelastingverdrag, dat wil zeggen nadat de betwiste fiscale rulings werden afgegeven, en dan nog alleen in de context van de toepassing van een dubbelbelastingverdrag, wat hier niet het geval is. Noch ASI, noch AOE is belastingplichtig in Ierland of in een land waarmee Ierland een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten.
- (155) Bovendien is de besluitvormingspraktijk die door de Commissie wordt aangevoerd ter rechtvaardiging van de verwijzing naar het zakelijkheidsbeginsel in het geval van Ierland niet van toepassing, omdat het gaat om gevallen waarin de lidstaten in hun nationale wetgeving bepaalde OESO-beginselen betreffende transacties tussen ondernemingen hadden opgenomen, maar vervolgens uitzonderingen hadden gemaakt voor bepaalde belastingplichtigen. Die besluiten zijn niet relevant voor Ierland, aangezien het zakelijkheidsbeginsel niet is opgenomen in het nationale recht en geen van de besluiten het zakelijkheidsbeginsel bekeken in de context van de winsttoerekening aan een vestiging van een onderneming.

⁽¹¹⁰⁾ De prestaties en het rendement worden vaak gemeten door middel van ratio's die „marges” of „opslagen” worden genoemd. De in de betwiste fiscale rulings overeengekomen methode bestaat volgens Ierland in een „opslag” op de exploitatiekosten, waarbij de belastinggrondslag gelijk is aan het overeengekomen percentage. In haar opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure verwijst Apple naar een „marge” op de exploitatiekosten in plaats van een „opslag”. Beide begrippen worden in dit besluit door elkaar gebruikt, tenzij anders vermeld.

- (156) Bovendien is de verwijzing in het besluit tot inleiding van de procedure naar het criterium van de particuliere investeerder in een markteconomie niet overtuigend, omdat daardoor twee zaken door elkaar worden gehaald die gescheiden moeten worden gehouden: de rol van de staat als overheid en de gedragingen van die staat op de markt. Als het besluit tot inleiding van de procedure echter moet worden gelezen als het opleggen van het criterium aan particuliere ondernemers, dan zou dit een nieuwe uitbreiding vormen van het beginsel van de marktdeelnemer in een markteconomie. De Commissie zou effectief eisen dat de belastingplichtige zelf zich gedraagt als een particuliere investeerder in een markteconomie, hoewel die norm slechts verwijst naar het optreden van de staat.
- (157) Met betrekking tot de selectiviteit betoogt Ierland dat hoewel de Ierse belastingdienst moet oordelen over de toerekening van winst aan een vestiging van een buitenlandse onderneming, dat oordeel niet betekent dat belastingbetalers op discretionaire basis worden behandeld en derhalve selectief bevoordeeld zijn ten opzichte van andere. Wanneer de Ierse belastingdienst een oordeel moet vellen, moet zij dat op onpartijdige, eerlijke en consequente wijze doen. Volgens Ierland was de beoordeling in deze zaak volledig in overeenstemming met de courante administratieve praktijk. Er was voor het berekenen van de belastingschuld van de Ierse vestigingen van ASI en AOE geen afwijking van de courante praktijk en dus geen selectieve behandeling.
- (158) Volgens Ierland was er in het proces dat heeft geleid tot de betwiste fiscale rulings geen voorkeursbehandeling van Apple. Vanuit het standpunt van de Ierse belastingdienst is het proces geen onderhandelingsproces dat uiteindelijk leidt tot de betaling van een vast belastingbedrag door de onderneming. Het doel is namelijk ervoor zorgen dat de basis die wordt gebruikt voor de toerekening van winsten passend is.
- (159) Ten aanzien van de winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings is overeengekomen, is Ierland van oordeel dat de aanpak van de Ierse belastingdienst een volledige afspiegeling is van de bijdrage die de vestiging levert aan de totale winsten van de onderneming en een correcte toepassing vormt van artikel 25 TCA 97. De overeengekomen methoden voor winsttoerekening leiden tot een niveau van belastbare winsten dat overeenstemt met de waarde van de bijdrage die door de Ierse vestiging per geval wordt geleverd aan de algehele winstgevendheid van de onderneming. De Ierse belastingdienst heeft met name veel belang gehecht aan het feit dat de Ierse vestigingen geen rechten hadden op of belangen hadden in de intellectuele-eigendomslicenties van Apple, die een belangrijke bron van inkomsten voor de ondernemingen waren. De belastingambtenaar achtte het daarom niet passend of verdedigbaar om aan de Ierse vestigingen waarde toe te rekenen die is ontleend aan unieke intellectuele eigendom van Apple.
- (160) Ierland heeft ook een aantal argumenten aangevoerd met betrekking tot de procedure en verklaard dat de Commissie niet onpartijdig is geweest bij het opstellen van het besluit tot inleiding van de procedure, onder meer door een krachtig, al te assertief taalgebruik dat lijkt vooruit te lopen op de uiteindelijke beslissing. Ierland voert ook aan dat de Commissie het recht van Ierland om te worden gehoord heeft geschonden door zaakgerelateerde kwesties met de OESO te bespreken zonder dat Ierland daarbij werd betrokken. Bovendien verwijst Ierland naar de lange tijd die is verstreken tussen de eerste vermeende steunmaatregel (1991) en de eerste onderzoeksstappen van de Commissie (2013), waardoor het voor Ierland moeilijk zou zijn om zich te verdedigen en daarnaast de situatie voor de belastingbetalers onvoorspelbaar wordt. Ten slotte voert Ierland aan dat terugvordering moet worden uitgesloten, hetzij omdat de steun bestaande steun vormt, of omdat het zeer moeilijk zou zijn de steunbedragen te berekenen.

5. OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN OVER HET BESLUIT TOT INLEIDING VAN DE PROCEDURE

5.1. OPMERKINGEN VAN APPLE

- (161) De opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure vallen grotendeels samen met de opmerkingen van Ierland, met name ten aanzien van de toepasselijke nationale wetgeving op grond waarvan het bestaan van een voordeel moet worden vastgesteld.
- (162) Apple voert aan dat de intellectuele eigendom van Apple voornamelijk is — en zal blijven worden — ontwikkeld in de VS in het hoofdkantoor van Apple Inc. in Cupertino in de VS. Dit is waar de overgrote meerderheid van de O&O-ingenieurs van Apple zich bevinden. De leidinggevenden die alle strategische en eindbeslissingen nemen over de O&O-activiteit en de commercialisering van ideeën vanaf het productontwerp tot aan de productlancering bevinden zich eveneens in de VS. De juridische eigendom van alle intellectuele eigendom van Apple berust enkel en alleen bij Apple Inc.
- (163) Geen beslissingen betreffende de exploitatie van de intellectuele eigendom van Apple of de ontwikkeling van Apple-producten (zoals beslissingen over welke intellectuele eigendom moet worden gecommercialiseerd en hoe producten moeten worden gefabriceerd) worden in Ierland genomen. Geen werknemer van de Ierse vestigingen is verantwoordelijk voor O&O of beslissingen in verband met het recht om de intellectuele eigendom van Apple te gebruiken en te exploiteren. Al die beslissingen worden genomen in de VS door Apple Inc. en/of door de raden van bestuur van ASI en van AOE, die de ondernemingen van buiten Ierland leiden en controleren.

- (164) De marketing van Apple is voor de onderneming een belangrijke strategische component. De marketingstrategie wordt ook gecontroleerd en geleid vanuit de VS, waar alle belangrijke beslissingen worden genomen. Alle marketingcampagnes worden ontworpen en ontwikkeld in de VS. De Ierse vestigingen spelen geen rol bij de creatie en de ontwikkeling van marketingcampagnes en de Ierse vestiging van ASI vergoedt Apple Inc. voor het verlenen van wereldwijde marketingdiensten.
- (165) Met betrekking tot de beoordeling van het bestaan van een voordeel heeft de Commissie niet de juiste voorschriften geïdentificeerd om te kunnen vaststellen of er sprake is van een voordeel; dat moeten immers de nationale belastingregels zijn betreffende de behandeling van niet-belastingplichtige ondernemingen met slechts Ierse vestigingen (dat wil zeggen, artikel 25 TCA 97) en niet de OESO-beginselen die in Ierland geen kracht van wet hebben. Omdat de in de betwiste fiscale rulings overeengekomen methoden voor winsttoerekening in overeenstemming waren met de administratieve praktijk van de Ierse belastingdienst op grond van artikel 25 TCA 97, werd de belastingdruk van ASI en AOE niet verlaagd ten gevolge van die rulings, die hun dus geen enkel voordeel hebben opgeleverd. Evenmin kan het criterium van de particuliere marktdeelnemer worden gebruikt voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel ter vaststelling van een voordeel, omdat dat criterium noch kan worden toegepast ten aanzien van de staat, aangezien de staat optreedt als overheid, noch ten aanzien van de belastingbetaler.
- (166) Bovendien is er in dit geval geen sprake van een selectieve behandeling, omdat de betwiste fiscale rulings enkel een bevestiging waren dat de winst overeenkomstig artikel 25 TCA 97 en de administratieve praktijk dienaangaande aan de Ierse vestigingen moest worden toegerekend en dit op dezelfde wijze waarop de Ierse belastingdienst artikel 25 TCA 97 zou toepassen op alle andere belastingplichtigen in een soortgelijke situatie. Er was evenmin sprake van een selectieve behandeling ten gevolge van beoordelingsbevoegdheid, omdat de beoordeling door de Ierse belastingdienst werd beperkt door objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel.
- (167) Zelfs als het zakelijkheidsbeginsel van toepassing was op de transacties in deze zaak, luidt de conclusie van het door Apple ingediende ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] dat de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen binnen de range van passende uitkomsten valt, zelfs volgens de huidige verrekenprijzeregels, zodat de betwiste fiscale rulings geen enkel voordeel hebben verleend aan ASI en AOE. Volgens dit verslag hebben ASI en AOE de belangrijke risico's gedragen die verband hielden met het succes en het falen van een product op de internationale markten. Distributeurs en wederverkopers van Apple-producten (gelieerde partijen en derden) werden tegen deze risico's beschermd door middel van contractuele bepalingen, wereldwijd beleid en benaderingen van de distributie (zoals controles op voorraad). Het beleid om zakelijk risico te beheren en te beperken werd vastgesteld door Apple Inc. in de VS. ASI en AOE hadden de financiële draagkracht om zakelijke risico's te dragen en om de nodige strategische beslissingen te nemen teneinde de blootstelling van de onderneming aan zakelijke risico's te beperken. Met name worden in het verslag de economisch significante activiteiten van de Ierse vestigingen geïdentificeerd met betrekking tot hun functies en feitelijke omstandigheden. Uit het verslag blijkt dat de TNMM de meest passende methode voor winsttoerekening is om hun belastbare winst te bepalen, en dat de meest geschikte winstniveau-indicator voor de Ierse vestiging van ASI de Berry-ratio ⁽¹¹¹⁾ is en voor de Ierse vestiging van AOE een opslag op de totale kosten.
- (168) Volgens [de belastingadviseur van Apple] is in het geval van een distributeur zoals ASI die goederen verkoopt aan andere gelieerde distributeurs, de logistiek van de distributie van de goederen de enige waardetoevoegende functie; de kosten van de goederen worden louter doorberekend aan de volgende koper van het product. De distributiekosten zouden de exploitatiekosten van de onderneming vormen. In een dergelijk geval zou een onderneming slechts voor die uitgaven worden vergoed. Als de Berry-ratio wordt gebruikt, zou de distributeur een cost-plusrendement ontvangen op de distributiekosten (de waardetoevoegende kosten) van de onderneming. In het verslag worden vervolgens gegevens over de rentabiliteit afgeleid uit een reeks geselecteerde derden die soortgelijke functies uitoefenen als de Ierse vestigingen en wordt de werkelijke winsttoerekening overeenkomstig de rulings aan de gegevens van derden getoetst. Met betrekking tot de beoordeling van de winsttoerekening aan

⁽¹¹¹⁾ De Berry-ratio wordt gedefinieerd als de verhouding van de brutowinst ten opzichte van de totale exploitatiekosten. Door de belastingadviseur wordt verwezen naar de paragrafen 2.100-2.102 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen. In het geval van een distributeur die goederen verkoopt aan andere gelieerde distributeurs is de logistiek van de distributie van de goederen de enige waardetoevoegende functie; de kosten van goederen worden louter doorberekend aan de volgende koper van het product. De distributiekosten zouden de exploitatiekosten van de onderneming vormen. In een dergelijk geval zou een onderneming slechts voor die uitgaven worden vergoed. Als de Berry-ratio op die manier wordt gebruikt, ontvangt de distributeur in essentie een cost-plusrendement op de distributiekosten (de waardetoevoegende kosten) van de onderneming.

de Ierse vestigingen overeenkomstig de ruling van 1991 wordt in het verslag een vergelijkbare reeks rentabiliteitsgegevens van derden samengesteld voor de jaren 2004, 2005 en 2006 ⁽¹¹²⁾ en een vergelijking gemaakt tussen de werkelijke winsten die in de begrotingsjaren 2004 tot en met 2007 aan de Ierse vestigingen zijn toegerekend en die vergelijkbare gegevensreeks. De uitkomst van de vergelijkende studie in het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple], waarbij voor ASI een Berry-ratio is gebruikt, is weergegeven in afbeelding 10, en waarbij voor AOE een opslag op de totale kosten is gebruikt, is weergegeven in afbeelding 11.

Afbeelding 10

„Zakelijke range volgens Berry-ratio” op basis van onafhankelijke verkoop-/distributie-entiteiten volgens [de belastingadviseur van Apple]

Gewogen gemiddelde drie jaar	Berry-ratio - 2004 tot 2006	Berry-ratio - 2009 tot 2011
Bovenste kwartiel	1,21	1,40
Mediaan	1,10	1,17
Onderste kwartiel	1,01	1,06
Aantal observaties	11	25

Afbeelding 11

„Zakelijke range volgens opslag op de totale kosten” op basis van onafhankelijke fabrikanten volgens [de belastingadviseur van Apple]

Gewogen gemiddelde drie jaar	Opslag op de totale kosten - 2004 tot 2006	Opslag op de totale kosten - 2009 tot 2011
Bovenste kwartiel	9,3 %	10,1 %
Mediaan	6,5 %	7,5 %
Onderste kwartiel	4,4 %	4,9 %
Aantal observaties	8	13

- (169) Op basis van deze studie luidt de conclusie van het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] dat de aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE toegerekende winsten volledig in overeenstemming waren met het zakelijkheidsbeginsel van de OESO. In het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] wordt voorts „het feitelijke profiel” van de Ierse vestigingen gepresenteerd. Het begrip „opslagprofiel” wordt door [de belastingadviseur van Apple] niet gedefinieerd. In het geval van AOE is in het verslag het profiel met betrekking tot de opslag op de totale kosten gepresenteerd voor de jaren 2011 en 2012, zoals weergegeven in afbeelding 12.

Afbeelding 12

Feitelijke opslag op de totale kosten van AOE volgens [de belastingadviseur van Apple] voor de boekjaren 2011 en 2012

Boekjaar	Opslag op de totale kosten %
Boekjaar 2011 feitelijk	[5-10]
Boekjaar 2012 feitelijk	[5-10]

⁽¹¹²⁾ Volgens het verslag waren er geen voldoende betrouwbare gegevens over voorgaande jaren om de op grond van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen vereiste toetsing mogelijk te maken.

- (170) Op 17 november 2014 heeft Apple een bijkomende ad-hocstudie van [de tweede adviseur van Apple] verstrekt waarin de nadruk wordt gelegd op twee kwesties die in het besluit tot inleiding van de procedure aan de orde waren gesteld: i) de stelling dat in de winsttoerekening aan de Ierse vestiging van ASI geen rekening was gehouden met de ontwikkeling van de verkoop ⁽¹¹³⁾, en ii) de stelling dat de twee verschillende opslagen (65 % en 20 %) die voor AOE zijn overeengekomen niet beide zakelijk kunnen zijn ⁽¹¹⁴⁾. De conclusie luidt dat in de betwiste fiscale rulings de winst correct aan de Ierse vestigingen wordt toegerekend op basis van een opslag op kosten zonder rekening te houden met de ontwikkeling van de verkoop.
- (171) Volgens de ad-hocstudie van [de tweede adviseur van Apple] is het vanzelfsprekend om de kosten als uitgangspunt te nemen, omdat de Ierse vestigingen actief zijn in een concurrerende markt en externe exploitanten met wie Apple dienstovereenkomsten sluit die vergelijkbaar zijn met die van de Ierse vestigingen, doorgaans ook worden vergoed op basis van hun kosten. Met betrekking tot het feit dat de winsttoerekening geen rekening houdt met de ontwikkeling van de verkoop voert [de tweede adviseur van Apple] aan dat de activiteiten die door de Ierse vestiging van ASI worden verricht, worden gekenmerkt door schaalvoordelen. Of de klanten van de Ierse vestiging van ASI grote of kleine producthoeveelheden kopen, heeft weinig invloed op de kosten, omdat de activiteiten die door de Ierse vestiging van ASI worden verricht (zoals overeenkomsten sluiten met klanten, logistieke organisatie) met betrekking tot de producthoeveelheden die klanten kopen grotendeels uit vaste kosten bestaan.
- (172) Bovendien kan het „step-down”-systeem dat voor AOE is ontworpen, worden gerechtvaardigd vanuit economisch en commercieel standpunt. Vanuit economisch standpunt is het doel van een opslag op de exploitatiekosten om eenmalige vaste kosten te dekken. De initiële opslag van 65 % zou dan de vaste kosten moeten dekken voor het geheel van de activiteiten. Op een gegeven moment zou de marge die door deze opslag wordt gegenereerd echter meer dan voldoende moeten zijn om de initiële vaste kosten volledig te dekken. Nadat de kosten een bepaald niveau hebben bereikt, hoeft er dus geen verdere betaling ten aanzien van vaste kosten te worden gedaan, wat volgens de ad-hocstudie van [de tweede adviseur van Apple] zelfs een step-down van 65 % naar 0 % zou rechtvaardigen.
- (173) Ten slotte is handhaving van de staatssteunregels volgens Apple niet het juiste instrument om de nationale belastingstelsels te harmoniseren, wat de Commissie blijkbaar wil verwezenlijken door van de lidstaten te eisen dat zij normen zoals het zakelijkheidsbeginsel naleven die geen deel uitmaken van de belastingstelsels van sommige lidstaten, waardoor de fiscale rulings van die lidstaten sneller de kwalificatie staatssteun kunnen krijgen.

5.2. OPMERKINGEN VAN ANDERE BELANGHEBBENDEN

- (174) De van andere belanghebbenden ontvangen opmerkingen, namelijk Ibec en de gezamenlijke brief ondertekend door diverse beroepsverenigingen (hierna „de gezamenlijke verklaring” genoemd), nemen de in het besluit tot inleiding van de procedure genoemde twijfels niet weg, maar leggen de nadruk op de gevolgen van de aanpak in dat besluit voor het ondernemingsklimaat. Met name wordt opgemerkt dat het initiatief van de Commissie de rechtszekerheid zou ondermijnen en praktijken aanpakt in het kader van de staatssteunregels, terwijl internationale fora zoals de OESO of andere beleidskanalen zich daar beter toe lenen en geschikter zijn om schadelijke belastingconcurrentie te bestrijden. De Commissie zou via staatssteunprocedures niet mogen streven naar harmonisatie van belastingstelsels, waarvoor zij niet bevoegd is.
- (175) In de opmerkingen worden ook twijfels geuit over de door de Commissie gevolgde benadering van selectieve behandeling in situaties waarin de belastingdiensten over een zekere beoordelingsbevoegdheid moeten kunnen beschikken, en wordt aangevoerd dat de bepaling van verrekenprijzen geen exacte wetenschap is. Als de Commissie tot de conclusie komt dat de fiscale rulings onverenigbare staatssteun vormen, moet terugvordering worden uitgesloten op basis van het beginsel van het gewettigd vertrouwen en omdat de aanpak nieuw was.
- (176) Oxfam heeft in haar opmerkingen meegedeeld dat zij het onderzoek van de Commissie steunt en de Commissie aanmoedigt om haar onderzoekscapaciteit te vergroten, onder meer omdat zij beter geplaatst kan zijn dan nationale instanties om de rulingpraktijk van de lidstaten structureel te beoordelen. Zij roept de Commissie op ervoor te zorgen dat passende sancties worden getroffen in zaken waarin het bestaan van een selectief voordeel wordt bevestigd, en dat schadelijke fiscale praktijken snel worden afgeschaft. Zij voert ook aan dat de grandfatheringperioden van zes jaar in het geval van de Ierse regels inzake fiscale woonplaats die hybride wanverhoudingen tussen entiteiten in de hand werken, veel te lang zijn.

⁽¹¹³⁾ Besluit tot inleiding van de procedure, punt 67.

⁽¹¹⁴⁾ Besluit tot inleiding van de procedure, punt 63.

6. OPMERKINGEN VAN IERLAND OVER DE OPMERKINGEN VAN DERDEN

- (177) In zijn opmerkingen over de opmerkingen van derden naar aanleiding van het besluit tot inleiding van de procedure herhaalt Ierland zijn argument dat het OESO-zakelijkheidsbeginsel geen deel uitmaakt van het Ierse recht voor wat betreft de toerekening van winsten van vestigingen en dat de Commissie geen enkele selectieve behandeling van ASI en AOE heeft aangetoond, omdat de beoordeling van de Ierse belastingdienst in deze zaak volledig in overeenstemming was met de courante administratieve praktijk, zoals ook is bevestigd in de verklaring van Apple. Bovendien blijkt uit het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] en de ad-hocstudie van [de tweede adviseur van Apple] dat de uitkomst van de toepassing van de betwiste fiscale rulings vergelijkbaar was met de uitkomst die zou zijn voortgevloeid uit de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.
- (178) Ierland levert ook commentaar op de argumenten over rechtszekerheid in de gezamenlijke verklaring. Volgens Ierland wordt in de gezamenlijke verklaring terecht opgemerkt dat een redelijke en zorgvuldige belastingplichtige niet kon voorzien dat de Commissie tot de voorlopige conclusie zou komen dat er sprake is van onverenigbare staatssteun. Bovendien vergelijkt de Commissie de Ierse belastingregels met een extern referentiekader, wat indruist tegen haar vaste besluitvormingspraktijk dat de enige geldige referentie het nationale belastingstelsel is. Dit alles vormt een inbreuk op het rechtszekerheidsbeginsel.
- (179) In zijn antwoord op de opmerkingen van Oxfam stelt Ierland dat de Commissie haar onderzoek naar de praktijk inzake fiscale rulings van lidstaten op een eerlijke en gelijkelijk alomvattende wijze zou moeten voeren, ongeacht de grootte van de lidstaat. Ten aanzien van de opmerking van Oxfam betreffende de Ierse regels inzake fiscale woonplaats voert Ierland aan dat zijn regels inzake fiscale woonplaats van ondernemingen niet zijn ontworpen om agressieve fiscale planning van multinationale ondernemingen in de hand te werken. Ierland wijst erop dat de zogenaamde „double Irish”-belastingstructuur geen deel uitmaakt en nooit deel heeft uitgemaakt van het Ierse belastingstelsel, maar veeleer een internationale regeling voor fiscale planning is die ontworpen en ontwikkeld is door fiscale en juridische adviseurs.

7. ANDERE UITWISSELINGEN VAN OPMERKINGEN NA HET BESLUIT TOT INLEIDING VAN DE PROCEDURE

7.1. BRIEFWISSELING NA DE BRIEF VAN 17 APRIL 2015

7.1.1. DE BRIEF VAN 17 APRIL 2015

- (180) In antwoord op het verzoek van Ierland van 25 februari 2015 aan de Commissie om meer toelichting te geven over het onderzoek naar de betwiste fiscale rulings, dat volgens Ierland lijkt te berusten op een misvatting van de Commissie ten aanzien van de toepasselijke nationale wetgeving, hebben de diensten van de Commissie de brief van 17 april 2015 naar Ierland gestuurd en Ierland verzocht een kopie daarvan aan Apple door te zenden.
- (181) In de brief heeft de Commissie verduidelijkt dat, met betrekking tot het referentiestelsel voor het bepalen van selectiviteit, zij de gewone belastingregels van het Ierse vennootschapsbelastingstelsel het juiste referentiestelsel achtte, waarin in Ierland gevestigde ondernemingen en vestigingen van buitenlandse ondernemingen zijn vervat, terwijl artikel 25 TCA 97 uitsluitend de belastingheffing voor vestigingen betrof. Vervolgens heeft de Commissie haar interpretatie van de activiteiten van ASI en AOE op basis van de ontvangen opmerkingen van Ierland en Apple naar aanleiding van het besluit tot inleiding van de procedure als volgt samengevat: „Aangezien ASI en AOE geen economische activiteiten verrichten buiten hun Ierse vestigingen, worden de activiteiten die bestaan uit de inkoop, fabricage, verkoop en distributie van Apple-producten buiten Amerika uitgevoerd door de Ierse vestigingen van ASI en AOE. Alle intellectuele-eigendomslicenties van ASI en AOE lijken exclusief door de Ierse vestigingen te worden gebruikt dan wel exclusief namens de Ierse vestigingen te worden gehouden, omdat de Ierse vestigingen alleen verantwoordelijk zijn voor de inkoop, fabricage, verkoop en distributie van Apple-producten buiten Amerika. Dit lijkt ook te worden bevestigd door het feit dat ASI en AOE alleen in de Ierse vestigingen van ASI en AOE over werknemers beschikken en dus geen operationele capaciteit buiten Ierland hebben.”. Vervolgens heeft de Commissie, naar aanleiding van de stelling van Apple in haar opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure⁽¹¹⁵⁾, uitgelegd dat functies die door werknemers van Apple Inc. worden vervuld buiten het bereik van de beoordeling van de betwiste fiscale rulings vallen: „Fictieve bezoldiging voor diensten die door werknemers van de groep gratis worden verleend in het voordeel van ASI of AOE kan geen vermindering betekenen van de aan het hoofdkantoor van ASI en AOE en hun respectieve vestigingen toe te rekenen winsten.”.

⁽¹¹⁵⁾ Zie de overwegingen 162 en 164.

- (182) Ten slotte heeft de Commissie gereageerd op de specifieke stelling van Ierland in zijn opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure dat de Commissie heeft onderschreven dat er geen rechten met betrekking tot de intellectuele eigendom waren toegewezen aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE. De Commissie heeft uitgelegd dat in het besluit tot inleiding van de procedure alleen een beschrijving wordt gegeven van de afspraken die in het kader van de CSA's zijn gemaakt met betrekking tot de toewijzing van intellectuele eigendom zoals voorgesteld door de Ierse autoriteiten, maar dat die door de Commissie in haar beoordeling niet was onderschreven. De Commissie heeft eveneens verduidelijkt dat zij, anders dan door Ierland wordt aangevoerd, in het besluit tot inleiding van de procedure het OESO-zakelijkheidsbeginsel niet heeft toegepast als rechtsbron.

7.1.2. OPMERKINGEN VAN IERLAND NAAR AANLEIDING VAN DE BRIEF VAN 17 APRIL 2015

- (183) In een brief van 4 mei 2015 heeft Ierland gesteld dat de Commissie in de brief van 17 april 2015 haar beoordeling van de vermeende steun ingrijpend had gewijzigd, met name met betrekking tot het referentiekader. Volgens Ierland schendt die wijziging van de beoordeling het recht van verweer van Ierland. Ierland stelde dat de Commissie leek te zijn afgestapt van het zakelijkheidsbeginsel en bijgevolg een nieuw of aanvullend besluit tot inleiding van de procedure moest uitbrengen waarin de nieuwe analyse wordt uiteengezet.
- (184) Met betrekking tot het referentiekader voerde Ierland aan dat het niet duidelijk was welk referentiekader door de Commissie was voorgesteld. ASI en AOE zijn in Ierland niet belastingplichtig en belastbaar op grond van de algemene regels van de vennootschapsbelasting. Terwijl personen die in Ierland hun verblijfplaats hebben, belastbaar zijn op alle inkomsten, ongeacht waaruit die voortvloeien, zijn niet-ingezetenen op grond van artikel 25 TCA 97 slechts belastbaar op hun broninkomsten.
- (185) Ierland heeft verder uitgelegd dat alle inkomsten van de Ierse vestigingen van ASI en AOE, afgezien van de rentebaten, inkomsten uit handel zijn. De vestigingen hebben geen inkomsten die voortvloeien uit „het gebruik/de exploitatie van intellectuele-eigendomsrechten” die los staan van de inkomsten uit handel van de vestigingen. In feite hebben de Ierse vestigingen van ASI en AOE geen afzonderlijke inkomstenstroom uit intellectuele eigendom en zou het niet juist zijn een deel van de inkomsten van de vestigingen te behandelen als inkomsten uit intellectuele eigendom. Bovendien heeft Ierland herhaald dat de zeer waardevolle technologie, vormgeving en intellectuele eigendom voor marketing van Apple wordt gecreëerd, ontwikkeld en beheerd in de VS en op geen enkele wijze kan worden toegeschreven aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE. Er worden in de vestigingen evenmin activiteiten uitgevoerd die verband houden met het beheer van de uit hoofde van de CSA verleende licenties. Daarom zijn de winsten van ASI en AOE die voortvloeien uit de CSA niet toe te rekenen aan de Ierse vestigingen.
- (186) Ierland heeft gesteld dat de inkomsten uit handel worden berekend als netto-inkomsten uit handelsactiviteiten na aftrekkingen en geen bruto-inkomsten uit handelsactiviteiten zijn. Die netto-inkomsten moeten „voortvloeien [...] via of uit de vestiging”, hetgeen betekent dat „de vestiging de oorzakelijke bron van inkomsten is waaraan de inkomsten correct worden toegerekend”. Artikel 25 TCA 97 kan niet zodanig worden opgevat dat een stroom van bruto-inkomsten via een vestiging ervoor zorgt dat de gehele inkomsten van een onderneming aan de vestiging worden toegerekend. Ierland heeft herhaald dat een dergelijke interpretatie zou leiden tot absurde uitkomsten die niet stroken met de economische realiteit. Volgens Ierland is de reden waarom een groot deel van de inkomsten van ASI en AOE niet onderworpen waren aan belastingen het gevolg van verschillen tussen de nationale belastingstelsels, wat niet ongedaan kan worden gemaakt met staatssteunregels.
- (187) Ten slotte bleef Ierland bij het standpunt dat het zakelijkheidsbeginsel geen deel uitmaakt van het Ierse belastingstelsel en dat de uitleg van de Commissie in de brief, namelijk dat zij de OESO-regels in het besluit tot inleiding van de procedure toepast als een niet-bindende aanbeveling, helemaal geen afspiegeling is van het standpunt dat de Commissie in het besluit tot inleiding van de procedure inneemt. Volgens Ierland steunt het besluit tot inleiding van de procedure volledig op de definitie van het zakelijkheidsbeginsel van de OESO. Als de Commissie suggereert dat er een tweede type zakelijkheidsbeginsel is anders dan dat van de OESO, dan had zij de argumenten van Ierland op dit punt moeten horen.

7.1.3. OPMERKINGEN VAN APPLE OVER DE BRIEF VAN 17 APRIL 2015

- (188) In een brief van 4 mei 2015 heeft Apple aangegeven dat het niet akkoord gaat met de benadering van de Commissie die lijkt te vereisen dat Ierse belastingplichtige ondernemingen en de Ierse vestigingen van ASI en AOE op dezelfde wijze moeten worden behandeld en belast op hun wereldwijde inkomsten. Volgens Apple zijn de winstgevendende activiteiten van een buitenlandse onderneming die buiten Ierland worden verricht, niet relevant voor het bepalen van het in Ierland verschuldigde belastingbedrag.

- (189) Bovendien stelt Apple dat de Commissie ten onrechte alle winsten aan de Ierse vestigingen toerekent op basis van de irrelevante en onjuiste aanname dat ASI en AOE buiten hun Ierse vestigingen geen enkele economische activiteit verrichten. Apple stelt dat door of voor ASI en AOE verrichte cruciale activiteiten buiten Ierland plaatsvinden en geeft als voorbeeld dat de raden van bestuur van ASI en AOE beslisten de CSA met Apple Inc. te sluiten, terwijl de onderhandelingen met betrekking tot verkoop-, inkoop- en fabricage-overeenkomsten worden beheerd door leidinggevenden van Apple Inc namens ASI en AOE. Ten slotte stelt Apple dat de rest van de winsten, die niet onderworpen zijn aan Ierse belastingen, onderworpen zijn aan eventuele belastingen in de VS.
- (190) Apple betwist dat intellectuele-eigendomslicenties van ASI en AOE exclusief door de Ierse vestigingen werden gebruikt dan wel exclusief namens de Ierse vestigingen werden gehouden. Dit komt omdat de Commissie ten onrechte stelt dat ASI en AOE buiten de Ierse vestigingen geen economische activiteit verrichten. Maar in hun respectieve rol als inkoop- en distributiecentrum en gebruikelijke assembleur hadden de Ierse vestigingen voor het assembleren en verzenden van producten slechts beperkte toegang tot de gelicenseerde intellectuele eigendom. Apple voert aan dat zelfs overeenkomstig de Authorised OECD Approach de Ierse vestigingen van ASI en AOE geen winsten toegerekend mogen krijgen vanwege hun beperkte toegang tot de gelicenseerde intellectuele eigendom, net zoals een onafhankelijke onderneming geen winst zou ontvangen uit soortgelijke gelicenseerde intellectuele eigendom. Apple concludeert dat de intellectuele-eigendomsrechten waaruit de opslagen voortvloeien — zoals de rechten die verband houden met het ontwerp en de ontwikkeling van hardware en software — niet de rechten zijn waarop de Ierse vestigingen zich beroepen voor het verrichten van inkoop-, distributie- of assemblageactiviteiten en derhalve niet kunnen worden toegewezen aan de Ierse vestigingen.
- (191) Apple is het er evenmin mee eens dat door vermelding van het feit dat „geen rechten met betrekking tot de betrokken intellectuele eigendom zijn toegewezen aan de Ierse vestiging van AOE/ASI” in het beschrijvende deel van het besluit tot inleiding van de procedure, dat feit door de Commissie niet wordt onderschreven. Volgens Apple heeft de Commissie dat feit niet betwist in het beoordelende deel van het besluit tot inleiding van de procedure. Als een feit onbetwist is, blijft het relevant en partijen kunnen zich op deze feitelijke en juridische bepalingen in het besluit tot inleiding van de procedure verlaten. Apple betwist ook dat de Commissie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen slechts als referentiedocument heeft gebruikt, gezien het feit dat de Commissie in het besluit tot inleiding van de procedure zwaar leunt op de richtlijnen.

7.2. BRIEFWISSELING NA DE BIJEENKOMST TUSSEN DE COMMISSIE EN IERLAND VAN 7 MEI 2015

7.2.1. DE BIJEENKOMST VAN 7 MEI 2015

- (192) Op verzoek van Ierland heeft op 7 mei 2015 een bijeenkomst plaatsgevonden tussen de diensten van de Commissie en Ierland. Tijdens die bijeenkomst zijn de volgende onderwerpen besproken: i) de interpretatie van artikel 25 TCA 97 en de kwestie van territorialiteit; ii) de fiscale behandeling van binnenlandse en buitenlandse ondernemingen; iii) het bepalen van het referentiekader; iv) het criterium van de particuliere marktdeelnemer; v) de rol van het zakelijkheidsbeginsel in het Ierse en het Unierecht, en vi) het belang van activiteiten in andere ondernemingen van de Apple-groep dan ASI en AOE ten aanzien van de winsttoerekening binnen ASI en AOE.
- (193) Per e-mail van 9 juli 2015 heeft de Commissie Ierland de ontwerpnotulen van de bijeenkomst van 7 mei 2015 gezonden en Ierland verzocht met die notulen in te stemmen of een voorstel tot wijziging te doen.

7.2.2. BRIEVEN VAN IERLAND VAN 17 JULI 2015 (MET DESKUNDIGENADVIES) EN 14 AUGUSTUS 2015

- (194) In zijn brief van 17 juli 2015 heeft Ierland zijn mening gegeven over een aantal onderwerpen die waren besproken tijdens de bijeenkomst van 7 mei 2015.
- (195) Volgens Ierland zou de Commissie tijdens die vergadering hebben bevestigd dat, overeenkomstig de toepasselijke regels inzake vestigingsplaats, ASI en AOE te allen tijde buitenlandse ondernemingen waren en dat hun belastingverplichting moet worden beoordeeld op grond van artikel 25 TCA 97. Dit betekent dat de Ierse belastingdienst,

overeenkomstig het territorialiteitsbeginsel dat door de Commissie niet werd betwist, geen belasting kan heffen op de mondiale winsten van ASI en AOE, maar dat de Ierse vestigingen alleen belast kunnen worden op de uit Ierse bron verkregen winsten. In dit verband gaat Ierland er niet mee akkoord, zoals tevens gesteld in de bijeenkomst van 7 mei 2015, dat het referentiekader bestaat in het gewone vennootschapsbelastingstelsel. De TCA 97 heeft niet één overkoepelende doelstelling. De doelstelling van de TCA 97 is daarentegen om belasting te heffen op de mondiale winsten van in Ierland gevestigde ondernemingen, terwijl de doelstelling ervan met betrekking tot buitenlandse ondernemingen is om belasting te heffen op de uit Ierse bron verkregen winsten. Het referentiekader kan derhalve uitsluitend artikel 25 TCA 97 zijn en Ierland heeft alle winsten van AOE en ASI die binnen de Ierse jurisdictie vallen onderworpen aan belasting, dat wil zeggen alle winsten van de ondernemingen die toe te rekenen was aan de activiteiten van de Ierse vestigingen. Aangezien de functies van de Ierse vestigingen van ASI en AOE voornamelijk bestonden uit routinematige operationele en logistieke activiteiten, terwijl de strategische en commerciële beslissingen door leidinggevendenden in de VS werden genomen, aangezien de ontwikkeling en exploitatie van de intellectuele eigendom van Apple als belangrijkste motor van de rentabiliteit van de onderneming buiten Ierland plaatsvond, en aangezien de beslissing om deel te nemen aan de CSA, alsmede het beheer en de controle van de risico's uit hoofde van de CSA zich buiten Ierland bevonden, kunnen de uit de CSA voortvloeiende inkomsten en economische rechten op geen enkele manier worden toegewezen aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE.

- (196) In deze context is Ierland van oordeel dat de Commissie geen gezag heeft verleend aan of uitleg heeft gegeven over haar standpunt dat de kwalificatie van de inkomsten als actieve inkomsten in deze zaak belangrijk is en dat actieve inkomsten ergens actief moeten worden beheerd. Alle inkomsten van de Ierse vestigingen van ASI en AOE, met uitzondering van de rentebaten, zijn inkomsten uit handel en de vestigingen hebben geen inkomsten die voortvloeien uit het gebruik of de exploitatie van intellectuele-eigendomsrechten van Apple die los staan van de inkomsten uit handel van de vestigingen. Bijgevolg zijn rentebaten de enige inkomsten van de vestigingen die vallen binnen het toepassingsgebied van „inkomsten uit eigendommen of rechten die door de vestiging of het agentschap worden gebruikt dan wel door of namens de vestiging of het agentschap worden gehouden” in de zin van artikel 25 TCA 97. De Commissie kan niet aanvoeren dat de inkomsten uit de intellectuele eigendom van Apple krachtens artikel 25 TCA 97 in Ierland hadden moeten worden belast. Ierland kan en mag alleen rekening houden met de functies van de vestigingen zelf en kon daarom alleen vaststellen dat de O&O waaruit de intellectuele eigendom is voortgevloeid en het actieve beheer van de intellectuele eigendom niet in Ierland plaatsvonden. Bovendien is het niet relevant waar winsten zijn geregistreerd. De winsten van ASI en AOE zijn geregistreerd in de jaarrekeningen van die ondernemingen, maar niet onderworpen aan belasting — uitgezonderd die van de Ierse vestigingen en de investeringsinkomsten uit de VS — omdat de ondernemingen niet belastingplichtig zijn in de VS. Deze niet-heffing van belasting op de winsten is te wijten aan een discrepantie in het soevereine belastingstelsel en is niet relevant ten aanzien van staatssteun.
- (197) Volgens Ierland zou de Commissie op de bijeenkomst van 7 mei 2015 eveneens hebben aanvaard dat het zakelijkheidsbeginsel en de Authorised OECD Approach geen deel uitmaken van het Ierse recht met betrekking tot de belastingheffing voor vestigingen en dat het recht van de Unie niet vereist dat het zakelijkheidsbeginsel in artikel 25 TCA 97 „wordt gelezen”. Hieruit volgt, zo voert Ierland aan, dat in zoverre in de betwiste fiscale rulings het zakelijkheidsbeginsel niet is toegepast, dit niet betekent dat het gaat om een afwijking van of uitzondering op de voorschriften van het Ierse vennootschapsbelastingstelsel in het algemeen en artikel 25 TCA 97 in het bijzonder. Met betrekking tot het standpunt van de Commissie dat het zakelijkheidsbeginsel geldt als relevant instrument voor staatssteun, voert Ierland aan dat dit een totaal nieuw argument is en sterk afwijkt van het standpunt dat de Commissie inneemt in het besluit tot inleiding van de procedure, waarin werd gesteld dat de Ierse belastingdienst het OESO-zakelijkheidsbeginsel niet zou hebben toegepast. Volgens Ierland wordt bovendien het feit dat het zakelijkheidsbeginsel als instrument voor staatssteun met terugwerkende kracht wordt toegepast, niet geschraagd door de rechtspraak van de Unierechter of de besluitvormingspraktijk van de Commissie, en kan evenmin worden gesteld dat het voortvloeit uit het criterium van de particuliere marktdeelnemer of dat het in het algemeen wordt ondersteund door verwijzing naar de marktomstandigheden. Het toepassen van het zakelijkheidsbeginsel als instrument voor staatssteun en suggereren dat het sinds 1958 deel uitmaakt van het Unierecht zou neerkomen op het herschrijven van de geschiedenis en strijdig zijn met het beginsel van rechtszekerheid. Omdat het zakelijkheidsbeginsel geen deel uitmaakt van het Ierse recht, kan het feit dat het zakelijkheidsbeginsel niet

wordt toegepast dus ook niet worden aangemerkt als een voordeel. Maar in het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] ⁽¹¹⁶⁾ wordt geconcludeerd dat, zelfs als het zakelijkheidsbeginsel in deze zaak van toepassing was, de feitelijke winsttoerekening aan de Ierse vestigingen volledig in overeenstemming is met het zakelijkheidsbeginsel. Indien de Commissie niet instemde met deze analyse, dan had zij Ierland hiervan op de hoogte moeten brengen en de gelegenheid moeten geven om te reageren.

- (198) Met betrekking tot de selectiviteit voert Ierland aan dat de Commissie geen selectiviteitsanalyse heeft uitgevoerd. In het bijzonder heeft de Commissie nooit gesteld dat ASI en AOE in vergelijking met andere vestigingen gunstiger zijn behandeld. Het Hof van Justitie heeft erkend dat binnenlandse en buitenlandse ondernemingen zich niet in dezelfde juridische of feitelijke positie bevinden ⁽¹¹⁷⁾. Ierland verplichten om binnenlandse en buitenlandse ondernemingen te behandelen als waren zij vergelijkbaar, zou strijdig zijn met de internationale praktijk, internationale fiscale beginselen, zoals het territorialiteitsbeginsel, en niet stroken met Iers nationaal recht. Ten slotte, zelfs als de verschillende behandeling als selectief werd beschouwd, zou die duidelijk worden gerechtvaardigd op grond van de aard en/of de algemene opzet van de TCA.
- (199) In zijn brief van 17 juli 2015 heeft Ierland ook het advies van Cooke verstrekt ter staving van het argument van Ierland dat ASI en AOE te allen tijde waren onderworpen aan belasting overeenkomstig artikel 25 TCA 97 en dat hun fiscale behandeling dan ook geen staatssteun vormde. In het advies van Cooke wordt aangevoerd, in tegenstelling tot de vermeende stelling van de Commissie dat de Ierse belastingdienst ASI en AOE moet behandelen alsof zij in Ierland belastingplichtig zijn en hen op grond van artikel 21 TCA 97 moet onderwerpen aan de vennootschapsbelasting, dat de Ierse belastingdienst geen enkele speelruimte of beoordelingsbevoegdheid heeft om af te wijken van de duidelijke inhoud van artikel 25 TCA 97. De heer Cooke verwijst naar uitspraken van het High Court en de Supreme Court in *McGrath v. McDermott* ⁽¹¹⁸⁾, waarin werd aangevoerd dat het hof geen rekening zou moeten houden met geraffineerde en vooraf bepaalde transacties die geen andere commerciële doeleinden hebben dan het vermijden van belastingen. Het High Court zou hebben aangegeven dat het hof de inhoud of de financiële resultaten van een transactie niet in beschouwing neemt om te bepalen of er een belastingverplichting ontstaat. Het beschouwt de feitelijke juridische gevolgen en de wettelijke rechten van de partijen op basis van juridische ideeën en concepten.
- (200) In het advies van Cooke wordt aangevoerd dat de Ierse belastingdienst de dochterondernemingen terecht als buitenlandse belastingplichtigen heeft behandeld, omdat de centrale leiding en het beheer van ASI en AOE in de VS plaatsvinden. Op grond van artikel 25 TCA 97 vallen alleen de winsten die voortvloeien uit een handelsactiviteit via of uit de vestiging of het agentschap onder de belastingverplichting en de Commissie gooit ondernemingen en vestigingen allemaal op één hoop wanneer zij van de Ierse belastingdienst verwacht dat die belastingen heft op de winsten uit handel van de onderneming en niet van de vestiging. Voorts was de Ierse belastingdienst niet bevoegd om het zakelijkheidsbeginsel *mutatis mutandis* toe te passen, omdat dit beginsel op dat moment geen deel uitmaakte van het Ierse belastingwetboek. In het advies van Cooke wordt geconcludeerd dat er in de Ierse wetgeving geen rechtsgrondslag is om alle winsten van AOE en ASI in Ierland te belasten. De enige bevoegdheid die de Ierse belastingdienst in de betrokken jaren had, was het heffen van belasting op dat gedeelte van de winsten van ASI en AOE dat overeenstemde met de activiteiten van hun Ierse vestigingen.
- (201) Ten slotte snijdt het volgens het advies van Cooke in de commerciële realiteit geen hout om vast te houden aan de stelling dat de totale opbrengst van de betrokken handelsactiviteiten was toe te rekenen aan de functies van de twee vestigingen. Dit wordt geïllustreerd door het feit dat klanten 's nachts aan de Apple stores wereldwijd in wachtrijen staan om de nieuwste iPhone of iPad te kopen, niet omdat deze vanuit Cork worden verkocht, maar vanwege de waarde die voor deze producten wordt gegenereerd door middel van de omvangrijke investeringen, technische en technologische innovatie, reputatie op het gebied van vormgeving en alles wat in de Apple-producten aanwezig is, waarvan het meeste is toe te schrijven aan verwezenlijkingen in de VS of elders.

7.2.3. BRIEF VAN APPLE VAN 7 SEPTEMBER 2015 (MET DESKUNDIGENADVIES)

- (202) In een brief van 7 september 2015 heeft Apple opmerkingen ingediend over de notulen die door de Commissie aan Ierland waren gezonden in aansluiting op de bijeenkomst van 7 mei 2015. Apple heeft erop gewezen dat de Commissie niet heeft aangetoond dat Apple door de betwiste fiscale rulings werd bevoordeeld en dat ASI en AOE door de Ierse belastingdienst selectief werden behandeld in vergelijking met ondernemingen in een vergelijkbare situatie.

⁽¹¹⁶⁾ In de indiening van Ierland van 18 februari 2016, waarbij het ad-hocverslag van PwC aan de Commissie werd verstrekt, wordt verwezen naar het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple]. Volgens de brief van Ierland „heeft Apple op 17 november 2014 een analyse doorgestuurd van [de belastingadviseur van Apple] [...]. Voor zover Ierland bekend is, heeft de Commissie op geen enkel moment aangegeven dat zij zich verzet tegen of niet akkoord gaat met deze analyse”.

⁽¹¹⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 13 december 2005, Marks & Spencer/Halsey, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763.

⁽¹¹⁸⁾ [1988] IR 258.

- (203) Met betrekking tot de correcte toepassing van artikel 25 TCA 97, het bepalen van het onjuiste referentiekader en de niet-toepasselijkheid van het zakelijkheidsbeginsel, werpt Apple dezelfde argumenten op als Ierland in zijn brief van 17 juli 2015. Met betrekking tot de doelstelling van het Ierse vennootschapsbelastingstelsel en de fiscale woonplaats, voert Apple ook in wezen dezelfde argumenten aan als Ierland. Als ASI en AOE hun fiscale woonplaats niet in Ierland hebben, verkeren zij op basis van de duidelijke taal van de Ierse belastingwetgeving in een situatie die feitelijk en juridisch niet vergelijkbaar is met die van in Ierland gevestigde ondernemingen.
- (204) Ter ondersteuning van haar standpunt verstrekke Apple het advies van [adviseur van Apple]. De conclusie van dat advies luidt dat Ierland ASI en AOE terecht als buitenlandse ondernemingen heeft beschouwd en dat de behandeling van ASI en AOE als buitenlandse ondernemingen die verschillen van in Ierland gevestigde ondernemingen consistent is met het internationale fiscale territorialiteitsbeginsel. ASI en AOE verkeren derhalve niet in een situatie die juridisch en feitelijk vergelijkbaar is met die van in Ierland gevestigde ondernemingen. Bovendien wordt in dat advies aangevoerd dat geen intellectuele eigendom van Apple of winst die voortvloeit uit een intellectuele eigendom van Apple is toe te rekenen aan de Ierse vestigingen, omdat de „sleutelfuncties” met betrekking tot intellectuele eigendom allemaal buiten Ierland worden vervuld. In dat advies wordt aangevoerd dat, om de inkomsten aan de vestigingen toe te rekenen, een vergelijking moet worden gemaakt met een hypothetische binnenlandse onderneming die alleen lokale activiteiten verricht, zonder dat zij juridisch of economisch intellectuele-eigendomsrechten houdt of exploiteert. De toerekening van inkomsten moet daarbij overeenkomen met de functies, risico's en activa van de Ierse vestigingen, en mag niet op grond van het „aantrekkingskracht”-beginsel — dat door de OESO expliciet is afgewezen — leiden tot de toerekening van niet uit Ierse bron verkregen inkomsten. De toerekening van winsten aan de Ierse vestigingen die uitsluitend is gebaseerd op de activiteiten die plaatsvinden in de vestigingen, dat wil zeggen zonder rekening te houden met de activiteiten buiten de vestigingen, hetzij binnen ASI/AOE, hetzij binnen andere ondernemingen van de Apple-groep, was derhalve volledig in lijn met de winsttoerekening aan vestigingen zoals die volgt uit internationaal publiekrecht en internationale fiscale beginselen, met inbegrip van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 en jurisprudentie van de Unie.
- (205) Volgens het advies van [de adviseur van Apple] houden de Ierse vestigingen bovendien geen eigen intellectuele eigendom en hebben zij niets van doen met enig aspect van het beheer van de intellectuele eigendom. Het volledige beheer van de intellectuele eigendom, met inbegrip van alle activiteiten die nodig zijn voor het financieren, creëren, doen gelden en beschermen van intellectuele eigendom, vindt plaats buiten Ierland. De „sleutelfuncties” bevinden zich allemaal buiten Ierland en derhalve vindt alle waardecreatie plaats buiten Ierland. Het argument van de Commissie dat de raden van bestuur van ASI en AOE de intellectuele eigendom niet actief beheren, is onjuist. Volgens het advies van [de adviseur van Apple] blijkt uit de notulen van de bestuursvergaderingen van ASI en AOE en uit andere verklaringen van Apple aan de Commissie dat de beslissingen omtrent kwesties die voor ASI/AOE van groot strategisch belang zijn, die onder meer betrekking hebben op i) financiële aangelegenheden zoals investeringsbesluiten, bankrekeningbeheer en kapitaalinstandhouding; ii) de beoordeling en goedkeuring van de jaarrekeningen, en iii) het binnen bepaalde parameters delegeren van zeggenschap met betrekking tot de bedrijfsactiviteiten, allemaal zijn genomen in de VS en niet in Ierland.
- (206) Volgens het advies van [de adviseur van Apple] moet voor de bepaling van het bedrag van de winsten die aan de vaste inrichting van een buitenlandse onderneming op grond van het OESO-modelbelastingverdrag (samen met de nationale belastingregels van vele landen) moeten worden toegerekend, nadat door middel van een functie-analyse is vastgesteld wat er daadwerkelijk binnen de vaste inrichting gebeurt, een vergelijking worden gemaakt met een (fictieve) binnenlandse onderneming. Deze („alsof”-)vergelijking is gemaakt omdat er bij afwezigheid van een afzonderlijke rechtsentiteit geen juridisch criterium beschikbaar is om binnen de buitenlandse onderneming het bedrag van de winsten die lokaal door de buitenlandse onderneming zouden zijn verkregen, te isoleren. Bij het maken van de vergelijking is het volgende punt zeer belangrijk: de (fictieve) binnenlandse onderneming waarmee de vergelijking wordt gemaakt, is een zeer bijzondere onderneming; het is een binnenlandse onderneming die alleen inkomsten verwerft uit activiteiten of activa in de staat waar zij belastingplichtig is. Terwijl een binnenlandse onderneming doorgaans in haar staat van verblijf onderworpen is aan belasting op haar wereldwijde inkomsten, verwerft de binnenlandse onderneming in de vergelijking alleen inkomsten uit activiteiten of activa in de staat waar zij haar vestigingsplaats heeft. De vergelijking moet met andere woorden alleen worden gemaakt met een binnenlandse onderneming met activiteiten en activa die beperkt zijn tot het land waar de buitenlandse onderneming actief is via haar vaste inrichting. In het geval van Apple kunnen de Ierse vestigingen van ASI en AOE niet worden behandeld als waren zij de economische eigenaar van deze rechten. Derhalve moet

de vergelijking worden gemaakt met een onderneming die dergelijke intellectuele-eigendomsrechten juridisch of economisch niet houdt (maar die toegang heeft tot de intellectuele eigendom, in de beperkte mate die nodig is voor de uitoefening van haar (productmontage-/inkoop-, verkoop- en distributie-) activiteiten).

- (207) Volgens het advies van [de adviseur van Apple] is het voor het antwoord op de vraag of de intellectuele eigendom (en de winsten die eruit voortvloeien) kan worden toegerekend aan de Ierse vestigingen, niet van belang of personeel of bestuursleden van ASI en AOE hebben deelgenomen (met of zonder personeel en/of bestuursleden van Apple Inc.) bij het vervullen van deze uiterst relevante „sleutelfuncties”. Aangezien noch ASI, noch AOE in Ierland belastingplichtig is, is het enige relevante feit dat moet worden vastgesteld of personeel of bestuursleden hun sleutelfuncties hebben vervuld binnen de vaste inrichting via dewelke ASI en AOE in Ierland werkzaam waren. Uit de functieanalyse van de Ierse vestigingen blijkt duidelijk dat de functies die via en in de vaste inrichtingen in Ierland zijn vervuld, beperkt zijn tot inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten (ASI) en productmontage (AOE). In zoverre deze vestigingen in hun activiteiten in Ierland gebruikmaken van de intellectuele eigendom van Apple, waarvoor de rechten aan ASI en AOE zijn toegekend op grond van de CSA, doen zij dat niet in de hoedanigheid van een licentiegever die intellectuele-eigendomsrechten beheert en exploiteert.
- (208) Ten slotte wordt in het advies van [de adviseur van Apple] uitgelegd dat in het kader van het zogenoemde „aantrekkingskracht”-beginsel alle niet uit de vestiging verkregen inkomsten die voortvloeien uit een bronstaat, worden beschouwd als toe te rekenen aan de vestiging in deze bronstaat. De toepassing van dit beginsel is door de OESO en de lidstaten ervan echter expliciet afgewezen. Het vergelijken van in de staat gevestigde ondernemingen die in hun lokale bedrijfsactiviteiten gebruikmaken van hun intellectuele eigendom met lokale vestigingen van buitenlandse ondernemingen die niet de economische eigenaar zijn van dergelijke intellectuele eigendom, zoals de Ierse vestigingen van ASI en AOE, zou neerkomen op een flagrante schending van de OESO-beginselen.

7.3. BRIEVEN VAN APPLE VAN 25 JANUARI 2016, 18 FEBRUARI 2016 (MET DESKUNDIGENADVIES) EN
14 MAART 2016

- (209) In haar brieven van 25 januari, 18 februari en 14 maart 2016 heeft Apple uitgelegd dat de juridische eigendom van alle intellectuele eigendom die is ontwikkeld en wordt gecontroleerd buiten Ierland berust bij Apple Inc. en dat het strijdig zou zijn met het Ierse recht en internationale fiscale beginselen als Ierland belasting zou heffen op winsten die voortvloeien uit de intellectuele eigendom. Bovendien heeft Apple uitgelegd dat de winsten van ASI en AOE die niet voortvloeit uit de activiteiten van de Ierse vestigingen, in de VS onderworpen zijn aan uitgestelde belastingen. Apple verklaart tevens dat de Commissie haar theorie over staatssteun heeft gewijzigd sinds het besluit tot inleiding van de procedure en dat de benadering van de Commissie, die voornemens is Apple met terugwerkende kracht een gigantische belasting op te leggen door alle wereldwijde winsten van Apple aan de Ierse vestigingen toe te rekenen, in strijd is met het zakelijkheidsbeginsel.
- (210) Samen met haar brief van 18 februari 2016 heeft Apple een geactualiseerde versie ingediend van het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] waarbij een bijkomende analyse was gevoegd waarin rekening was gehouden met de verklaringen die sinds dat verslag zijn ingediend (het tweede ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple]). In het tweede ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] worden de functies die niet door de vestigingen worden uitgeoefend meer in detail beschreven en wordt de nadruk gelegd op de door de raden van bestuur van ASI en AOE uitgevoerde activiteiten. In het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] wordt geen gewag gemaakt van de rol die door de raden van bestuur wordt vervuld, maar wordt naar ASI en AOE alleen verwezen met „de juridische entiteiten” in vergelijking met „de Ierse vestigingen van AOE en ASI”. Volgens het tweede ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] moeten de eigendom, het beheer en de financiering van de intellectuele eigendom worden toegerekend aan de functies van ASI en AOE die niet door de vestigingen worden uitgeoefend ⁽¹¹⁹⁾, aangezien ASI en AOE op grond van de CSA de risico's en verplichtingen dragen via de bevoegdheden die door de buiten Ierland handelende raden van bestuur worden uitgeoefend. Volgens het tweede ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] werd elke CSA goedgekeurd en uitgevoerd door de raden van bestuur van ASI en AOE buiten Ierland. De raden van bestuur van ASI en AOE vervullen actieve en cruciale rollen met betrekking tot het beheer van de intellectuele eigendom, dat plaatsvindt buiten Ierland. De raden van bestuur van ASI en AOE nemen deel aan de introductie van nieuwe producten en aan het proces van de wereldwijde prijsbepaling van Apple-producten buiten Ierland. Volgens het verslag hebben ASI en Apple Inc. op aansturen van de raad van bestuur van ASI een overeenkomst inzake marketingdiensten

⁽¹¹⁹⁾ In het verslag wordt geconcludeerd dat „het op basis van de prestaties van sleutelfuncties die niet door de vestigingen worden uitgeoefend via de buiten Ierland handelende raden van bestuur van AOE en ASI betreffende de deelname aan de CSA, ontwikkeling en beheer van de intellectuele eigendom, introductie van nieuwe producten, prijsstelling, sluiten van overeenkomsten, dragen en financieren van zakelijke risico's, en eigendom en financiering van belangrijke waardevolle immateriële goederen, dienstig is de functies van ASI en AOE die niet door de vestigingen worden uitgeoefend te kenmerken als de ondernemer en uiteindelijke eigenaar van de intellectuele eigendom van Apple buiten Amerika”.

gesloten op grond waarvan Apple Inc. marketingfuncties vervult namens ASI. Bovendien wordt in het verslag beschreven dat de raad van bestuur van ASI of gevolmachtigde personen overeenkomsten onderhandelen, goedkeuren en ondertekenen met telecombedrijven en met door Apple Inc. voorgeselecteerde leveranciers en fabrikanten voor het maken van Apple-producten voor verkoop buiten Amerika.

- (211) In het tweede ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] wordt dieper ingegaan op de Authorised OECD Approach met betrekking tot overeenkomsten inzake kostendeling en vaste inrichtingen. In dat verband wordt in dit verslag verwezen naar paragraaf 212 van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 waarin wordt gesteld dat een vaste inrichting en het hoofdkantoor ervan kunnen worden beschouwd als economische mededeelnemers bij een activiteit die overeenstemt met een overeenkomst inzake kostendeling onder bepaalde voorwaarden. In dat verslag wordt geconcludeerd dat dit niet het geval is voor ASI, AOE, en hun respectieve Ierse vestigingen, omdat er geen sleutelfuncties die verband houden met de exploitatie van intellectuele eigendom werden vervuld door of zich bevonden in de Ierse vestigingen, geen beslissingen in verband met de exploitatie van intellectuele eigendom in Ierland werden genomen en geen financieringsrisico's die betrekking hebben op intellectuele eigendom door de Ierse vestigingen werden gedragen. In het verslag wordt ten slotte geconcludeerd dat het op basis van de functie-analyse gerechtvaardigd was om de Ierse vestigingen aan te wijzen als de minst complexe entiteit en onderzochte partij voor de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, omdat de vestigingen alleen betrekkelijk routinematige verkoop- en distributieactiviteiten en productieactiviteiten verrichtten en geen unieke bijdragen leverden.

7.4. BRIEF VAN IERLAND VAN 18 FEBRUARI 2016 (MET DESKUNDIGENADVIES)

- (212) Op 18 februari 2016 heeft Ierland een „deskundigenadvies betreffende de tussen 2007 en 2011 aan de Ierse vestiging van ASI en de Ierse vestiging van AOE toegerekende winst” aan de Commissie verstrekt, dat was opgesteld door de belastingadviseur PwC (het ad-hocverslag van PwC). Het verslag had tot doel advies te verstrekken betreffende de zakelijke aard van de uitkomst van de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE.
- (213) In het ad-hocverslag van PwC wordt gesteld dat in het verslag de tweestappenaanpak van de Authorised OECD Approach wordt gevolgd. Volgens dit verslag bestaat de eerste stap van die benadering in een functieanalyse waarin sleutelfuncties worden vastgesteld. De tweede stap bestaat in het testen van de zakelijke aard van de toegepaste prijsstelling in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van toepassing waren ⁽¹²⁰⁾. Op basis van een functieanalyse wordt in het verslag geconcludeerd dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE geen unieke en waardevolle bijdrage leverden aan de mondiale waardeketen van Apple, maar slechts routinematige activiteiten verrichtten ⁽¹²¹⁾. Voorts wordt in het verslag aangegeven op welke gebieden de vestigingen niet bijdroegen, zoals de creatie, het beheer, de implementatie of de strategische koers van de intellectuele eigendom van Apple. Volgens het verslag heeft de Ierse vestiging van ASI geen marketingactiviteit verricht.
- (214) In een tweede deel van het ad-hocverslag van PwC, dat is gewijd aan het onderzoeken van de zakelijke aard van de overeenkomst die is gesloten door de Ierse vestigingen van ASI en AOE, worden winstgevendheidsindicatoren geselecteerd, namelijk de Berry-ratio voor ASI en een opslag op de totale kosten voor AOE. In het verslag wordt het niveau van de voor ASI en AOE geselecteerde indicatoren voor de periode 2007 tot 2011 berekend. De uitkomst wordt vergeleken met wat in het verslag de „bedrijfsbasis” (industry basis) voor onafhankelijke ondernemingen wordt genoemd. De bedrijfsbasis wordt in het ad-hocverslag van PwC gepresenteerd in de vorm van statistische indicatoren waaronder het bovenste kwartiel, de mediaan, het onderste kwartiel en het aantal in de steekproef opgenomen ondernemingen.

⁽¹²⁰⁾ De twee stappen die in het ad-hocverslag van PwC worden beschreven, komen niet overeen met de tweestappenaanpak die in het OESO-winsttoerekeningsverslag wordt vooropgesteld, hoewel de belastingadviseur naar de Authorised OECD Approach verwijst.

⁽¹²¹⁾ In de functieanalyse worden geen sleutelfuncties in het hoofdkantoor van ASI en AOE of de Ierse vestigingen vastgesteld. In plaats daarvan wordt in de analyse verwezen naar hoge leidinggevenden in de VS.

- (215) Met betrekking tot ASI zijn de vergelijkingspunten van PwC gebaseerd op ondernemingen die actief zijn in de groothandel in elektrische huishoudelijke apparaten, computerproducten en software en elektronica en telecomunicatieapparatuur alsmede opslag en ondersteunende activiteiten op het gebied van vervoer ⁽¹²²⁾. In het ad-hocverslag van PwC worden vervolgens drie soorten risico's beschreven die worden gedragen door de Ierse vestiging van ASI. In de eerste plaats heeft de Ierse vestiging van ASI te maken met het voorraadriscio, met name een te kleine of een te grote voorraad. In de tweede plaats is de Ierse vestiging van ASI blootgesteld aan het garantierisico. ASI leverde garantie- en after-saleservice. Technische ondersteuning en productieprocessen voor controlelijnen van AppleCare werden beheerd door een team in de VS. In de derde plaats is de Ierse vestiging van ASI blootgesteld aan het kredietrisico wanneer betalingen van klanten niet kunnen worden ontvangen. Dankzij het beleid op het gebied van risicobeheer van de groep zijn al die risico's zeer beperkt.
- (216) In het verslag wordt ten aanzien van de Ierse vestiging van ASI geconcludeerd dat de gemiddelde zakelijke range van de Berry-ratio voor vergelijkbare dienstverleners met beperkt risico tussen 108,3 % en 137,95 % ligt met een mediaan van 116,72 %. In de periode 2007 tot en met 2011 behaalde de Ierse vestiging van ASI een Berry-ratio die hoger lag dan het onderste kwartiel.
- (217) Met betrekking tot de Ierse vestiging van AOE bevond het gemiddelde van de zakelijke range van opslag op de totale kosten voor vergelijkbare industriële ondernemingen met beperkt risico voor de periode 2007 tot en met 2011 zich tussen 3,19 % en 7,95 % met een mediaan van 5,21 %. In die periode behaalde de Ierse vestiging van AOE elk jaar een opslag op de totale kosten die hoger lag dan de mediaan.

7.5. BRIEVEN VAN IERLAND VAN 17 FEBRUARI EN 23 MAART 2016

- (218) Per brieven van 17 februari en 23 maart 2016 heeft Ierland opnieuw opmerkingen ingediend over de vermeende tegenstrijdigheid tussen de redenering in het besluit tot inleiding van de procedure en de theorie van de Commissie inzake staatssteun die nadien nader is uitgewerkt, evenals over de vermeende weigering van de Commissie om een dialoog aan te gaan met Ierland en Apple. Volgens Ierland worden zijn rechten van verdediging ondermijnd, omdat de Commissie haar redenering niet motiveert en moet de Commissie haar zaak motiveren voordat het eindbesluit wordt vastgesteld. Bovendien kan het ontbreken van een reactie van de Commissie op de deskundigenverslagen die door Ierland en Apple zijn ingediend volgens Ierland slechts betekenen dat de Commissie de conclusies van die verslagen aanvaardt.
- (219) Ierland stelt voorts dat het onderzoek van de Commissie naar de betwiste fiscale rulings partijdig is, zoals is gebleken uit publieke verklaringen van ambtenaren van de Commissie waarin wordt vooruitgelopen op de uitkomst van het onderzoek en uit de herhaalde verzoeken om informatie van de Commissie. Volgens Ierland tonen de verzoeken om grote hoeveelheden informatie over een breed scala van onderwerpen aan dat de Commissie vastbesloten was om onrechtmatige staatssteun te vinden en daarbij haar verplichting om een onpartijdig onderzoek te voeren uit het oog is verloren.

8. BEOORDELING VAN DE BETWISTE MAATREGELEN

8.1. BESTAAN VAN STAATSSTEUN

- (220) Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde

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

producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. De kwalificatie van een maatregel als steun in de zin van artikel 107, lid 1, vereist dat aan alle in deze bepaling bedoelde voorwaarden is voldaan ⁽¹²³⁾. De algemene regel luidt dan ook dat, om een maatregel als staatssteun te kunnen aanmerken, het in de eerste plaats moet gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd; in de tweede plaats moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden; in de derde plaats moet hij een onderneming een selectief voordeel verschaffen, en in de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽¹²⁴⁾.

- (221) Wat de eerste voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, werden de betwiste fiscale rulings afgegeven door de Ierse belastingdienst, de belastingdienst van de Ierse staat. Die rulings werden door ASI en AOE gebruikt om hun jaarlijkse verschuldigde Ierse vennootschapsbelasting te berekenen. De Ierse belastingdienst heeft die berekeningen aanvaard en op basis daarvan aanvaard dat de door ASI en AOE in Ierland betaalde belastingen in de jaren dat die rulings van kracht waren, overeenkomt met hun verschuldigde vennootschapsbelasting in Ierland. De betwiste fiscale rulings zijn derhalve toe te rekenen aan Ierland. Wat de bekostiging van de maatregel met staatsmiddelen betreft, heeft het Hof van Justitie consequent geoordeeld dat een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen een fiscaal gunstige behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de personen waarop die behandeling van toepassing is, verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, een steunmaatregel van de staat vormt ⁽¹²⁵⁾. In punt 8.2 zal de Commissie aantonen dat de betwiste fiscale rulings resulteren in een verlaging van de Ierse vennootschapsbelasting van ASI en AOE door af te wijken van de belasting die die ondernemingen anders waren verschuldigd volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland. Door af te zien van belastinginkomsten die Ierland op grond van deze regels anders had mogen innen van ASI en AOE leiden de betwiste fiscale rulings tot een verlies van staatsmiddelen ⁽¹²⁶⁾.
- (222) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, maken ASI en AOE deel uit van de Apple-groep, een multinationale groep die wereldwijd en in alle lidstaten actief is, zodat alle steun in hun voordeel het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kan beïnvloeden. Daarnaast wordt een door de staat genomen maatregel geacht de mededinging te vervalsen of te dreigen te vervalsen wanneer deze de concurrentiepositie van de begunstigde kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽¹²⁷⁾. Apple ontwerpt, fabriceert en verkoopt apparaten voor mobiele communicatie, media-apparaten, personal computers en draagbare digitale muziekspelers. Zij verkoopt wereldwijd allerlei aanverwante software, diensten, randapparatuur, netwerkoplossingen en digitale inhoud en toepassingen van derden. ASI is belast met de uitvoering van inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten die verband houden met de verkoop van Apple-producten aan gelieerde partijen en derde klanten in het EMEA- en het APAC-gebied. AOE fabriceert een gespecialiseerd assortiment computerproducten voor de EMEA-markt en levert al haar afgewerkte producten aan gelieerde partijen. Voor zover de betwiste fiscale rulings ASI en AOE bevrijden van een belastingschuld die zij anders waren verschuldigd volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, vormt de op grond van die rulings verleende steun exploitatiesteun, omdat hij de ondernemingen bevrijdt van een heffing die zij in het kader van hun gewone bedrijfsvoering of van hun normale werkzaamheden normaliter zelf zouden moeten dragen. Volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie verstoort exploitatiesteun in beginsel de mededinging ⁽¹²⁸⁾, zodat elke steun die aan ASI en AOE is verleend, moet worden geacht de mededinging te verstoren of te dreigen te verstoren doordat de financiële positie van ASI, AOE en de Apple-groep wordt versterkt op de markten waarop zij actief zijn. Met name doordat die ondernemingen worden bevrijd van een belastingschuld die zij anders zouden moeten dragen en die concurrerende wel ondernemingen moeten dragen, worden dankzij de betwiste fiscale rulings voor die ondernemingen financiële middelen vrijgemaakt om te investeren in hun bedrijfsvoering, waardoor de mededinging op de markt wordt verstoord, zodat ook de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun in deze zaak is vervuld.

⁽¹²³⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post AG, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 38 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽¹²⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post AG, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 39 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽¹²⁵⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 72 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽¹²⁶⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, ECLI:EU:C:2009:709, punt 58.

⁽¹²⁷⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Philip Morris Holland BV/Commissie, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11, en arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta Mauro e.a./Commissie, T-298/97, ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽¹²⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 55 (nadruk toegevoegd). Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam, C-494/06 P, ECLI:EU:C:2009:272, punt 54 en de daar aangehaalde rechtspraak, en arrest van het Hof van Justitie van 20 maart 2014, Rousse Industry/Commissie, C-271/13 P, ECLI:EU:C:2014:175, punt 44. Arrest van het Hof van Justitie van 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, gevoegde zaken C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, punt 136. Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, punt 30 en de daar aangehaalde rechtspraak.

- (223) Wat de derde voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, is een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag een economisch voordeel dat een onderneming onder normale marktvoorwaarden — dat wil zeggen zonder overheidsingrijpen — niet had kunnen verkrijgen ⁽¹²⁹⁾. Telkens wanneer de financiële situatie van een onderneming door een overheidsmaatregel verbetert, is er dus sprake van een voordeel. Een dergelijke verbetering wordt aangetoond door de financiële situatie van de onderneming ten gevolge van de betwiste maatregel te vergelijken met de financiële situatie van die onderneming als de maatregel niet was toegekend ⁽¹³⁰⁾. Een voordeel kan zowel in de verlening van positieve economische voordelen bestaan, als in de verlichting van de lasten die normaliter op het budget van een onderneming drukken ⁽¹³¹⁾. Wat fiscale maatregelen betreft, kan een economisch voordeel worden toegekend via verschillende soorten verminderingen van de belastingdruk van een onderneming en met name via een verlaging van de belastbare grondslag of een vermindering van het aan de belasting verschuldigde bedrag ⁽¹³²⁾. De Commissie zal in punt 8.2.2 aantonen dat de betwiste fiscale rulings resulteren in een verlaging van de vennootschapsbelasting van ASI en AOE in Ierland doordat de jaarlijkse belastbare winsten van die ondernemingen, en daarmee hun belastbare grondslag voor het berekenen van de vennootschapsbelasting die op die winsten verschuldigd is volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, worden verminderd. De betwiste fiscale rulings verlenen derhalve via een vermindering van de belastinggrondslag een economisch voordeel aan die ondernemingen.
- (224) Wat het selectieve karakter van dat voordeel betreft, heeft het Hof van Justitie eerder verklaard dat bij een individuele steunmaatregel, anders dan bij een regeling, „bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel [kan] worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit” ⁽¹³³⁾, zonder dat het noodzakelijk is de selectiviteit van de maatregel te analyseren volgens de analyse van fiscale steunregelingen in drie stappen die door het Hof van Justitie is ontwikkeld ⁽¹³⁴⁾. Aangezien de betwiste fiscale rulings individuele steunmaatregelen zijn die alleen aan ASI en AOE zijn toegekend, is de conclusie dat die maatregelen voordeel verlenen aan ASI en AOE al voldoende om te kunnen concluderen dat dit voordeel selectief is. Maar omwille van de volledigheid zal de Commissie die maatregelen onderzoeken volgens de analyse van fiscale steunregelingen in drie stappen die door het Hof van Justitie is ontwikkeld om aan te tonen dat ze ook volgens die analyse selectief zijn. Daarbij zal de beoordeling van de Commissie van de vraag of de betwiste maatregelen een afwijking vormen van het referentiestelsel (de tweede stap van de selectiviteitsanalyse) echter samenvallen met de beoordeling van de vraag of die maatregelen een voordeel verlenen aan ASI en AOE ⁽¹³⁵⁾. Dat komt omdat bij het bepalen van het voordeel dat voortvloeit uit de fiscale maatregel een vergelijking moet worden gemaakt van de economische situatie van de begunstigde van die maatregel met de economische situatie van deze onderneming als de maatregel niet was verleend, terwijl bij het bepalen van het afwijking van het referentiestelsel een vergelijking moet worden gemaakt van de economische situatie van de begunstigde van die maatregel met de economische situatie van exploitanten in een situatie die feitelijk en juridisch vergelijkbaar is met die van de begunstigde in het licht van de doelstellingen van dat referentiestelsel en die niet het voordeel genieten van de betrokken fiscale maatregel. Wanneer een belastingmaatregel met andere woorden tot een ongerechtvaardigde verlaging leidt van de belasting die verschuldigd is door een begunstigde die anders op grond van de gewone regels van belasting aan een hoger belastingniveau onderworpen zou zijn geweest, vormt die verlaging immers zowel het door de belastingmaatregel verleende voordeel als de afwijking van het referentiestelsel.

8.2. BESTAAN VAN EEN SELECTIEF VOORDEEL

- (225) Volgens vaste rechtspraak legt „artikel 92, lid 1, [thans artikel 107, lid 1,] van het Verdrag de verplichting op [...] om te bepalen of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling” bepaalde ondernemingen of bepaalde producties „kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van de

⁽¹²⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 11 juli 1996, SFEL e.a., C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, punt 60; arrest van het Hof van Justitie van 29 april 1999, Spanje/Commissie, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210, punt 41.

⁽¹³⁰⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽¹³¹⁾ Zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100.

⁽¹³²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 december 2005, Italië/Commissie, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punt 78; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 132; arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia/Concello de Ferrol, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21 tot en met 31. Zie ook punt 9 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen, PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

⁽¹³³⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15, ECLI:EU:C:2016:489, punt 49, en arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/Mol, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60.

⁽¹³⁴⁾ Zie arrest van het Gerecht van 26 februari 2015, Orange/Commissie, T-385/12, ECLI:EU:T:2015:117, punt 53.

⁽¹³⁵⁾ In haar opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure voert Apple aan dat de voorwaarden van voordeel en selectiviteit om tot staatssteun te besluiten afzonderlijk moeten worden beoordeeld, omdat ze betrekking hebben op twee verschillende aspecten van het begrip staatssteun. Gezien het feit dat dit besluit echter een individuele steunmaatregel betreft en aangezien het scheiden van die voorwaarden zou leiden tot onnodige doublures, heeft de Commissie besloten om de aanwezigheid van een voordeel samen met de tweede stap van de selectiviteitsanalyse te beoordelen.

betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Wanneer dat het geval is, voldoet de betrokken maatregel aan de voorwaarde van selectiviteit” ⁽¹³⁶⁾.

- (226) Het Hof van Justitie heeft in zaken betreffende fiscale steunregelingen een analyse in drie stappen ontwikkeld om te bepalen of een specifieke belastingmaatregel selectief is ⁽¹³⁷⁾. Om te beginnen wordt bepaald welke algemene of normale belastingregeling in de lidstaat van toepassing is: „het referentiestelsel”. Ten tweede wordt bepaald of de betrokken belastingmaatregel een afwijking van dat stelsel vormt, in zoverre hij een onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, gelet op aan het stelsel inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Indien de maatregel een afwijking van het referentiestelsel vormt, wordt vervolgens in de derde stap van de analyse bepaald of die maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de algemene opzet van het referentiestelsel. Een belastingmaatregel die een afwijking van de toepassing van het referentiestelsel vormt, kan worden gerechtvaardigd, wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van dat belastingstelsel voortvloeit ⁽¹³⁸⁾. Als dat het geval is, is de belastingmaatregel niet selectief. De bewijslast in die derde stap ligt bij de lidstaat.

8.2.1. BEPALING VAN HET REFERENTIESTELSEL

8.2.1.1. *Referentiestelsel bestaande uit de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland*

- (227) Een referentiestelsel bestaat in de regel uit een coherent geheel van regels die op grond van objectieve criteria gelden voor alle ondernemingen die binnen het toepassingsgebied ervan vallen zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven. De bepaling van het referentiestelsel hangt dus af van factoren zoals de belastingplichtige, de belastbare grondslag, het belastbare feit en de geldende belastingtarieven.
- (228) In deze zaak is het referentiestelsel de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst onder het algemene Ierse vennootschapsbelastingstelsel, dat als intrinsieke doelstelling heeft de winst van alle in Ierland belastingplichtige vennootschappen te belasten ⁽¹³⁹⁾. Zoals beschreven in punt 2.3 wordt vennootschapsbelasting in Ierland geheven op de winsten (inkomsten en belastbare opbrengsten) van een onderneming, ongeacht waaruit die voortvloeien ⁽¹⁴⁰⁾. Het uitgangspunt voor de berekening van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting is de bedrijfsboekhoudkundige winst ⁽¹⁴¹⁾. In Ierland gevestigde ondernemingen zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting op hun wereldwijde inkomsten en vermogenswinsten ⁽¹⁴²⁾. Buitenlandse ondernemingen die hun activiteit uitoefenen via een vestiging of agentschap in Ierland zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting op de winsten die verbonden zijn met hun vestiging of agentschap en op alle vermogenswinsten die voortvloeien uit de verkoop van activa die worden aangewend ten behoeve van de vestiging of het agentschap ⁽¹⁴³⁾. Ondernemingen die niet zijn gevestigd in Ierland en geen handelsactiviteiten verrichten via een vestiging of agentschap in Ierland zijn enkel onderworpen aan inkomstenbelasting op uit Ierse bron verkregen inkomsten en vermogenswinstbelasting op winsten die voortvloeien uit de verkoop van bepaalde Ierse activa, behoudens eventuele bij verdrag vastgestelde vrijstellingen waarop aanspraak kan worden gemaakt ⁽¹⁴⁴⁾. Het tarief van de vennootschapsbelasting dat van toepassing is op de winst van alle in Ierland belastingplichtige ondernemingen is 12,5 % voor winst die voortvloeit uit inkomsten uit handel en 25 % voor inkomsten uit andere activiteiten dan handel ⁽¹⁴⁵⁾. Vanuit het perspectief van de hierboven vermelde regels worden alle ondernemingen met inkomsten geacht in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te verkeren, aangezien die regels ten doel hebben belastbare winst in Ierland te belasten. Bijgevolg verkeren alle belastingplichtige vennootschappen in Ierland, ongeacht of zij in of buiten Ierland zijn gevestigd, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie met betrekking tot de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland.
- (229) Dat referentiestelsel omvat zowel niet-geïntegreerde ondernemingen die hun winst halen uit zakelijke markttransacties en geïntegreerde ondernemingen die (ten dele) hun winst halen uit transacties binnen dezelfde onderneming of ondernemingsgroep. In het algemene Ierse vennootschapsbelastingstelsel wordt geen onderscheid gemaakt tussen ondernemingen die hun winst uitsluitend halen uit markttransacties, zoals niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen, en ondernemingen die hun winst halen uit interne transacties tussen ondernemingen van dezelfde ondernemingsgroep of tussen onderdelen van dezelfde onderneming, zoals

⁽¹³⁶⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 3 maart 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 40.

⁽¹³⁷⁾ Zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽¹³⁸⁾ Zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punt 65.

⁽¹³⁹⁾ Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punt 50.

⁽¹⁴⁰⁾ Zie overweging 69.

⁽¹⁴¹⁾ Zie overweging 70.

⁽¹⁴²⁾ Zie overweging 72.

⁽¹⁴³⁾ Zie overweging 73.

⁽¹⁴⁴⁾ Zie overweging 76.

⁽¹⁴⁵⁾ Zie overweging 71.

geïntegreerde ondernemingen. Beide typen ondernemingen zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting op hun belastbare winst tegen het reguliere tarief van de vennootschapsbelasting volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland. Niet-geïntegreerde en geïntegreerde ondernemingen die zijn onderworpen aan Ierse belastingen moeten derhalve worden geacht in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te verkeren met betrekking tot deze regels.

- (230) Het feit dat de belastbare winsten van niet-geïntegreerde en geïntegreerde ondernemingen op een andere wijze worden vastgesteld, doet geen afbreuk aan deze conclusie. In het geval van een niet-geïntegreerde onderneming die op de markt actief is, kan de belastbare winst in beginsel rechtstreeks worden opgemerkt en berekend op basis van dergelijke transacties, omdat die is gebaseerd op het verschil tussen inkomsten en kosten die op een concurrerende markt gelden. Bijgevolg kan een op zichzelf staande, niet-geïntegreerde onderneming haar boekhoudkundige winst als uitgangspunt nemen voor de bepaling van de belastinggrondslag waarop de Ierse vennootschapsbelasting van toepassing is, aangezien die winst wordt bepaald door op de markt gedicteerde prijzen van de gekochte input en de door de onderneming verkochte producten en diensten. Daarentegen zijn voor het vaststellen van de belastbare winst van een geïntegreerde onderneming, ongeacht of een onderneming deel uitmaakt van een ondernemingsgroep of van een onderneming die in meer dan één lidstaat actief is via een vestiging, ramingen vereist. Dat komt omdat een geïntegreerde onderneming, waarvan de afzonderlijke delen onderling transacties aangaan, de prijzen en voorwaarden van die interne transacties onafhankelijk van andere marktdeelnemers kan bepalen, op basis waarvan dan weer de belastbare winst wordt bepaald van de onderdelen van die onderneming die deelnemen aan die transacties ⁽¹⁴⁶⁾. Dit verschil in het bepalen van de belastbare winsten van niet-geïntegreerde en geïntegreerde ondernemingen is dus te wijten aan het feit dat de winsten van geïntegreerde ondernemingen of vestigingen niet op een betrouwbare manier kunnen worden afgeleid uit de jaarrekeningen, in tegenstelling tot niet-geïntegreerde ondernemingen of ondernemingen die geen enkele vorm van interne transactie aangaan en waarvan de jaarrekeningen derhalve de prijzen weerspiegelen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. Dit verschil in het bepalen van de belastbare winst van niet-geïntegreerde ondernemingen en geïntegreerde ondernemingen is slechts het middel dat als uiteindelijke doelstelling heeft de belastbare grondslag van beide typen ondernemingen te bepalen op een wijze die ervoor zorgt dat geïntegreerde ondernemingen op gelijke wijze worden belast als niet-geïntegreerde ondernemingen volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst.
- (231) Apple voert aan ⁽¹⁴⁷⁾ dat transacties tussen gelieerde ondernemingen niet kunnen worden vergeleken met transacties tussen niet-gelieerde ondernemingen. Apple noemt de beschikking betreffende de groepsrentebox ⁽¹⁴⁸⁾, waarbij de Commissie aanvaard zou hebben dat de financiële betrekkingen tussen ondernemingen die deel uitmaken van een ondernemingsgroep en transacties binnen de groep verschillend zijn en niet ingegeven zijn door dezelfde concurrentiële en economische argumenten als die tussen niet-gelieerde ondernemingen, zodat een verschillende fiscale behandeling derhalve kan worden gerechtvaardigd. Vooraf wil de Commissie eraan herinneren dat elke potentiële steunmaatregel op basis van zijn eigen merites moet worden beoordeeld op grond van de objectieve criteria van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, zodat zelfs als kan worden aangetoond dat de Commissie in een andere zaak anders heeft geoordeeld, dit niet van invloed zou kunnen zijn op de conclusies van dit besluit ⁽¹⁴⁹⁾.
- (232) In ieder geval deelt de Commissie de interpretatie van de beschikking betreffende de groepsrentebox die door Apple wordt gegeven niet. In tegenstelling tot wat Apple stelt, wordt in die beschikking niet bevestigd dat wanneer een belastingmaatregel wordt verleend ten gunste van een onderneming die winsten behaalt uit interne transacties, het referentiestelsel noodzakelijkerwijs moet worden beperkt tot ondernemingen die winsten behalen uit dergelijke transacties. De doelstelling van de belastingmaatregel waarop die beschikking betrekking heeft, is niet vergelijkbaar met deze zaak en de conclusies die hieruit kunnen worden getrokken, zijn derhalve niet van toepassing op deze zaak.
- (233) De regeling inzake de groepsrentebox was door Nederland ingevoerd om het verschil in fiscale behandeling tussen eigen vermogen en vreemd vermogen binnen groepsverband en, als zodanig, arbitrage tussen die twee vormen van financiering binnen de groep te verminderen ⁽¹⁵⁰⁾. De Commissie merkte in haar eindbeschikking op dat gelet op de doelstelling van de maatregel, „slechts groepsondernemingen [en niet op zichzelf staande ondernemingen] binnen de groep geconfronteerd [worden] met arbitrage tussen eigen vermogen en vreemd

⁽¹⁴⁶⁾ Dit is het geval voor ASI en AOE, waar de winsten van de twee ondernemingen moeten worden toegerekend tussen de vestigingen, die in Ierland belastingplichtig zijn, en de hoofdkantoren, waarvan de fiscale woonplaats zich niet in Ierland bevindt, hoewel in dit specifieke geval ASI en AOE niet onder een andere jurisdictie vallen, aangezien de hoofdkantoren nergens een fiscale woonplaats hebben.

⁽¹⁴⁷⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 209.

⁽¹⁴⁸⁾ Beschikking 2009/809/EG van de Commissie van 8 juli 2009 betreffende de regeling inzake de groepsrentebox C 4/07 (ex N 465/06) die Nederland voornemens is ten uitvoer te leggen (PB L 288 van 4.11.2009, blz. 26) (hierna „de beschikking betreffende de groepsrentebox” genoemd).

⁽¹⁴⁹⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 14 april 2016, Netherlands Maritime Technology Association/Commissie, C-100/15 P, ECLI:EU:C:2016:254, punt 110 en arrest van het Hof van Justitie van 20 mei 2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, punt 21.

⁽¹⁵⁰⁾ In de regeling was bepaald dat het positieve saldo van ontvangen rente op groepsleningen en betaalde rente in het kader van financieringstransacties binnen de groep niet tegen het toenmalige reguliere tarief van de vennootschapsbelasting van 25,5 % werd belast, maar in een „groepsrentebox” tegen het tarief van 5 %.

vermogen" ⁽¹⁵¹⁾. Het was in het licht van die vaststelling alsook van de doelstelling van de regeling, namelijk „het aanzetten tot arbitrage tussen financiering via een kapitaalinjectie en een lening te verminderen en in dit opzicht fiscale neutraliteit te waarborgen" ⁽¹⁵²⁾, dat de Commissie van oordeel was dat het referentiestelsel in die zaak uitsluitend ondernemingen omvatte die aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn en zich met financierings-transacties binnen de groep bezighouden ⁽¹⁵³⁾. Daarentegen hebben de betwiste fiscale rulings tot doel voor ASI en AOE de belastbare grondslag te bepalen om op dat bedrag de Ierse vennootschapsbelasting te heffen.

- (234) Weliswaar zou kunnen worden aangevoerd dat de doelstelling die aan de beschikking betreffende de groeps-rentebox ten grondslag ligt, slechts binnen groepsverband geldig is (gezien het feit dat op zichzelf staande ondernemingen niet met het probleem van arbitrage tussen verschillende financieringsvormen worden geconfronteerd), maar de bepaling van de belastinggrondslag voor de berekening van de jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting is in gelijke mate relevant voor en toepasselijk op zowel lichamen die hun winsten behalen uit interne transacties als op zichzelf staande binnenlandse ondernemingen. Bovendien fungeert ASI als de onderneming van de Apple-groep die is belast met inkoop en distributie en AOE als de fabrikant. Die ondernemingen verlenen diensten aan andere ondernemingen van de Apple-groep. De transacties die zij uitvoeren kunnen echter ook worden uitgevoerd buiten een groepsverband. Apple koopt het merendeel van haar input van onafhankelijke fabrikanten.
- (235) Die kenmerken van deze zaak bevestigen dat de bevindingen van de Commissie in de beschikking betreffende de groepsrentebox — dat met betrekking tot schuldfinanciering binnen de groep, gelieerde ondernemingen in een situatie verkeren die feitelijk en juridisch niet vergelijkbaar is met die van niet-gelieerde ondernemingen — niet kunnen worden veralgemeend voor situaties waarin een fiscale ruling tot doel heeft de belastbare grondslag te bepalen om op dat bedrag de vennootschapsbelasting te heffen. Volgens het zakelijkheidsbeginsel mogen commerciële en financiële betrekkingen tussen verbonden ondernemingen die interne transacties aangaan niet afwijken van betrekkingen die zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen ⁽¹⁵⁴⁾. De verrekenprijsregels hebben precies tot doel de transacties tussen groeps-/verbonden ondernemingen te vergelijken met transacties tussen onafhankelijke ondernemingen en elke afwijking moet worden gecorrigeerd. Op basis hiervan verwijst Apple ten onrechte naar de beschikking betreffende de groepsrentebox.

8.2.1.2. *Het referentiestelsel is niet beperkt tot artikel 25 TCA 97 alleen*

- (236) Ierland ⁽¹⁵⁵⁾ en Apple ⁽¹⁵⁶⁾ voeren aan dat buitenlandse ondernemingen in een situatie verkeren die feitelijk en juridisch niet vergelijkbaar is met die van in de staat gevestigde ondernemingen, aangezien in de staat gevestigde ondernemingen worden belast op hun wereldwijde inkomsten, terwijl buitenlandse ondernemingen slechts worden belast op hun inkomsten die uit lokale bron zijn verkregen, dat wil zeggen inkomsten uit handel die direct of indirect voortvloeien via of uit een Iers agentschap of een Ierse vestiging.
- (237) De Commissie aanvaardt dit onderscheid, maar beschouwt het bestaan ervan niet als een rechtvaardiging van de vaststelling van een afzonderlijk referentiestelsel dat losstaat van de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland. Voor het bepalen van hun belastinggrondslag en het bepalen van hun verschuldigde vennootschapsbelasting verkeren beide typen ondernemingen in een situatie die feitelijk en juridisch vergelijkbaar is met betrekking tot de intrinsieke doelstelling van die regels, namelijk het heffen van belasting op de winst van alle ondernemingen die in Ierland belastingplichtig zijn, ongeacht of zij in of buiten Ierland zijn gevestigd ⁽¹⁵⁷⁾.
- (238) Met betrekking tot de methode voor het bepalen van de belastinggrondslag worden zowel binnenlandse als buitenlandse belastingplichtigen belast op hun winst (inkomsten en belastbare opbrengsten), ongeacht waaruit die voortvloeit, en wordt dit zowel voor in Ierland gevestigde ondernemingen als voor buitenlandse ondernemingen bepaald op basis van de regels die zijn uiteengezet in de overwegingen 69 en 70. In deze zaak zijn ASI en AOE

⁽¹⁵¹⁾ Beschikking betreffende de groepsrentebox, overweging 85.

⁽¹⁵²⁾ Beschikking betreffende de groepsrentebox, overweging 101.

⁽¹⁵³⁾ Beschikking betreffende de groepsrentebox, overweging 107.

⁽¹⁵⁴⁾ Zie overweging 251.

⁽¹⁵⁵⁾ Zie de brief van Ierland van 4 mei 2015, blz. 3.

⁽¹⁵⁶⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punten 137 en 210.

⁽¹⁵⁷⁾ Zie met name artikel 21, lid 1 TCA 97.

weliswaar buitenlandse ondernemingen, maar de Ierse vestigingen van ASI en AOE genereren inkomsten en winsten, precies zoals elke binnenlandse onderneming die een commerciële activiteit verricht, en worden zowel binnenlandse als buitenlandse ondernemingen in het geval van broninkomsten uit de productie of verkoop van goederen en diensten in Ierland belast op dezelfde soort inkomsten ⁽¹⁵⁸⁾.

- (239) Dat buitenlandse en binnenlandse ondernemingen met betrekking tot de methode voor het bepalen van hun belastinggrondslag in een vergelijkbare situatie verkeren, wordt verder gestaafd door de jurisprudentie van het Hof van Justitie betreffende de belastingregeling voor vestigingen in de context van artikel 49 van het Verdrag. In zijn arrest in de zaak *Royal Bank of Scotland* heeft het Hof bijvoorbeeld geoordeeld dat een onderneming met zetel in Griekenland en de Griekse vestiging van een onderneming met zetel in een andere lidstaat in een objectief vergelijkbare situatie verkeren. Het Hof erkent weliswaar dat ondernemingen met zetel in Griekenland op hun wereldwijde inkomsten worden belast, terwijl buitenlandse ondernemingen slechts worden belast op inkomsten die uit lokale bron zijn verkregen, en heeft het volgende verder uitgelegd: „Deze omstandigheid, die een gevolg is van het feit dat de staat waar de inkomstenbron is gelegen, vergeleken met de staat van vestiging van de vennootschap een beperkte soevereiniteit op fiscaal gebied heeft, neemt evenwel niet weg dat de situaties van de twee categorieën van vennootschappen, onder overigens gelijke omstandigheden, vergelijkbaar kunnen worden geacht wat betreft de wijze van vaststelling van de belastinggrondslag” ⁽¹⁵⁹⁾. Evenzo heeft het Hof in zijn arrest in de zaak *CLT-UFA* geoordeeld dat er geen objectieve rechtvaardiging bestond om een onderneming, wat haar Duitse vestiging betreft, anders en minder gunstig te behandelen omdat haar zetel en bedrijfsleiding zich in Luxemburg bevinden, dan wanneer zij haar activiteiten in Duitsland in de rechtsvorm van een GmbH of een Aktiengesellschaft met zetel en/of bedrijfsleiding in Duitsland zou hebben uitgeoefend. In het bijzonder heeft het Hof vastgesteld „dat de nationale regeling, wat de bepaling van de maatstaf van heffing betreft, met betrekking tot vennootschappen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, geen zodanig onderscheid maakt naargelang deze hun werkzaamheden via een filiaal dan wel via een dochteronderneming uitoefenen, dat dit een verschil in behandeling van de twee categorieën vennootschappen rechtvaardigt” ⁽¹⁶⁰⁾.
- (240) In tegenstelling tot wat Ierland aanvoert ⁽¹⁶¹⁾, is de Commissie niet van oordeel dat de jurisprudentie zo moet worden uitgelegd dat binnenlandse en buitenlandse ondernemingen op dezelfde wijze moeten worden belast als het gaat over welke inkomstenbronnen onderworpen zijn aan belastingen. De Commissie aanvaardt dat, als gevolg van het territorialiteitsbeginsel, binnenlandse en buitenlandse ondernemingen worden belast op verschillende bronnen van inkomsten, zoals door het Hof zelf wordt erkend. De Commissie is namelijk van oordeel dat de jurisprudentie zo moet worden uitgelegd dat, aangezien binnenlandse en buitenlandse ondernemingen onderworpen zijn aan dezelfde gewone regels ter belasting van vennootschapswinst, de vestigingsplaats van een belastingplichtige onderneming geen rechtvaardiging kan zijn voor een discriminerende fiscale behandeling voor een van beide typen ondernemingen bij het bepalen van de verschuldigde vennootschapsbelasting van die ondernemingen volgens die regels. Beide typen ondernemingen verkeren met andere woorden in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie met betrekking tot de belastingheffing op hun in Ierland belastbare bedrijfswinsten.
- (241) Wat het bepalen van de verschuldigde vennootschapsbelasting betreft, wordt deze voor zowel buitenlandse en binnenlandse ondernemingen op dezelfde wijze bepaald, namelijk door toepassing van het reguliere tarief van de vennootschapsbelasting op de nettowinst die voortvloeit uit de activiteiten van de binnenlandse onderneming of van de vestiging van de buitenlandse onderneming aan het einde van het belastingjaar ⁽¹⁶²⁾. Ook vanuit dat perspectief verkeren beide typen ondernemingen dus in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie met betrekking tot de belastingheffing op hun in Ierland belastbare bedrijfswinsten.

8.2.1.3. Conclusie ten aanzien van het referentiestelsel

- (242) In het licht van het bovenstaande is de Commissie van oordeel dat het referentiestelsel waaraan de betwiste fiscale rulings moeten worden getoetst de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland is, zoals uiteengezet in overweging 228 en verder uitgewerkt in punt 2.3, dat als intrinsieke doelstelling heeft de winst van alle in Ierland belastingplichtige vennootschappen te belasten. Zoals beschreven in de overwegingen 229 en 235

⁽¹⁵⁸⁾ Alleen in het geval van andere inkomsten, namelijk inkomsten in de vorm van dividenden of rente, worden binnenlandse ondernemingen belast op hun wereldwijde inkomsten, terwijl buitenlandse ondernemingen dan helemaal niet worden belast.

⁽¹⁵⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 april 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, ECLI:EU:C:1999:2664, punt 29.

⁽¹⁶⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 23 februari 2006, *CLT-UFA*, C-253/03, ECLI:EU:C:2006:129, punt 29.

⁽¹⁶¹⁾ Zie bijvoorbeeld de brief van Ierland van 17 juli 2015, punten 32 en 33.

⁽¹⁶²⁾ Zie in dit verband arrest van het Hof van Justitie van 23 februari 2006, *CLT-UFA*, C-253/03, ECLI:EU:C:2006:129, punt 33: „[...] op de winst van een filiaal [moet] een belastingtarief [...] worden toegepast dat gelijk is aan het totale belastingtarief dat in dezelfde omstandigheden van toepassing zou zijn op de winsten die door een dochteronderneming aan haar moederonderneming worden uitgekeerd.” Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.*, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punt 50.

omvat dat referentiestelsel zowel niet-geïntegreerde als geïntegreerde ondernemingen en, zoals beschreven in de overwegingen 237 tot en met 241 zowel binnenlandse en buitenlandse ondernemingen. Artikel 25 TCA 97 moet daarom worden geacht een integrerend en noodzakelijk onderdeel te zijn van dat referentiestelsel, maar geen afzonderlijk op zichzelf staand referentiestelsel.

- (243) Dat de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland het juiste referentiestelsel vormen, wordt in deze zaak bevestigd door de betwiste fiscale rulings zelf. De doelstelling van die rulings is de jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland te bepalen om op grond van die regels op die winst vennootschapsbelasting te kunnen heffen. De jaarlijkse belastbare winst in Ierland van ASI en AOE, die voortvloeit uit de toepassing van de betwiste fiscale rulings, wordt belast op basis van artikel 21, lid 1 TCA 97 tegen het reguliere tarief van de vennootschapsbelasting van 12,5 % voor inkomsten uit handel en 25 % voor inkomsten uit andere activiteiten dan handel, net zoals de winst van iedere andere onderneming die onderworpen is aan Ierse belastingen, ongeacht of zij al dan niet geïntegreerd is of in of buiten Ierland is gevestigd. Zo is de uiteindelijke doelstelling van de oefening waarin de betwiste fiscale rulings voorzien, te komen tot een jaarlijkse belastbare winst voor ASI en AOE die ervoor zorgt dat die buitenlandse ondernemingen worden belast op hun inkomsten die uit lokale bron zijn verkregen op een soortgelijke manier als niet-geïntegreerde binnenlandse ondernemingen volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland. Ierland heeft zelf in de loop van de administratieve procedure het volgende verklaard: „De belastingdienst gaat in de normale uitoefening van zijn werkzaamheden de dialoog aan met belastingbetalers om duidelijkheid te verschaffen over de toepassing van de belastingwetgeving [...]. Het doel is ervoor te zorgen dat door deze ondernemingen de juiste Ierse belasting wordt betaald op dat gedeelte van hun winsten dat binnen het toepassingsgebied van de Ierse vennootschapsbelasting valt, waaronder, met betrekking tot buitenlandse ondernemingen, dat gedeelte van hun winsten dat is toe te rekenen aan de activiteiten van hun Ierse vestigingen. Het is in deze context dat de belastingdienst de dialoog aangaat met Apple Operations Europe en Apple Sales International om ervoor zorgen dat de winsten die aan hun Ierse vestigingen worden toegerekend, overeenstemmen met de activiteiten van die vestigingen.” ⁽¹⁶³⁾.

8.2.2. SELECTIEF VOORDEEL VOORTVLOEIEND UIT EEN AFWIJING VAN DE GEWONE REGELS TER BELASTING VAN VENNOOTSCHAPSWINST IN IERLAND WAARDOOR EEN VERLAGING VAN DE BELASTBARE GRONDSLAG ONTSTAAT

- (244) Een fiscale ruling is bedoeld om vooraf vast te leggen hoe het gewone belastingstelsel in een bepaalde zaak zal worden toegepast in het licht van de specifieke feiten en omstandigheden van die zaak. Maar bij de toekenning van een fiscale ruling moeten, net als bij alle andere fiscale maatregelen, de staatssteunregels in acht worden genomen. Wanneer met een fiscale ruling zonder rechtvaardiging een uitkomst wordt bekrachtigd die geen betrouwbare afspiegeling is van hetgeen de uitkomst zou zijn van een normale toepassing van de algemene belastingregeling, kan met die ruling een selectief voordeel worden toegekend aan de partij waaraan die ruling wordt afgegeven, in zoverre die selectieve behandeling ertoe leidt dat de belasting die die belastingplichtige in die lidstaat verschuldigd is, wordt verlaagd ten opzichte van vennootschappen die in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren.
- (245) In de betwiste fiscale rulings worden methoden voor de toerekening van de winst van ASI en AOE aan hun respectieve Ierse vestigingen onderschreven, waardoor die ondernemingen, voor de periode waarin die rulings van kracht waren, kunnen bepalen wat hun belastbare winst is en bijgevolg de vennootschapsbelasting die zij jaarlijks aan Ierland verschuldigd zijn. Nu is vastgesteld dat de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, met inbegrip van, maar niet beperkt tot artikel 25 TCA 97, het referentiestelsel is waaraan de betwiste fiscale rulings moeten worden getoetst, moet worden nagegaan of die rulings een afwijking van dat referentiestelsel vormen, waardoor ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ongelijk worden behandeld. Zoals beschreven in overweging 224 zal de beoordeling van de Commissie van de vraag of de betwiste fiscale rulings een afwijking vormen van dat referentiestelsel samenvallen met de vaststelling of die rulings een economisch voordeel verlenen aan ASI en AOE.

8.2.2.1. *De toepasselijkheid van het zakelijkheidsbeginsel bij de toepassing van artikel 21, lid 1 en artikel 25 TCA 97*

a) **Artikel 25 TCA 97 vereist het gebruik van een methode voor winsttoerekening**

- (246) Overeenkomstig artikel 21, lid 1 TCA 97 wordt de vennootschapsbelasting in Ierland geheven op de winst van ondernemingen. In artikel 25 TCA 97 is bepaald dat een onderneming die niet in Ierland is gevestigd en die een

⁽¹⁶³⁾ Brief van Ierland van 9 juli 2013, bijlage 1, blz. 9.

handelsactiviteit uitvoert via een vestiging of agentschap in Ierland is onderworpen „aan vennootschapsbelasting op al haar belastbare winsten ongeacht waaruit die voortvloeien”. Voor het bepalen van de in Ierland op grond van artikel 21, lid 1 TCA 97 verschuldigde belasting van een buitenlandse onderneming is het dus in de eerste plaats noodzakelijk om de belastbare winsten van die onderneming in de zin van artikel 25 TCA 97 vast te stellen.

- (247) Met het oog daarop wordt in artikel 25 TCA 97 gespecificeerd dat belastbare winsten gelijk zijn aan „inkomsten uit handel die direct of indirect voortvloeien via of uit de vestiging of het agentschap, en alle inkomsten uit eigendommen of rechten die door de vestiging of het agentschap worden gebruikt dan wel door of namens de vestiging of het agentschap worden gehouden, maar dit artikel betreft niet de distributies die zijn ontvangen van in de staat gevestigde ondernemingen”. De vermelding van inkomsten uit handel impliceert dat inkomsten uit andere activiteiten dan handel, dat wil zeggen passieve inkomsten, zoals rentebaten en dividenden, zijn uitgesloten van het toepassingsgebied ervan. Artikel 25 TCA 97 geldt echter in situaties waarin in beginsel geen afzonderlijk eigendom van activa kan worden vastgesteld op basis van overeenkomsten tussen de verschillende onderdelen van dezelfde buitenlandse onderneming en waar risico's en functies contractueel niet kunnen worden afgebakend om uitsluitel te geven over de belastbare winst van een Ierse vestiging, in tegenstelling tot de andere onderdelen van die onderneming. In artikel 25 TCA 97 is evenmin aangegeven hoe onderscheid moet worden gemaakt tussen inkomsten uit handel die zijn opgenomen in de jaarrekeningen van de Ierse vestiging (direct of indirect), en de inkomsten die door de andere onderdelen van de onderneming buiten Ierland en niet direct of indirect door de Ierse vestiging worden gegenereerd.
- (248) Uit de bewoordingen en de doelstelling van artikel 25 TCA 97 blijkt derhalve dat die bepaling alleen kan worden toegepast samen met een methode voor winsttoerekening. Ierland erkent zelf dat artikel 25 TCA 97 geen houvast biedt voor het bepalen van de belastbare winst van een Ierse vestiging, maar het gebruik van een methode voor winsttoerekening vereist ⁽¹⁶⁴⁾, wat ook door Apple wordt erkend ⁽¹⁶⁵⁾. Dit wordt ook bevestigd door de betwiste fiscale rulings zelf, die tot doel hebben een methode voor winsttoerekening vast te stellen zodat de belastbare winsten van de respectieve Ierse vestigingen van ASI en AOE kunnen worden vastgesteld in de zin van artikel 25 TCA 97 en vervolgens belast kunnen worden volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland.

b) Artikel 107, lid 1, van het Verdrag vereist dat de methode voor winsttoerekening is gebaseerd op het zakelijkheidsbeginsel

- (249) Volgens de vaste rechtspraak moet elke fiscale maatregel die in een lidstaat wordt aangenomen, met inbegrip van een fiscale ruling waarin een methode voor winsttoerekening ter bepaling van de belastinggrondslag van een vestiging wordt onderschreven, voldoen aan de regels betreffende steunmaatregelen, die voor de lidstaten bindend zijn en voorrang genieten boven hun nationale wetgeving ⁽¹⁶⁶⁾. Het Hof van Justitie heeft reeds verklaard dat een verlaging van de belastbare grondslag die voortvloeit uit een belastingmaatregel, waardoor een belastingbetaler voor transacties binnen de groep verrekenprijzen kan toepassen die niet in de buurt liggen van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, die belastingbetaler een selectief voordeel verleent in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ⁽¹⁶⁷⁾. Dit komt omdat de belasting die die belastingplichtige verschuldigd is en die wordt bepaald volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst, wordt verlaagd in vergelijking met onafhankelijke ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen.
- (250) In zijn arrest over de Belgische belastingregeling voor coördinatiecentra ⁽¹⁶⁸⁾ heeft het Hof van Justitie zich gebogen over een beroep dat was ingesteld tegen een beschikking van de Commissie, waarin onder meer was geconcludeerd dat de methode om het belastbare inkomsten op grond van die regeling te bepalen, aan die centra een selectief voordeel verleende ⁽¹⁶⁹⁾. Op grond van die regeling werden de belastbare winsten forfaitair vastgesteld, namelijk als een percentage van het bedrag van de uitgaven en de exploitatiekosten, exclusief personeelskosten en financiële lasten. Volgens het Hof „moet, [o]m na te gaan of de vaststelling van de

⁽¹⁶⁴⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 21.

⁽¹⁶⁵⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punten 154 en 155: „artikel 25 TCA vereist dat winsten worden toegerekend aan de vestiging.”.

⁽¹⁶⁶⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 vzw/Commissie, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, punt 81; arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 25, en beschikking van 29 maart 2012, Safilo, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, punt 18; zie ook arrest van het Gerecht van 25 maart 2015, België/Commissie, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, punt 66.

⁽¹⁶⁷⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 vzw/Commissie, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁸⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 vzw/Commissie, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹⁶⁹⁾ Beschikking 2003/757/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra (PB L 282 van 30.10.2003, blz. 25).

belastbare inkomsten als voorzien in de regeling voor coördinatiecentra, deze een voordeel verschaft, de genoemde regeling [...] worden vergeleken met de algemene regeling, die is gebaseerd op het verschil tussen lasten en baten van een onderneming die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst". Het Hof verklaarde vervolgens dat „de uitsluiting van [personeelskosten en financiële lasten] van de kosten aan de hand waarvan de belastbare inkomsten van deze centra worden vastgesteld, niet [kan] leiden tot verrekenprijzen die in de buurt liggen van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst”, waarmee naar het oordeel van het Hof „de coördinatiecentra een voordeel [wordt verschaft]” ⁽¹⁷⁰⁾.

- (251) Het Hof heeft zodoende aanvaard dat met een belastingmaatregel die erin resulteert dat een geïntegreerde groeps-onderneming verrekenprijzen in rekening brengt die geen afspiegeling zijn van de prijzen die in rekening worden gebracht in een omgeving waarin vrije mededinging heerst (dat wil zeggen prijzen die worden bepaald door onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen), een selectief voordeel aan die onderneming wordt verleend, in zoverre dit resulteert in een verlaging van haar belastbare grondslag en dus in een vermindering van haar verschuldigde belasting, zoals bepaald volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst. Zoals reeds uiteengezet, wordt het beginsel dat transacties binnen geïntegreerde ondernemingen moeten worden vergoed als waren deze overeengekomen tussen niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, het zakelijkheidsbeginsel genoemd. In het arrest betreffende de Belgische belastingregeling voor coördinatiecentra heeft het Hof van Justitie het zakelijkheidsbeginsel bekrachtigd als het ijkpunt om te bepalen of een geïntegreerde groepsonderneming een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ontvangt ten gevolge van een belastingmaatregel waarbij haar verrekenprijzen en dus haar belastbare grondslag worden vastgesteld.
- (252) Het doel van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat transacties tussen geïntegreerde groepsondernemingen voor belastingdoeleinden worden behandeld door verwijzing naar de hoeveelheid winst die zou zijn ontstaan als dezelfde transacties door niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen waren verricht. Anders zouden geïntegreerde groepsondernemingen bij de bepaling van hun belastbare grondslag volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst een gunstige behandeling krijgen die niet open staat voor niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen, hetgeen zou leiden tot een ongelijke behandeling tussen ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de intrinsieke doelstelling van die regels, zijnde de belasting van de winsten van alle ondernemingen die onder het toepassingsgebied van de belastingregels vallen, omdat de belastbare winst van beide ondernemingen wordt belast tegen hetzelfde tarief van de vennootschapsbelasting.
- (253) Hetzelfde geldt voor de interne transacties van verschillende onderdelen van dezelfde geïntegreerde onderneming, zoals een vestiging die transacties aangaat met andere onderdelen van de onderneming waartoe zij behoort. Zoals uitgelegd in de overwegingen 228 tot en met 242, moeten alle ondernemingen die zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting in Ierland, ongeacht of zij al dan niet in Ierland zijn gevestigd en ongeacht of zij al dan niet geïntegreerde ondernemingen zijn, derhalve worden geacht in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te verkeren in het licht van de intrinsieke doelstelling van de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, namelijk het heffen van belasting op de winst van alle in Ierland belastingplichtige ondernemingen. Zoals uitgelegd in overweging 230, wordt de belastbare winst van een niet-geïntegreerde onderneming bepaald door prijzen die door de markt worden opgelegd voor de gekochte input en de door die onderneming verkochte producten en diensten, zoals die uit haar jaarrekeningen blijken, en het is die winst die het uitgangspunt vormt voor het bepalen van haar belastbare grondslag waarop de vennootschapsbelasting in Ierland op grond van artikel 21, lid 1 en artikel 26 TCA 97 wordt geheven. Om ervoor te zorgen dat een methode voor winsttoerekening die in een fiscale ruling wordt onderschreven, geen selectief voordeel verleent aan een buitenlandse onderneming die via een vestiging in Ierland actief is, moet die methode ervoor zorgen dat de belastbare winst van die vestiging, waarop de vennootschapsbelasting op grond van artikel 21, lid 1 en artikel 25 TCA 97 wordt geheven, wordt bepaald op een manier die een betrouwbare benadering van een markttuitkomst oplevert die in lijn is met het zakelijkheidsbeginsel. Een fiscale ruling waardoor een buitenlandse onderneming aan haar vestiging winst kan toerekenen op zodanige wijze dat die vestiging uitkomt op een belastbare winst die geen betrouwbare benadering is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen, verleent een selectief voordeel aan die onderneming volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, dat niet openstaat voor niet-geïntegreerde zelfstandige ondernemingen, in zoverre die onderneming daardoor haar belastbare grondslag, en daarmee haar aan Ierland verschuldigde vennootschapsbelasting, kan verminderen.
- (254) De Commissie is derhalve van oordeel dat, om vast te stellen of door de Ierse belastingdienst aan ASI en AOE een selectief voordeel is toegekend door middel van de betwiste fiscale rulings, het noodzakelijk is om uit te gaan van

⁽¹⁷⁰⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 ASBL, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, punten 96 en 97.

het beginsel dat transacties binnen een geïntegreerde onderneming moeten worden uitgevoerd alsof ze tussen niet-geïntegreerde ondernemingen op de markt zijn uitgevoerd ⁽¹⁷¹⁾. Alleen wanneer de prijzen voor transacties binnen een onderneming, die de belastbare grondslag bepalen van de afzonderlijke delen van die onderneming, een betrouwbare benadering zijn van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen, kan de aanwezigheid van een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag worden uitgesloten. Dit komt omdat alleen in dat scenario buitenlandse ondernemingen op gelijke wijze worden behandeld als niet-geïntegreerde ondernemingen als het gaat om het bepalen van hun belastbare grondslag en bijgevolg de verschuldigde vennootschapsbelasting volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland.

- (255) In tegenstelling tot wat Ierland ⁽¹⁷²⁾ en Apple ⁽¹⁷³⁾ aanvoeren, past de Commissie in haar toetsing van fiscale rulings inzake winsttoerekening en verrekenprijzen aan de staatssteunregels artikel 7, lid 2, en/of artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag of de OESO-richtlijnen inzake winsttoerekening of verrekenprijzen, zoals beschreven in punt 2.4, niet rechtstreeks toe. Zoals beschreven in overweging 79, bestaat het kader van de OESO uit niet-bindende richtsnoeren inzake methoden voor winsttoerekening en verrekenprijzen waarin staatssteunkwesties niet rechtstreeks aan bod komen ⁽¹⁷⁴⁾. Bij de toetsing van een fiscale ruling aan de staatssteunregels gaat de Commissie immers uit van artikel 107, lid 1, van het Verdrag en het zakelijkheidsbeginsel zoals die door het Hof van Justitie zijn uitgelegd, zoals beschreven in overweging 250. Het kader van de OESO is niet-bindend, maar de Commissie beschouwt dat kader als een nuttige leidraad voor belastingdiensten en multinationale ondernemingen om ervoor te zorgen dat regelingen inzake verrekenprijzen en winsttoerekening een marktconforme uitkomst opleveren. Voor zover een methode voor winsttoerekening afwijkt van de leidraad die in dit kader wordt verschaft, is dit een extra aanwijzing dat die methode geen betrouwbare benadering van een marktuitsluit oplevert die in lijn is met het zakelijkheidsbeginsel. Omgekeerd is het onwaarschijnlijk dat een fiscale ruling waarin een methode voor winsttoerekening wordt onderschreven die naar letter en geest volledig spoort met de leidraad die in het kader van de OESO wordt verschaft, met inbegrip van de leidraad voor de keuze van de meest geschikte methode voor verrekenprijzen, de ontvanger een selectief voordeel verleent.
- (256) In tegenstelling tot wat Ierland opmerkt ⁽¹⁷⁵⁾, past de Commissie het zakelijkheidsbeginsel in dit verband niet toe als grondslag voor het „opleggen” van belastingen die anders niet zouden worden geheven op grond van het referentiestelsel, maar als een maatstaf om na te gaan of de belastbare winst van een vestiging, waarop de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst van toepassing zijn, wordt bepaald op een wijze die ervoor zorgt dat buitenlandse geïntegreerde ondernemingen die via een vestiging in Ierland actief zijn, op grond van die regels geen gunstigere behandeling krijgen in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen.
- (257) Ten slotte, wat het feit betreft dat Ierland beklemtoont dat de Ierse belastingwetgeving verbiedt dat belastingen worden opgelegd op basis van algemene beginselen ⁽¹⁷⁶⁾, herinnert de Commissie eraan dat het door haar toegepaste zakelijkheidsbeginsel voortvloeit uit artikel 107, lid 1, van het Verdrag, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie, dat voor de lidstaten bindend is en nationale belastingregels niet uitsluit van zijn werkingssfeer ⁽¹⁷⁷⁾. Dit beginsel is derhalve van toepassing, ongeacht of de lidstaat in kwestie het zakelijkheidsbeginsel in zijn nationale rechtsstelsel heeft opgenomen.

⁽¹⁷¹⁾ Op vergelijkbare wijze stelt Apple in de punten 154 en 155 van haar opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure dat de winsttoerekeningsexercitie op grond van artikel 25 TCA 97 vereist dat de vestiging wordt beschouwd als een „zelfstandige entiteit”.

⁽¹⁷²⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 38 en volgende.

⁽¹⁷³⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 228 en volgende.

⁽¹⁷⁴⁾ De Commissie heeft in het besluit tot inleiding van de procedure al duidelijk gemaakt dat zij de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen niet als bron van recht toepast, maar op die richtlijnen steunt als referentiedocument, terwijl zij tegelijkertijd verwijst naar het zakelijkheidsbeginsel zoals uitgelegd door het Hof van Justitie. Na een beschrijving te hebben gegeven van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen en het zakelijkheidsbeginsel stelt de Commissie in overweging 57 voorts dat „in het licht van deze algemene opmerkingen [...] de Commissie [zal] onderzoeken of de betwiste fiscale rulings voldoen aan het zakelijkheidsbeginsel”.

⁽¹⁷⁵⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 43.

⁽¹⁷⁶⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 42, waarin wordt verwezen naar een uitspraak van het Ierse Hooggerechtshof die als volgt luidt: „Het is een gevestigde rechtsregel dat een burger niet belast mag worden, tenzij de verplichting duidelijk wordt opgelegd in de taal van de wet.” (Texaco (Ireland) Ltd v. Murphy (Inspector of Taxes) [1991] 2 Irish Reports 449 tot 454 (Supreme Court)).

⁽¹⁷⁷⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 vzw/Commissie, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, punt 81.

c) Conclusie: de norm voor de beoordeling van de vraag of de betwiste fiscale rulings een selectief voordeel verlenen aan ASI en AOE

- (258) Gelet op het voorgaande, indien kan worden aangetoond dat de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings van de Ierse belastingdienst worden onderschreven, resulteren in een in Ierland belastbare winst van ASI en AOE die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, moeten die rulings worden geacht die ondernemingen een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen, in zoverre ze leiden tot een verlaging van de verschuldigde vennootschapsbelasting volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastinggrondslag wordt bepaald door de winsten die zij onder marktvoorwaarden genereren.
- (259) In de punten 8.2.2.2 en 8.2.2.3 zal de Commissie aantonen dat de betwiste fiscale rulings afwijken van de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, omdat ASI en AOE aan de hand van de in die rulings onderschreven methoden hun jaarlijks belastbare winst in Ierland kunnen bepalen op een wijze die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.
- (260) Eerst en vooral is de Commissie van oordeel dat de aanvaarding door de Ierse belastingdienst van de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moeten worden toegerekend, die de basis vormt van de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, resulteert in een jaarlijks belastbare winst voor ASI en AOE in Ierland die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel ⁽¹⁷⁸⁾.
- (261) Subsidiair en onverminderd de conclusie in overweging 260, is de Commissie van oordeel dat, zelfs als de Ierse belastingdienst terecht de niet-gestaafde aanname heeft aanvaard dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moeten worden toegerekend, wat de Commissie betwist, de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, nog steeds resulteren in een jaarlijks belastbare winst voor ASI en AOE in Ierland die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, omdat die methoden hoe dan ook zijn gebaseerd op onjuiste methodologische keuzen ⁽¹⁷⁹⁾.
- (262) Alvorens dieper in te gaan op beide redeneringen merkt de Commissie op dat de betwiste fiscale rulings werden afgegeven bij afwezigheid van een winsttoerekenings- of verrekenprijzenverslag van Apple. Alleen de documentatie die is samengevat in punt 2.2.3 was voor de Ierse belastingdienst beschikbaar bij de behandeling van de rulingaanvragen. De Commissie heeft in het besluit tot inleiding van de procedure twijfels geuit over de afwezigheid van een winsttoerekenings- of verrekenprijzenverslag, die nog niet zijn weggenomen. Pas nadat de Commissie haar besluit tot inleiding van de procedure had vastgesteld, hebben Ierland en Apple elk ad-hocverslagen inzake winsttoerekening ingediend, respectievelijk opgesteld door PwC en [de belastingadviseur van Apple], ter rechtvaardiging achteraf van de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven. Omwille van de volledigheid zal de Commissie ook de toelichtingen in die verslagen overwegen, voor zover relevant, hoewel ze niet beschikbaar waren voor de Ierse belastingdienst op het moment van afgifte van die rulings.
- (263) Ten slotte merkt de Commissie op dat Ierland weliswaar heeft aangevoerd dat artikel 25 TCA 97 de Ierse belastingdienst niet verplicht om bij de afgifte van fiscale rulings de richtlijnen van het kader van de OESO te volgen, maar dat in de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, een vergoeding wordt vastgesteld voor alle activiteiten die door die vestigingen worden uitgevoerd op basis van de exploitatiekosten van de Ierse vestigingen, in plaats van een vergoeding op basis van de afzonderlijke transacties die door die vestigingen zijn gesloten met hun respectieve hoofdkantoren. De eenzijdige methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, lijken met andere woorden op een verrekenprijzenregeling op basis van de TNMM met exploitatiekosten als winstniveau-indicator, zoals beschreven in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen.

⁽¹⁷⁸⁾ Zie punt 8.2.2.2.

⁽¹⁷⁹⁾ Zie punt 8.2.2.3.

8.2.2.2. *Selectief voordeel ten gevolge van de aanvaarding door de Ierse belastingdienst van de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moeten worden toegerekend*

(264) Zoals uitgelegd in de overwegingen 265 tot en met 321, is de Commissie van oordeel dat de aanvaarding door de Ierse belastingdienst van de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moeten worden toegerekend, wat de basis vormt van de door Apple voorgestelde methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, resulteert in een jaarlijks belastbare winst voor ASI en AOE in Ierland die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitslag die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.

a) *Winsttoerekening binnen een onderneming impliceert toerekening van activa, functies en risico's tussen de verschillende onderdelen van die onderneming*

(265) In de betwiste fiscale rulings heeft de Ierse belastingdienst eenzijdige methoden voor winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE onderschreven. Die methoden stelen op de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE volledig buiten Ierland moeten worden toegerekend ⁽¹⁸⁰⁾. Op basis van die aanname wordt de belastbare winst van ASI en AOE in Ierland bepaald door middel van een methode voor verrekenprijzen die lijkt op de TNMM, waarbij de Ierse vestigingen worden behandeld als de „onderzochte partij” en de residuele winst van ASI en AOE buiten Ierland wordt toegerekend ⁽¹⁸¹⁾.

(266) Ierland voert aan dat het op grond van artikel 25 TCA 97 alleen de bevoegdheid heeft om belasting te heffen op dat gedeelte van de winsten van de onderneming dat overeenstemt met de activiteiten van de Ierse vestigingen en dat dit betekent dat voor de winsttoerekening alleen de activiteiten die in de Ierse vestigingen plaatsvinden, door de Ierse belastingdienst in aanmerking moeten worden genomen ⁽¹⁸²⁾. Volgens Ierland moeten de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE niet worden toegerekend aan de Ierse vestigingen voor belastingdoeleinden, omdat er in die vestigingen geen managementactiviteiten zijn in verband met die licenties ⁽¹⁸³⁾. Ierland betoogt dat de Ierse belastingdienst met het onderschrijven van een methode voor de berekening van de belastbare winst van de Ierse vestigingen op basis van het perspectief van de Ierse vestigingen alleen, artikel 25 TCA 97 correct heeft toegepast en geen selectief voordeel heeft verleend aan ASI of AOE.

(267) De Commissie is het niet eens met deze redenering.

(268) Zoals uitgelegd in punt 8.2.2.1, vereist de toepassing van artikel 25 TCA 97 het gebruik van een methode voor winsttoerekening die is gestoeld op het zakelijkheidsbeginsel. Wanneer twee onafhankelijke ondernemingen met elkaar een transactie sluiten, dan weerspiegelt de voor die transactie in rekening gebrachte prijs de functies die elke onderneming in die relatie vervult, met inachtneming van de door die ondernemingen gebruikte activa en gedragen risico's. Wanneer verbonden ondernemingen met elkaar een transactie sluiten, is derhalve een vergelijking van de door elk van hen gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's noodzakelijk om na te kunnen gaan of de prijs van een transactie binnen de groep zakelijk is bepaald ⁽¹⁸⁴⁾.

(269) In tegenstelling tot de situatie waarin verrekenprijzen worden gebruikt om commerciële voorwaarden vast te stellen tussen afzonderlijke ondernemingen die behoren tot dezelfde ondernemingsgroep, is de toerekening van

⁽¹⁸⁰⁾ Zie bijvoorbeeld de opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, blz.7, waarin wordt verklaard dat „[de belastingambtenaar die in 1991 heeft ingestemd met de grondslag van winsttoerekening] veel belang heeft gehecht aan het feit dat de Ierse vestigingen geen rechten hadden op of belangen hadden in de intellectuele eigendom van Apple, die een belangrijke bron van inkomsten voor de ondernemingen was”. Zie ook het fragment uit het interview van 30 november 1990, dat in overweging 64 is opgenomen, waarin het volgende wordt verklaard: „Volgens [de belastingadviseur van Apple] is de winst afkomstig uit drie bronnen — technologie, marketing en productie. Alleen de productie heeft betrekking op de Ierse vestiging.”.

⁽¹⁸¹⁾ Zie overweging 329.

⁽¹⁸²⁾ Zie de overwegingen 159 en 200.

⁽¹⁸³⁾ Zie de overwegingen 113, 185, 195 en 213.

⁽¹⁸⁴⁾ Zie paragraaf 1.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, opgenomen in voetnoot 61.

activa, functies en risico's in het geval van winsttoerekening tussen verschillende onderdelen van dezelfde onderneming geen vaststaand gegeven, maar wordt dit zelf bepaald door de winsttoerekeningsexercitie. Dit komt omdat in het geval van winsttoerekening binnen een onderneming geen van de afzonderlijke delen van die onderneming een aparte rechtspersoonlijkheid heeft en van geen van die delen derhalve kan worden gesteld dat het afzonderlijk eigenaar is van de activa of voor de passiva van die onderneming instaat. Het is veeleer de onderneming als geheel, samengesteld uit haar afzonderlijke delen, die eigenaar is van activa en aansprakelijk is jegens schuldeisers. Een schuldeiser van de onderneming zou als garantie in geval van faillissement mogelijk aanspraak kunnen maken op alle activa van de onderneming, ongeacht of die activa intern of voor belastingdoeleinden aan het hoofdkantoor van de onderneming of aan een bepaalde vestiging zijn toegerekend.

- (270) Bovendien kan in dergelijke gevallen de eigendom van activa niet op een betrouwbare wijze rechtstreeks worden afgeleid uit de jaarrekeningen van die onderneming ⁽¹⁸⁵⁾. Terwijl de fysieke aanwezigheid van personeel of activa in een bepaalde jurisdictie, zoals de locatie van een fabrieksgebouw, een aanwijzing kan geven voor de juiste toerekening van die activa binnen een onderneming, kunnen immateriële activa die eigendom zijn van de onderneming of door de onderneming worden gehouden, zoals intellectuele-eigendomslicenties, niet in een fysieke vorm worden waargenomen en zijn ze derhalve moeilijker toe te rekenen voor belastingdoeleinden. Aangezien er geen contractuele overeenkomsten kunnen bestaan tussen twee onderdelen van dezelfde onderneming, kan de eigendom van (materiële of immateriële) activa binnen die onderneming niet contractueel worden bepaald.
- (271) Aangezien de Ierse vestigingen van ASI en AOE geen aparte rechtspersoonlijkheid hebben van de ondernemingen waartoe zij behoren, kan noch voor de vestigingen, noch voor enig ander onderdeel van die ondernemingen, met name hun respectieve hoofdkantoren, worden gesteld dat zij afzonderlijke eigenaar zijn van de activa of de verschuldigde passiva van die ondernemingen. Bijgevolg kan noch voor de hoofdkantoren van ASI en AOE, noch voor hun respectieve Ierse vestigingen worden gesteld dat zij afzonderlijk de intellectuele-eigendomslicenties van Apple houden. In elk geval is het veeleer de onderneming als geheel, samengesteld uit de verschillende onderdelen van die onderneming, die de intellectuele-eigendomslicenties houdt.
- (272) Om ervoor te zorgen dat een winsttoerekening aan een vestiging resulteert in een betrouwbare benadering van een marktuitslag die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, moet rekening worden gehouden met het feit dat de activa, de risico's, het kapitaal, de rechten en de verplichtingen die voortvloeien uit transacties tussen die vestiging en de andere onderdelen van dezelfde onderneming, toebehoren tot de onderneming als geheel, in plaats van aan een afzonderlijk onderdeel van de onderneming ⁽¹⁸⁶⁾. De winsten die toe te rekenen zijn aan een vestiging zijn de winsten die die vestiging onder marktvoorwaarden zou hebben gerealiseerd, met name in haar betrekkingen met andere onderdelen van de onderneming, indien zij een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming was die dezelfde of soortgelijke activiteiten verricht onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, rekening houdend met de door de onderneming gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's via de vestiging en via de andere onderdelen van de onderneming.

⁽¹⁸⁵⁾ Afzonderlijke rekeningen kunnen niettemin voor interne verslagdoeleinden worden opgesteld, hoewel die geen juridisch bindende afbakening vormen voor de mogelijke aanspraak op de activa en niet extern hoeven te worden gecontroleerd of geverifieerd. In deze zaak bestond zelfs niet een dergelijke indicatieve en interne afbakening of werd die niet aan Ierland verstrekt bij de aanvraag van de betwiste fiscale rulings. Het feit dat ASI geen afzonderlijke rekeningen voor het hoofdkantoor en de vestiging heeft gerapporteerd aan de Ierse belastingdienst, werd door Ierland bevestigd. Zulks was ook het geval voor AOE. Zie overweging 101.

⁽¹⁸⁶⁾ Zie ook punt 14, deel B-3, onder i), blz. 14 van het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010: „Voor niet-gelieerde ondernemingen wordt aan de hand van juridisch bindende overeenkomsten of andere aantoonbare juridische regelingen bepaald welke onderneming activa bezit en welke onderneming risico draagt. Soortgelijke overwegingen gelden voor verbonden ondernemingen op voorwaarde dat zulke overeenkomsten of wettelijke regelingen een afspiegeling zijn van de onderliggende werkelijkheid [...]. Evenzo ontstaan in de context van een afzonderlijke onderneming in de regel geen problemen bij het bepalen van welke onderneming over het kapitaal beschikt. De feitelijke rechtspositie in de context van een vaste inrichting daarentegen is dat geen enkel van de verschillende onderdelen van een onderneming juridisch gezien „eigenaar” is van de activa, de risico's draagt en in het bezit is van het kapitaal of de overeenkomsten met afzonderlijke ondernemingen. De rechtspositie is dus nutteloos in de context van een vaste inrichting, aangezien artikel 7, lid 2) vereist dat de vaste inrichting wordt behandeld als een afzonderlijke en onafhankelijke onderneming die haar eigen functies vervult, haar eigen risico draagt en zelfstandig activa bezit of gebruikt. Het is op grond van het zakelijkheidsbeginsel van artikel 7 daarom noodzakelijk een mechanisme te ontwikkelen voor de toerekening van risico's, economische eigendom van activa en kapitaal aan de hypothetisch afzonderlijke en onafhankelijke vaste inrichting teneinde rechten en verplichtingen die voortvloeien uit transacties tussen onafhankelijke ondernemingen en de onderneming waarvan de vaste inrichting een onderdeel vormt te koppelen aan de hypothetisch afzonderlijke en onafhankelijke vaste inrichting, en teneinde de aard van de transacties (dat wil zeggen de transacties binnen een onderneming die overeenkomen met transacties tussen afzonderlijke ondernemingen) tussen de hypothetisch afzonderlijke vaste inrichting en andere onderdelen van de onderneming waarvan de vaste inrichting een onderdeel vormt te herkennen en vast te stellen.”.

- (273) Ierland lijkt te erkennen ⁽¹⁸⁷⁾, net zoals Apple ⁽¹⁸⁸⁾, dat de Ierse belastingdienst bij het bepalen van de belastbare winst van een buitenlandse onderneming op grond van artikel 25 TCA 97 rekening moet houden met de activa, functies en risico's van haar Ierse vestiging. Apple erkent evenzo dat de winsttoerekeningsexercitie op grond van artikel 25 TCA 97 vereist dat de vestiging wordt beschouwd als een „zelfstandige entiteit” ⁽¹⁸⁹⁾. In tegenstelling tot de door Ierland voorgestelde aanpak in overweging 266 moest de Ierse belastingdienst, teneinde ervoor te zorgen dat een methode voor de toerekening van winst aan een Ierse vestiging resulteert in een betrouwbare benadering van een marktuitskomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, echter controleren of de toerekening van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple buiten Ierland, in plaats van aan hun respectieve Ierse vestigingen, een toerekening was die in een zakelijke context zou kunnen worden overeengekomen. Meer in het bijzonder moest de Ierse belastingdienst naar aanleiding van het verzoek om de door Apple voorgestelde methoden voor winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE te valideren, eerst de door die ondernemingen via hun Ierse vestigingen en via de andere onderdelen van die ondernemingen gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's grondig onderzoeken.
- (274) Ierland en Apple brengen hiertegen in dat ASI en AOE overeenkomstig het territorialiteitsbeginsel alleen belast mogen worden op de winst die voortvloeit uit hun activiteiten in Ierland. De bevoegdheden van Ierland om belasting te heffen, zijn derhalve beperkt tot de uit Ierse bron verkregen inkomsten, zoals bedoeld in artikel 25 TCA 97 ⁽¹⁹⁰⁾. De Commissie is het met die beschrijving van het territorialiteitsbeginsel eens. Het territorialiteitsbeginsel, waarbij de Commissie geen vraagtekens plaatst, betreft echter het recht om belasting te heffen. Dit beginsel neemt niet weg dat het noodzakelijk is dat een belastingdienst de toerekening bepaalt van de door een buitenlandse onderneming via haar vestiging en via de andere onderdelen van de onderneming gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's, met inbegrip van de intellectuele eigendom die door de onderneming als geheel wordt gehouden, teneinde het bedrag van de broninkomsten vast te stellen op een wijze die resulteert in een betrouwbare benadering van een marktuitskomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Met dit argument lijken Ierland en Apple het territorialiteitsbeginsel op grond waarvan op broninkomsten die via de Ierse vestigingen zijn gegenereerd belasting wordt geheven, te verwarren met een zorgvuldigheid om feitelijke informatie te verzamelen over de activiteiten van ASI en AOE om een zakelijke toerekening van activa, functies en risico's binnen die ondernemingen te waarborgen teneinde hun belastbare winst in Ierland te bepalen. Bij de controle of een methode voor winsttoerekening van een buitenlandse onderneming resulteert in een betrouwbare benadering van een marktuitskomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel gelden geen territoriale beperkingen op het verzamelen van informatie.
- (275) In de beschrijving waar de intellectuele eigendom van Apple wordt beheerd of aan wie de intellectuele-eigendomslicenties van Apple moeten worden toegerekend, bevatten zowel de rulingaanvraag als latere opmerkingen van Ierland en Apple aanwijzingen dat de intellectuele eigendom buiten Ierland wordt beheerd ⁽¹⁹¹⁾. Er wordt enerzijds verwezen naar activiteiten die door de hoofdkantoren van ASI en AOE worden verricht en anderzijds naar functies en economische activiteiten die door Apple Inc. worden vervuld, met name activiteiten die door leidinggevenden van Apple in de VS worden verricht. Aangezien een meerderheid van de bestuursleden van ASI als AOE zich echter in de VS bevinden en tevens in dienst zijn van Apple Inc. ⁽¹⁹²⁾, is het onduidelijk of de activiteiten die worden bedoeld, worden toegerekend aan de hoofdkantoren van ASI en AOE of aan Apple Inc. De Commissie zal het effect van beide scenario's op de toerekening van winst aan de respectieve Ierse vestigingen van ASI en AOE onderzoeken in respectievelijk de overwegingen 276 tot en met 307 en de overwegingen 308 tot en met 318.

⁽¹⁸⁷⁾ Ierland heeft uitgelegd dat de toepassing van artikel 25 TCA 97 vereist dat Ierse belastingdienst een oordeel moet vellen met inachtneming van de specifieke feiten en omstandigheden van elke zaak hetgeen „de functies van iedere vestiging, haar belang (indien van toepassing) in de activa van de onderneming, de aard en het niveau van de risico's die door de vestiging worden gedragen en het totale aandeel dat de vestiging heeft in de winsten van de onderneming” kan omvatten. Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 21.

⁽¹⁸⁸⁾ Apple stelt in punten 154 en 155 van haar opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure dat de winsttoerekeningsexercitie op grond van artikel 25 TCA 97 wordt uitgevoerd op basis van de volgende criteria: „i) de activiteiten van de vestiging (in het bijzonder de functies van de vestiging, de activa die zij bezit en de risico's die zij draagt), ii) de waarde die door die activiteiten wordt gegenereerd en de werkelijke kosten die zijn gemaakt door de vestiging, en iii) een vergelijking met andere ondernemingen in een vergelijkbare sector of bedrijfstak.” Volgens Apple waren deze belangrijke beginselen bepalend voor de toepassing van artikel 25 TCA 97 op het moment van afgifte van de betwiste fiscale rulings en blijven ze vandaag gelden. Zie ook het advies van [de adviseur van Apple], zoals beschreven in overweging 204.

⁽¹⁸⁹⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punten 154 en 155.

⁽¹⁹⁰⁾ Brief van Ierland van 4 mei 2015, blz. 4.

⁽¹⁹¹⁾ Zie bijvoorbeeld de overwegingen 113, 163, 185, 188, 195, 204, 205, 209 en 210.

⁽¹⁹²⁾ Zie overweging 114.

b) Toerekening van activa, functies en risico's aan een vestiging met een scala aan bedrijfsactiviteiten en aan een hoofdkantoor zonder fysieke aanwezigheid en werknemers

(276) ASI en AOE zijn beide opgericht in Ierland. Op grond van artikel 23A TCA 97 waren ASI en AOE echter niet belastingplichtig in Ierland in de periode waarin de betwiste rulings van kracht waren. Vóór de wijziging ervan bij de Finance Act 2013 konden in Ierland opgerichte ondernemingen krachtens artikel 23A TCA 97 worden beschouwd als niet-belastingplichtig, mits aan bepaalde voorwaarden was voldaan. Aangezien zowel ASI als AOE uiteindelijk onder zeggenschap staan van een onderneming die is gevestigd in een land waarmee een belastingverdrag is gesloten, namelijk Apple Inc., dat belastingplichtig is in de VS ⁽¹⁹³⁾, en aangezien beide ondernemingen via hun respectieve vestigingen een commerciële activiteit uitvoerden in Ierland en werden geleid en gecontroleerd buiten Ierland, werden ASI en AOE krachtens de handelsuitzondering van artikel 23A TCA 97 beschouwd als niet in Ierland belastingplichtige ondernemingen. In dat verband heeft Apple aangegeven dat ASI en AOE „nergens” een fiscale woonplaats hadden ⁽¹⁹⁴⁾, terwijl Ierland van oordeel was dat de twee ondernemingen „functioneel werden geleid en gecontroleerd” in de VS ⁽¹⁹⁵⁾. Zoals uitgelegd in overweging 52, kunnen ASI en AOE wat hun fiscale woonplaats betreft in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren, het best worden omschreven als „staatloos”.

(277) In tegenstelling tot wat Ierland aanvoert ⁽¹⁹⁶⁾, is in het onderzoek van de Commissie niet gekeken naar de verenigbaarheid van artikel 23A TCA 97 met de staatssteunregels of naar het ontbreken van een fiscale woonplaats van ASI en AOE als gevolg van de toepassing van die bepaling op grond van die regels. Evenmin is in het onderzoek nagegaan of de structuur en opzet van de ondernemingen van de Apple-groep in Ierland in overeenstemming zijn met de staatssteunregels. Zoals uitgelegd in overweging 39, betrof haar onderzoek veeleer de betwiste fiscale rulings en de vraag of de methoden voor winsttoerekening die door de Ierse belastingdienst in die rulings werden onderschreven, resulteerden in het toekennen van staatssteun.

(278) Niettemin merkt de Commissie op dat het uittreksel van de gecontroleerde jaarrekeningen van ASI dat is opgenomen in haar jaarverslag voor 2007 en in afbeelding 6 van dit besluit, lijkt uit te gaan van de premisse dat de totale boekhoudkundige winst van ASI is onderworpen aan het reguliere tarief van de Ierse vennootschapsbelasting van 12,5 %, dat van toepassing is op inkomsten uit handel. Bovendien wordt in de toelichting bij de gedetailleerde berekening van de belasting die is opgenomen in afbeelding 6 verduidelijkt dat „het huidige belastingtarief [...] lager [is] dan het normale belastingtarief dat in Ierland van toepassing is. [...]” ⁽¹⁹⁷⁾. Apple lijkt

⁽¹⁹³⁾ Zie overweging 50. Bij haar onderzoek naar de Ierse rulingpraktijk inzake winsttoerekening aan de vestiging van een buitenlandse onderneming (zie de overwegingen 384 tot en met 396), heeft de Commissie gevallen geconstateerd van andere in Ierland opgerichte maar niet in Ierland belastingplichtige ondernemingen, die echter wel belastingplichtig waren in de jurisdictie waar die ondernemingen zouden worden geleid en gecontroleerd. Zo werden bijvoorbeeld als fiscale woonplaatsen van in Ierland opgerichte ondernemingen [...] (zie Onderneming [I]) en [...] (zie Onderneming [D]) aangewezen. In een aantal gevallen was de fiscale woonplaats niet vermeld in de rulingaanvraag.

⁽¹⁹⁴⁾ De CEO van Apple heeft het volgende verklaard: „Het is mijn opvatting dat er voor geen enkele van de drie dochterondernemingen die u zojuist hebt genoemd [AOI, ASI en AOE] een fiscale woonplaats is” in de hoorzitting betreffende Offshore Profit Shifting and U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) van het Permanent Subcommittee on Investigations van de Amerikaanse Senaat, 21 mei 2013. blz. 45. Zie ook afbeelding 7 van dit besluit, waarin een uittreksel van het jaarverslag van ASI van 2012 is opgenomen waarin het volgende is vermeld: „De onderneming is niet belastingplichtig in enige jurisdictie”.

⁽¹⁹⁵⁾ Zie de overwegingen 51, 112 en 200. Zie ook de verklaringen van Tim Cook, CEO van Apple, en Phillip Bullock, hoofd van fiscale operaties van Apple Inc., in de hoorzitting betreffende Offshore Profit Shifting and U.S. Tax Code Part 2 (Apple Inc.) van het Permanent Subcommittee on Investigations van de Amerikaanse Senaat, 21 mei 2013. blz. 41.

⁽¹⁹⁶⁾ Zie de overwegingen 199 en 200.

⁽¹⁹⁷⁾ In de presentatie van de berekening van de belasting begint Apple met de totale boekhoudkundige winst van ASI (voor het boekjaar 2007 ongeveer 1 844 miljoen USD) en de toepassing van het Ierse belastingtarief van 12,5 % voor inkomsten uit handel op die totale winst om uit te komen op een theoretische Ierse verschuldigde vennootschapsbelasting voor ASI (ongeveer 230 miljoen USD). Zij voegt vervolgens bij dat bedrag de belasting met betrekking tot rentebaten tegen het tarief van 25 %. Op het verkregen theoretische belastingbedrag dat tegen het reguliere Ierse tarief verschuldigd is, brengt Apple op zodanige wijze een bedrag in mindering dat het theoretische belastingbedrag wordt verlaagd tot het niveau dat voor de Ierse vestiging van ASI in de betwiste fiscale rulings werd onderschreven (ongeveer 8,9 miljoen USD). Deze vermindering met een bedrag van ongeveer 224 miljoen USD wordt gepresenteerd als een correctie voor „inkomsten belast tegen lagere tarieven”.

met andere woorden, als vertrekpunt, de totale boekhoudkundige winst van ASI als belastbare grondslag te hebben genomen voor de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting in Ierland, de in de betwiste fiscale rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening te hebben toegepast als middel om die grondslag te verlagen en te hebben aanvaard dat de verschuldigde Ierse vennootschapsbelasting van ASI lager was dan die welke in de regel van toepassing is op in Ierland belastingplichtige ondernemingen ⁽¹⁹⁸⁾.

- (279) Dit gezegd zijnde, om te bepalen of de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven een selectief voordeel (en dus staatssteun) verlenen aan ondernemingen zoals ASI en AOE, moet worden vastgesteld of die methoden leiden tot een jaarlijkse belastbare winst voor ASI en AOE in Ierland die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitslag die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel ⁽¹⁹⁹⁾. Dat hangt af van de vraag of die methoden op een betrouwbare wijze het niveau van winst benaderen dat de Ierse vestigingen van die ondernemingen onder marktvoorwaarden zouden hebben gerealiseerd, met name in hun betrekkingen met de andere onderdelen van hun respectieve ondernemingen, als zij afzonderlijke en onafhankelijke ondernemingen waren die dezelfde of soortgelijke activiteiten verrichten onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden ⁽²⁰⁰⁾. Aangezien in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren, ASI geen andere vestigingen buiten Ierland had en de enige andere vestiging van AOE buiten Ierland in Singapore was gevestigd, maar die vestiging door Ierland of Apple nooit werd voorgesteld als een vestiging die functies vervult die de totale winsten van AOE genereren, is het gevolg van de aanvaarding door de Ierse belastingdienst van de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple buiten Ierland moeten worden toegerekend, dat die licenties voor belastingdoeleinden aan de hoofdkantoren van ASI en AOE werden toegerekend.
- (280) Alvorens methoden voor winsttoerekening te onderschrijven die waren gebaseerd op de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple buiten Ierland moeten worden toegerekend, had de Ierse belastingdienst moeten onderzoeken of die toerekening binnen ASI en AOE in een zakelijke context zou kunnen worden overeengekomen tussen twee niet-gelieerde ondernemingen die in een situatie verkeren die vergelijkbaar met die van de Ierse vestigingen en de hoofdkantoren van ASI en AOE. Hiervoor moest de Ierse belastingdienst bevestigen dat die licenties terecht buiten Ierland moeten worden toegerekend met inachtneming van de door die ondernemingen via de Ierse vestigingen en via hun respectieve hoofdkantoren gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's. Zoals aangetoond in de overwegingen 281 tot en met 293, had de Ierse belastingdienst, als hij een dergelijk onderzoek had uitgevoerd, moeten concluderen dat de afwezigheid van activiteiten met betrekking tot de intellectuele eigendom van Apple op het niveau van de respectieve hoofdkantoren betekende dat die licenties voor belastingdoeleinden aan de Ierse vestigingen moesten worden toegerekend, wat het enige mogelijke gevolg was van het feit dat die licenties niet aan de hoofdkantoren worden toegerekend.
- (281) Op basis van de feiten die aan de Commissie werden voorgelegd ⁽²⁰¹⁾ blijkt dat in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren, de hoofdkantoren van ASI en AOE enkel op papier bestonden, aangezien ASI en AOE in die periode geen fysieke aanwezigheid noch werknemers buiten Ierland hadden. Gezien de afwezigheid van werknemers waren de enige mensen die de functies van de hoofdkantoren konden waarborgen, de bestuursleden.
- (282) Apple voert bij diverse gelegenheden aan dat de raden van bestuur van ASI en AOE het beheer van de intellectuele eigendom ⁽²⁰²⁾ waarborgden. Het enige bewijs dat echter werd voorgelegd van de activiteiten die de raden van bestuur van ASI en AOE hebben uitgeoefend in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van

⁽¹⁹⁸⁾ Een soortgelijke procedure wordt gevolgd om uit te komen op de verschuldigde vennootschapsbelasting van de Ierse vestiging van ASI in afbeelding 7, behalve dat Apple een tarief van de vennootschapsbelasting van [1-5] % toepast op de totale boekhoudkundige winst van ASI. Het tarief van [1-5] % wordt gepresenteerd als het gemiddelde belastingtarief in alle jurisdicties waar ASI actief is. Er worden geen verdere details of verduidelijkingen gegeven hoe Apple tot de [1-5] % is gekomen. Het lijkt niet mogelijk om de [1-5] % in overeenstemming te brengen met welk gemiddeld belastingtarief dan ook in jurisdicties waar ASI actief is, aangezien ASI alleen in Ierland een fiscale aanwezigheid heeft.

⁽¹⁹⁹⁾ Zie overweging 258.

⁽²⁰⁰⁾ Zie overweging 272.

⁽²⁰¹⁾ Zoals de afwezigheid van werknemers, de afwezigheid van een vaste inrichting en de afwezigheid van verwijzing naar andere kantoorruimten dan die van Apple Inc.

⁽²⁰²⁾ Zie de overwegingen 113, 163, 189, 205 en 210.

kracht waren, zijn de beslissingen die in de bestuursvergaderingen werden genomen volgens de notulen uit de betrokken periode, die in de loop van het onderzoek aan de Commissie werden voorgelegd en zijn opgenomen in tabel 4 en tabel 5 van dit besluit. In die notulen wordt niet aangetoond dat de raden van bestuur van ASI en AOE actieve en cruciale rollen hebben vervuld op het vlak van het beheer van en de effectieve zeggenschap over de intellectuele-eigendomslicenties van Apple. In een aan de Commissie voorgelegd stuk waarin de besprekingen in die bestuursvergaderingen worden beschreven, heeft Apple zelf bij het samenvatten van de activiteiten van de raden van bestuur ⁽²⁰³⁾ geen enkele bespreking over intellectuele eigendom vastgesteld.

- (283) Ook besprekingen over of beslissingen omtrent deelname aan of wijzigingen van de CSA zijn opvallend afwezig in de notulen. Zoals uitgelegd in punt 2.5.4, werd de CSA sinds 1991 verschillende keren gewijzigd, voornamelijk in 2009. In tegenstelling tot het argument van Ierland dat de raden van bestuur van ASI en AOE de cruciale beslissingen hebben genomen om deel te nemen aan de CSA en ook om de significante kosten die uit deelname aan die overeenkomst voortvloeiden, te financieren ⁽²⁰⁴⁾, en het argument van Apple dat de raden van bestuur over de verschillende wijzigingen van de CSA hebben beslist ⁽²⁰⁵⁾, werd tot eind 2014, toen de nieuwe structuur van Apple in Ierland werd besproken ⁽²⁰⁶⁾, in de notulen van de bestuursvergaderingen geen enkele melding gemaakt van besprekingen over de wijziging van 2009 of andere besprekingen over de CSA of intellectuele eigendom van Apple ⁽²⁰⁷⁾.
- (284) Gedurende de hele periode van 1980 tot 2015 waarvoor notulen aan de Commissie werden voorgelegd, wordt in die notulen geen enkele melding gemaakt van besprekingen over de CSA tot de notulen van de bestuursvergadering van [...] in augustus 2014. Op die bestuursvergadering van de raad van bestuur van [...] werd voor de eerste keer [...]. Maar zelfs wanneer naar de CSA wordt verwezen, wijzen die notulen op de betrokkenheid van andere personen die de CSA namens ASI en AOE bespraken en die geen deel uitmaakten van de raad van bestuur van ASI of AOE en die niet aanwezig waren op de betrokken vergadering ⁽²⁰⁸⁾. Uit alle door de Commissie onderzochte notulen blijkt hoe dan ook dat de raad van bestuur van ASI en AOE pas eind 2014 was begonnen met besprekingen over de CSA, [...] en niet toen [...] de betwiste fiscale rulings toepaste, van kracht was ⁽²⁰⁹⁾.
- (285) Uit de notulen van de bestuursvergaderingen die aan de Commissie werden voorgelegd, blijkt dat de raden van bestuur geen gedetailleerde zakelijke besprekingen voerden vóór de besprekingen over de nieuwe structuur van Apple in Ierland, die volgens Apple als resultaat had dat de ruling van 2007 niet langer werd toegepast om de jaarlijkse belastbare winsten van ASI en AOE in Ierland te bepalen. De samenvatting van de notulen die in tabel 4

⁽²⁰³⁾ Apple vatte het advies van [de adviseur van Apple] over de activiteiten op de bestuursvergaderingen als volgt samen: „Uit de notulen van de raden van bestuur van AOE/ASI [...] blijkt dat de besluitvorming omtrent kwesties die voor AOE/ASI van groot strategisch belang zijn, die onder meer betrekking hebben op: i) financiële aangelegenheden zoals investeringsbesluiten, bankrekeningbeheer en kapitaalinstandhouding; ii) de beoordeling en goedkeuring van de jaarrekeningen, en iii) het binnen bepaalde parameters delegeren van zeggenschap met betrekking tot de bedrijfsactiviteiten, allemaal heeft plaatsgevonden in de VS en niet in Ierland.” Indiening van 7 september 2015, blz. 7; zie overweging 205.

⁽²⁰⁴⁾ Zie de brief van Ierland van 4 mei 2015, blz. 3.

⁽²⁰⁵⁾ Zie overweging 113.

⁽²⁰⁶⁾ Zie punt 2.5.7.

⁽²⁰⁷⁾ De besprekingen op de bestuursvergaderingen van ASI en AOE van augustus 2013 waarop volmachten voor de bescherming van de intellectuele eigendom verleend zouden zijn, hebben betrekking op een activiteit in verband met de intellectuele eigendom die noch ASI, noch AOE volgens de CSA kon waarborgen. Derhalve was het in principe niet nodig om zulke activiteiten aan werknemers van de groep in de VS te delegeren, aangezien enkel Apple Inc. volgens de CSA de intellectuele eigendom mocht beschermen, zelfs zonder delegatie. Zie overweging 127.

⁽²⁰⁸⁾ In de notulen wordt verklaard dat de [...]. Zie de notulen van de bestuursvergadering van ASI van [...] augustus 2014, blz. 7.

⁽²⁰⁹⁾ Zie overweging 136.

en tabel 5 is opgenomen, geeft de besprekingen weer voor ASI van januari 2009 tot en met september 2011 en voor AOE van december 2008 tot en met september 2011 ⁽²¹⁰⁾. Met uitzondering van één zakelijke beslissing om de activa van de Singaporese vestiging van AOE over te hevelen naar een andere onderneming van de Apple-groep ⁽²¹¹⁾, blijkt uit de notulen dat de besprekingen in de raden van bestuur van ASI en AOE voornamelijk uit administratieve taken bestonden, dat wil zeggen het goedkeuren van jaarrekeningen en het ontvangen van dividenden ⁽²¹²⁾, en niet uit actieve of cruciale functies met betrekking tot het beheer van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple.

- (286) Ierland brengt hiertegen in dat de zakelijke beslissingen niet in Ierland worden genomen ⁽²¹³⁾. De notulen van de bestuursvergaderingen van ASI en AOE geven echter aan dat verschillende functies, waaronder de volledige functies van de raad van bestuur, incidenteel werden uitbesteed aan werknemers van Apple in Ierland ⁽²¹⁴⁾. Ierland kan dus niet aanvoeren dat er geen belangrijke functies in Ierland zijn vervuld. In ieder geval kunnen aan de hand van de notulen van de bestuursvergaderingen van ASI en AOE de activiteiten van de hoofdkantoren nauwkeurig worden getraceerd en afgebakend, wat niet het geval is voor de activiteiten die plaatsvinden in de Ierse vestigingen, waar honderden werknemers, die in verschillende gebieden actief zijn, in dienst zijn.
- (287) Apple voert aan dat de activiteiten van de raad van bestuur van ASI en AOE op „talloze manieren” zijn gewaarborgd ⁽²¹⁵⁾, zonder nadere specificatie. Maar aangezien „talloze” in deze context lijkt te verwijzen naar een niet nader bepaalde en ontelbare reeks punten, die daardoor niet kunnen worden getoetst of omschreven, kan een methode voor winsttoerekening op basis van zulke niet nader bepaalde elementen niet resulteren in een marktuitsluiting, aangezien er geen objectieve zakelijke beoordeling van die methode kan worden verricht. Aangezien een meerderheid van de bestuursleden van ASI en AOE zich in de VS bevinden en tegelijkertijd in dienst zijn van Apple Inc., zouden ASI en AOE hoe dan ook in beginsel worden geacht een vaste inrichting in de VS te hebben. Hetzelfde geldt voor de vermeende activiteiten van de hoofdkantoren van ASI en AOE buiten de bestuursvergaderingen. In het geval van ASI stelt de Commissie verder vast dat haar bestuursleden geen vergoeding ontvangen, en ervan uitgaande dat de bestuursleden onder marktvoorwaarden worden vergoed, bevestigt dit dat hun activiteit niet waardevol is voor het hoofdkantoor van ASI.
- (288) Niet alleen vervulden die hoofdkantoren geen actieve of cruciale functies met betrekking tot het beheer van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple, maar zij hadden evenmin capaciteit om die functies te vervullen in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren. De managementactiviteiten die moeten worden uitgevoerd met betrekking op de intellectuele eigendom van Apple, zoals die worden beschreven in de

⁽²¹⁰⁾ In de overzichtstabel die Ierland op 22 april 2016 heeft voorgelegd, zijn 57 bestuursvergaderingen van ASI opgenomen die plaatsvonden in de periode van de eerste bestuursvergadering van ASI op 5 april 1990 tot het einde van het boekjaar 2014 (27 september 2014 volgens de jaarrekeningen). Bovendien heeft Apple de samenvattingen van de bestuursvergaderingen van 2006 tot en met 2012, die beschikbaar werden gesteld aan de Amerikaanse Senaat, niet verstrekt. Apple verwees in de op 15 april 2015 ingediende stukken naar de samenvatting (zie de brief van Apple van 22 april, blz. 18). In het overzicht in de vorm van een tabel dat Ierland heeft voorgelegd, zijn 30 bestuursvergaderingen in de periode van 2006 tot en met 2012, waarvan Ierland op dezelfde dag, namelijk 22 april 2016, notulen heeft verstrekt, niet opgenomen. De notulen van nog eens drie bestuursvergaderingen die in die periode zouden hebben plaatsgevonden, werden op 24 mei 2016 door Ierland voorgelegd. Tot slot zijn in de tabel van de bestuursvergaderingen van ASI die Apple aan de Amerikaanse Senaat heeft voorgelegd en die Ierland op 15 april 2015 bij de Commissie heeft ingediend nog eens vijf bestuursvergaderingen van ASI die plaatsvonden tussen 2006 en 2010 opgenomen, waarvan Ierland helemaal geen notulen aan de Commissie heeft voorgelegd. Op basis van de notulen die aan de Commissie werden voorgelegd, waren er in totaal 90 bestuursvergaderingen en als alle bestuursvergaderingen die zijn opgenomen in de bij de Amerikaanse Senaat ingediende stukken daadwerkelijk hebben plaatsgevonden, zijn dat er 92 (er werden geen notulen verstrekt van de vergaderingen van januari 2008 en oktober 2009 die wel waren opgenomen in de bij de Amerikaanse Senaat ingediende stukken). In beide gevallen vonden in de periode 1990 tot eind september 2014 gemiddeld minder dan vier bestuursvergaderingen per jaar plaats. Op basis van de informatie die op 22 april 2016 door Ierland werd ingediend, vond bovendien tussen 1993 en 1997 geen enkele bestuursvergadering plaats en werden beslissingen enkel op basis van schriftelijke resoluties van de raad van bestuur genomen. Op basis van de informatie die op 22 april 2016 werd ingediend, zou dat ook het geval zijn voor het jaar 2008.

⁽²¹¹⁾ In de verwijzing naar deze zakelijke beslissing lijkt echter enkel de overdracht als zodanig te zijn geregistreerd, die geen verband houdt met het beheer van de intellectuele eigendom, maar enkel een reorganisatie van de activiteiten vormt, en er lijkt geen enkele bespreking van de prijs of voorwaarden van de overdracht te hebben plaatsgevonden in de raad van bestuur.

⁽²¹²⁾ Dit wordt bevestigd door het advies van [de adviseur van Apple], zie overweging 205.

⁽²¹³⁾ Zie punt 12 van de opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure van 5 september 2014.

⁽²¹⁴⁾ Zie bijvoorbeeld de bestuursvergadering van ASI van 22 juni 2010 en de bestuursvergadering van AOE van 20 juli 2009, respectievelijk tabel 4 en tabel 5. Tijdens beide vergaderingen werden volgens de informatie in de jaarrekeningen van de in Ierland gevestigde dochter-ondernemingen van Apple volmachten verleend aan mevrouw C. Kearney en de heer M. O'Sullivan, werknemers van Apple in Ierland. Zie ook de notulen van de bestuursvergadering van 15 november 2010 van AOE waarin wordt gesteld dat „David O'Connell, gebouwenbeheerder van Apple in Cork, in naam van de Onderneming [AOE] en samen met de advocaten over de overdracht van lokale eigendom voor Onderneming [AOE] had onderhandeld, [...] met betrekking tot het leasen van bijkomende opslagruimte geschikt voor de vestiging van Apple in Cork [...] om een uitbreiding van de productie mogelijk te maken”.

⁽²¹⁵⁾ Zie overweging 113.

opmerkingen van Apple (zoals welke intellectuele eigendom moet worden gecommmercialiseerd en hoe producten moeten worden gefabriceerd en marketingcampagnes moeten worden uitgewerkt alsook de beslissingen over de hoeveelheid O&O-investeringen die de ondernemingen voor hun rekening moeten nemen) ⁽²¹⁶⁾, vereisen actief beheer en kunnen niet op basis van incidentele beslissingen van de raad van bestuur worden gewaarborgd. Ze konden dan ook niet buiten de Ierse vestigingen van ASI en AOE worden uitgevoerd, aangezien de hoofdkantoren bij afwezigheid van werknemers geen capaciteit hadden om beslissingen van actief beheer te nemen.

- (289) Van cruciaal belang is dat veel functies en risico's die de CSA zijn opgenomen, die zijn samengevat in afbeelding 8 en afbeelding 9 van dit besluit ⁽²¹⁷⁾, enkel door de Ierse vestigingen konden worden vervuld en gedragen en niet door de hoofdkantoren. Kwaliteitscontrole van de producten kan bijvoorbeeld niet worden uitgevoerd in een hoofdkantoor zonder werknemers. Op dezelfde wijze lijkt het O&O-gebouwenbeheer zonder werknemers niet uitvoerbaar te zijn. Aangezien die functies en risico's worden vervuld en gedragen volgens de CSA en ASI en AOE partij zijn bij de CSA, kan de CSA niet daadwerkelijk worden uitgevoerd tenzij de Ierse vestigingen deelnemen aan de uitvoering ervan ⁽²¹⁸⁾.
- (290) Op basis van het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple], waarin ook de intellectuele-eigendomslicenties van Apple buiten Ierland worden toegerekend, voert Apple aan dat ASI en AOE in staat zijn om de nodige strategische beslissingen om blootstelling van de onderneming aan risico's in het kader van de normale uitoefening van haar activiteiten te beperken, te nemen buiten de Ierse vestigingen ⁽²¹⁹⁾. Het is echter duidelijk dat noch ASI, noch AOE buiten hun Ierse vestigingen toezicht kan houden op het zakelijke risico, gezien de afwezigheid van werknemers. Een risico mag voor belastingdoeleinden niet worden toegerekend aan een onderdeel van een onderneming dat niet in staat is om dat risico te beheren, te beheersen en te bewaken ⁽²²⁰⁾. Dit weerspiegelt de economische realiteit dat een rationele marktdeelnemer geen risico zou toevertrouwen aan een tegenpartij die dat risico niet kan dragen en beheren. In dat verband, en zoals verder uitgelegd in de overwegingen 308 tot en met 318, kan de Commissie de redenering in het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] en de ad-hocstudie van [de tweede adviseur van Apple], beide door Apple verstrekt, waarin functies die door Apple Inc. werden vervuld in de beoordeling van de winsttoerekening aan ASI en AOE worden meegenomen, niet aanvaarden. De Ierse vestigingen van ASI en AOE zijn geen vestigingen van Apple Inc., die een afzonderlijke juridische entiteit is die winsten boekt onafhankelijk van de winsten van ASI en AOE.
- (291) Gezien het gebrek aan activiteiten op het niveau van de hoofdkantoren, kunnen enkel beperkte risico's die op basis van incidentele bestuursvergaderingen gecontroleerd kunnen worden naar behoren voor belastingdoeleinden aan de hoofdkantoren worden toegerekend. Zoals opgemerkt in overweging 285, verwijzen de notulen van de bestuursvergaderingen die de Commissie heeft onderzocht voornamelijk naar besprekingen over financiële beslissingen, zoals beslissingen over de uitkering van dividenden en het beheer van kasmiddelen. Wat dit laatste betreft, halen beide ondernemingen rentebaten uit het passieve beheer van kasmiddelen, wat door hun raad van bestuur is uitbesteed aan Braeburn, zoals blijkt uit de notulen van de bestuursvergaderingen ⁽²²¹⁾. Aangezien zulke functies van passief beheer geen actief dagelijks beheer vereisen en het beheer van kasmiddelen geen kernactiviteit van ASI en AOE is, aanvaardt de Commissie dat de rentebaten van ASI en AOE die voortvloeien uit die functie van passief beheer voor belastingdoeleinden worden toegerekend aan de hoofdkantoren.
- (292) De hoofdkantoren van ASI en AOE hadden daarentegen geen actief beheerde intellectuele eigendom toegerekend mogen krijgen, zoals de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die ASI en AOE op grond van de CSA mogen exploiteren, in tegenstelling tot de niet-gestaafde aanname die door de betwiste fiscale rulings werd gevalideerd. In sommige jaren vonden er geen fysieke bestuursvergaderingen plaats: enkel schriftelijke resoluties werden door de

⁽²¹⁶⁾ Zie overweging 163.

⁽²¹⁷⁾ Zie overweging 122.

⁽²¹⁸⁾ Volgens Apple tonen de tabellen met betrekking tot de CSA niet de activiteiten die elke deelnemer daadwerkelijk heeft uitgevoerd, maar de activiteiten die elke deelnemer gemachtigd was uit te voeren, zie overweging 124. Deze interpretatie achteraf van de CSA door Apple wordt niet bevestigd door de tekst van de CSA, waarin geen dergelijke kwalificatie of beperking wordt vermeld.

⁽²¹⁹⁾ Zie overweging 167.

⁽²²⁰⁾ Zoals ook uitgelegd in paragraaf 1.49 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 „is het gevolg van een toerekening op marktconforme transacties een factor die in overweging moet worden genomen bij het onderzoeken van het economische wezen van een beoogde toerekening van het risico. Bij marktconforme transacties is het over algemeen zinvol dat de partijen een groter deel toegewezen krijgen van de risico's waar ze relatief meer controle over hebben”.

⁽²²¹⁾ Zie overweging 108.

raad van bestuur aangenomen, waardoor het besluitvormingsproces van de raad van bestuur en de capaciteit van de hoofdkantoren om beslissingen van actief beheer te nemen werden beperkt. Op de zeldzame gelegenheden dat de raad van bestuur de distributie- of productieactiviteiten van ASI wel besprak, wordt in de notulen stelselmatig verwezen naar eerdere besprekingen tussen ASI en andere partijen ⁽²²²⁾.

- (293) Kortom, als de Ierse belastingdienst alvorens methoden voor winsttoerekening te onderschrijven op basis van die aanname naar behoren had bevestigd dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moesten worden toegerekend, had hij moeten concluderen dat de hoofdkantoren van ASI en AOE de intellectuele-eigendomslicenties van Apple niet controleerden of beheerden en dat ook niet konden doen op een manier waaruit het soort inkomsten dat door die ondernemingen wordt geboekt, kan worden afgeleid. Als de Ierse vestigingen van ASI en AOE afzonderlijke en onafhankelijke ondernemingen waren die onder dezelfde of soortgelijke voorwaarden dezelfde of soortgelijke activiteiten verrichtten, hadden zij bijgevolg, rekening houdend met de door die ondernemingen via hun vestigingen en hun respectieve hoofdkantoren gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's, geen methode voor winsttoerekening aanvaard op basis van die aanname, die erin resulteert dat alle winst van ASI en AOE boven een beperkte opslag op een verminderde kostenbasis wordt toegerekend aan de hoofdkantoren in plaats van aan die vestigingen.
- (294) Zoals aangetoond in de overwegingen 281 tot en met 292, was de informatie die nodig was om tot die conclusie te komen beschikbaar voor de Ierse belastingdienst of kon die voor haar beschikbaar worden gemaakt in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren ⁽²²³⁾. Die informatie bewijst op betrouwbare en rechtstreekse wijze dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE niet voor belastingdoeleinden aan de hoofdkantoren hadden mogen worden toegerekend. In tegenstelling tot wat Ierland aanvoert ⁽²²⁴⁾, mocht die informatie niet buiten beschouwing worden gelaten bij het toerekenen van winsten aan de Ierse vestigingen, aangezien die informatie de Ierse belastingdienst in staat stelt om op een meer betrouwbare wijze te concluderen of de door Apple voorgestelde methoden voor winsttoerekening resulteerden in een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, dan wanneer hij enkel afgaat op informatie over de activiteiten van de Ierse vestigingen.
- (295) Zelfs als het argument van Ierland wordt aanvaard dat de winsttoerekeningsexercitie enkel moet worden uitgevoerd rekening houdend met de door de Ierse vestigingen gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's, wat de Commissie betwist, had de Ierse belastingdienst op zijn minst moeten nagaan of de intellectuele-eigendomslicenties van Apple niet voor belastingdoeleinden aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE moesten worden toegerekend. Zoals uitgelegd in de overwegingen 296 tot en met 304, gezien het feit dat die vestigingen aan de Ierse belastingdienst werden voorgesteld als de uitoefenaars van functies waarvoor het gebruik van die licenties cruciaal was en gezien er aanwijzingen bestonden dat die vestigingen wel degelijk aan de intellectuele eigendom gerelateerde functies uitoefenden die cruciaal waren voor het opbouwen van merkbewustheid en merkbekendheid in het EMEA-gebied, was het aan de Ierse belastingdienst om op zijn minst te bevestigen dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple niet volledig of deels aan de Ierse vestigingen moesten worden toegerekend alvorens methoden voor winsttoerekening te onderschrijven op basis van de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple buiten Ierland moesten worden toegerekend.
- (296) Wat ASI betreft, werd de Ierse vestiging aan de Ierse belastingdienst voorgesteld als belast met de uitvoering van inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten in verband met de verkoop van Apple-producten aan gelieerde partijen en derden in het EMEA- en het APAC-gebied ⁽²²⁵⁾. Aangezien die vestiging geautoriseerd was voor de distributie van producten met het Apple-merk, had zij voor haar activiteiten toegang tot het Apple-merk nodig, die ASI in het geheel werd toegekend in de vorm van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple. Zelfs als de

⁽²²²⁾ Zie overweging 284 over de enige bespreking op het niveau van de raad van bestuur over de CSA, die plaatsvond in 2014 in de context van de nieuwe ondernemingsstructuur van Apple in Ierland. Op 27 maart 2012 vond een bespreking plaats op het niveau van de raad van bestuur van ASI over de distributiegebieden van ADI. Uit notulen van de vergadering blijkt dat „tijdens de vergadering [van de raad van bestuur] werd gerapporteerd dat overleg hadden plaatsgevonden tussen de Onderneming [ASI] en Apple Distribution International („ADI”) over de voorgestelde aanstelling van ASI als een distributeur voor Europa [...]”. Die verklaring wijst erop dat de raad van bestuur van ASI niet actief betrokken was bij de besprekingen die aan hem werden gerapporteerd, maar dat andere mensen die ASI vertegenwoordigden, bij die besprekingen betrokken waren.

⁽²²³⁾ Gezien de informatie over de afwezigheid van operationele capaciteit in de hoofdkantoren, waarover Ierland had kunnen beschikken, zou het zorgvuldig zijn geweest als Ierland om informatie had verzocht over de werkelijke activiteiten van de raden van bestuur ten aanzien van de toepassing van de betwiste rulings om de in de rulings gevalideerde aanname te bevestigen dat de intellectuele eigendom buiten Ierland moest worden toegerekend.

⁽²²⁴⁾ Zie de overwegingen 266 en 274.

⁽²²⁵⁾ Zie overweging 54.

Ierse belastingdienst niet in overweging nam dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple voor belastingdoeleinden aan de Ierse vestiging van ASI moesten worden toegerekend, had hij bijgevolg op zijn minst moeten analyseren hoe de toegang van die vestiging tot de intellectuele eigendom van Apple, die nodig was om de functies te kunnen vervullen, binnen de onderneming werd gewaarborgd en opgezet. Er is geen bewijs dat een dergelijke analyse ooit werd uitgevoerd.

- (297) Als een dergelijke analyse had plaatsgevonden, zou zijn gebleken dat de Ierse vestiging van ASI in haar hoedanigheid van uitvoerder van inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten in verband met de verkoop van Apple-producten, zorgt voor verschillende functies die cruciaal zijn voor de ontwikkeling en instandhouding van het Apple-merk op de lokale markt en voor merkentrouw aan dat merk op die markt ⁽²²⁶⁾. De Ierse vestiging van ASI maakte bijvoorbeeld rechtstreeks lokale marketingkosten bij externe verleners van marketingdiensten op het gebied van lokalisatie en het uitvoeren van wereldwijde marketingstrategieën. Voor de ontwikkeling in de respectieve regio's was het een essentiële functie om de strategie van het merk aan de lokale markt aan te passen en de vestiging kreeg dan ook de kosten van wereldwijde en lokale reclameprogramma's toegerekend om die functie uit te oefenen ⁽²²⁷⁾.
- (298) De Ierse vestiging van ASI was ook verantwoordelijk voor het verzamelen en analyseren van regionale gegevens om een raming te maken van de verwachte vraag naar Apple-producten ⁽²²⁸⁾, een functie die onontbeerlijk lijkt te zijn voor de exploitatie van de intellectuele eigendom van Apple in het EMEIA-gebied.
- (299) De Ierse vestiging van ASI droeg ook de volledige verantwoordelijkheid voor het beheer van de AppleCare-klantendienst die ondersteunings- en herstellingsdiensten na verkoop in het hele EMEIA-gebied aanbiedt. Die functie heeft rechtstreekse invloed op de merknaam met als doel de tevredenheid van de klanten te waarborgen, en omvat onder meer de verantwoordelijkheid voor garantie- en herstellingsprogramma's ⁽²²⁹⁾. Dienovereenkomstig droeg de Ierse vestiging van ASI grote risico's met betrekking tot de performance van de producten en de technologie.
- (300) Tot slot werden in 2014 [50-60] van de [300-400] VTE's van ASI, die allemaal in Ierland zijn gelokaliseerd, door Apple gecategoriseerd als O&O-personeel ⁽²³⁰⁾.
- (301) Wat AOE betreft, werd de Ierse vestiging aan de Ierse belastingdienst voorgesteld als de verantwoordelijke voor de fabricage en assemblage van een gespecialiseerd gamma computerproducten voor het EMEIA-gebied. In die hoedanigheid ontwikkelde de Ierse vestiging van AOE Apple-specifieke proces- en productie-expertise en stond zij in voor de kwaliteitsborging en kwaliteitscontrole ⁽²³¹⁾ die nodig zijn om de waarde van het merk te handhaven ⁽²³²⁾.
- (302) Toen Apple de Ierse belastingdienst een voorbeeld van een neerlegging van de jaarrekening voor de Ierse vestiging van AOE verstrekke om de ruling van 1991 te verkrijgen, rekende zij de kosten in verband met de CSA toe aan die vestiging en niet aan het hoofdkantoor ervan ⁽²³³⁾. Hoewel de Ierse belastingdienst de voorwaarden van de CSA niet onderzocht lijkt te hebben toen hij de betwiste fiscale rulings afgaf, had het feit dat de kosten van de CSA door Apple zelf aan de Ierse vestiging van AOE werden toegerekend, de Ierse belastingdienst ertoe moeten brengen vraagtekens te plaatsen bij de niet-gestaafde aanname achter de methoden voor winsttoerekening die uiteindelijk werden onderschreven, namelijk dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple buiten Ierland moesten worden toegerekend.

⁽²²⁶⁾ Bijlage 1 bij het ad-hocverslag van PwC, blz. 8.

⁽²²⁷⁾ Bijlage 1 bij het ad-hocverslag van PwC, blz. 8.

⁽²²⁸⁾ Bijlage 1 bij het ad-hocverslag van PwC, blz. 10.

⁽²²⁹⁾ Bijlage 1 bij het ad-hocverslag van PwC, blz. 10-11.

⁽²³⁰⁾ De functiegroep van die werknemers was „lokalisatie en producttests”. Apple vermeldde dat die werknemers, hoewel zij gecategoriseerd zijn als O&O, niet betrokken zijn bij het creëren, het beheren, het uitrollen of het strategisch sturen van de intellectuele eigendom, zie de brief van Ierland van 29 januari 2016, blz. 27.

⁽²³¹⁾ Ad-hocverslag van PwC, blz. 13.

⁽²³²⁾ De Ierse vestiging van AOE droeg ook de productie- en voorraadrisico's, ad-hocverslag van PwC, blz. 13.

⁽²³³⁾ Zie de brief van [de belastingadviseur van Apple] van 16 januari 1991, overweging 66. Die brief bevat een bijlage met een voorbeeld van een neerlegging van de jaarrekening voor de Ierse vestiging van Apple Computer Ltd, waarin de belangrijkste kosten in de winst- en verliesrekening van de vestiging technologie/immateriële marketingactiva zijn.

- (303) Op dezelfde wijze stelde Apple zelf in de ruingaanvraag van 2007 voor dat haar Ierse vestiging een rendement op de intellectuele eigendom van Apple zou krijgen. Volgens de rulling van 2007 werd [1-5] % van de omzet van de vestiging toegerekend aan de Ierse vestiging van AOE onder de benaming „rendement op intellectuele eigendom” ⁽²³⁴⁾. Dat voorstel had voor de Ierse belastingdienst en aanwijzing moeten zijn dat de Ierse vestiging van AOE betrokken was bij de ontwikkeling van intellectuele eigendom of bij een of andere vorm van beheer of controle van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple.
- (304) Tegen deze achtergrond was het aan de Ierse belastingdienst om, op het moment dat de methoden voor winsttoerekening die Apple voorstelde om de belastbare winsten van ASI en AOE in Ierland te bepalen, werden voorgelegd, op zijn minst te bevestigen dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple niet aan de Ierse vestigingen van deze ondernemingen mochten worden toegerekend in plaats van de niet-gestaafde aanname te aanvaarden dat die licenties buiten Ierland moesten worden toegerekend. Gezien de betrokkenheid van de Ierse vestigingen bij de intellectuele eigendom van Apple had de Ierse belastingdienst alle winsten uit het gebruik van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple en de kosten die de Ierse vestigingen op grond van de CSA voor hun rekening moesten nemen, niet naast zich neer mogen leggen.
- (305) In het licht van alle bovenstaande redenen concludeert de Commissie dat de toerekening van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple buiten Ierland geen toerekening was die twee niet-gelieerde ondernemingen in een zakelijke context zouden kunnen overeenkomen. Gezien het gebrek aan door de hoofdkantoren uitgeoefende functies en/of de door de Ierse vestigingen uitgeoefende functies hadden de intellectuele-eigendomslicenties van Apple voor de inkoop, productie, verkoop en distributie van Apple-producten buiten Amerika voor belastingdoeleinden aan de Ierse vestigingen moeten worden toegerekend.
- (306) In het licht van die conclusie moet het argument van Ierland, dat gezien de intellectuele eigendom van Apple, die de door ASI en AOE geboekte winsten genereert, zich buiten Ierland bevindt, de winsten uit die intellectuele eigendom in mindering moeten worden gebracht op de belastbare winsten in Ierland in overeenstemming met het territorialiteitsbeginsel, ook worden afgewezen ⁽²³⁵⁾. Hoe dan ook zijn de inkomsten die ASI en AOE boeken geen inkomsten uit royalty's, maar inkomsten uit de verkoop waarvoor geen vergoeding van de intellectuele eigendom in de jaarrekeningen van de ondernemingen werd onderscheiden. De door ASI en AOE geboekte inkomsten worden in de jaarrekeningen van die ondernemingen immers inkomsten uit handel genoemd ⁽²³⁶⁾ en als dusdanig aangegeven bij de Ierse belastingdienst (met aftrek van rentebaten). Zoals uitgelegd in overweging 278, werden bovendien de volledige inkomsten van beide ondernemingen (met uitzondering van de rentebaten) in de jaarrekeningen van ASI en AOE van 2004 tot en met 2008 als belastbaar tegen 12,5 % gerapporteerd, wat volgens de door Ierland verstrekte classificatie overeenkomt met inkomsten uit handel ⁽²³⁷⁾. Zoals verder uitgelegd in die overweging, werd pas eens de theoretische verschuldigde vennootschapsbelasting voor de volledige inkomsten van beide ondernemingen was berekend door het tarief van 12,5 % voor inkomsten uit handel toe te passen, een aftrek voor „inkomsten belast tegen lagere tarieven” toegepast, waardoor de uiteindelijke verschuldigde belasting van die ondernemingen in Ierland verminderde. Dit feit bevestigt dat de inkomsten in kwestie door Apple werden beschouwd als inkomsten uit handel en niet als inkomsten uit royalty's ⁽²³⁸⁾.
- (307) Aangezien noch ASI, noch AOE een fysieke aanwezigheid heeft of economische activiteit verricht buiten hun Ierse vestigingen ⁽²³⁹⁾, moeten de activiteit van ASI bestaande uit de inkoop, verkoop en distributie van Apple-producten buiten Amerika en de activiteit van AOE bestaande in de fabricage van computerproducten voor de markten buiten Amerika worden geacht volledig door hun respectieve Ierse vestigingen te zijn verricht. De inkomsten van ASI en AOE zijn bijgevolg actieve inkomsten uit handel die voortvloeien uit de activiteit van de

⁽²³⁴⁾ Zie overweging 62.

⁽²³⁵⁾ Zie, bijvoorbeeld, het advies van Cooke, overweging 194.

⁽²³⁶⁾ Zie overweging 96.

⁽²³⁷⁾ Zie overweging 103 en afbeelding 6, in de jaarrekeningen wordt 12,5 % voorgesteld als het „normale Ierse belastingtarief”.

⁽²³⁸⁾ Vanaf 2008 werd de theoretische verschuldigde belasting niet langer berekend door het tarief van de vennootschapsbelasting van 12,5 % toe te passen, maar door [1-5] % compensatie voor „inkomsten belast tegen lagere tarieven” van de theoretische verschuldigde belasting van de ondernemingen af te trekken om zo tot de uiteindelijke verschuldigde belasting van die ondernemingen in Ierland te komen, net zoals in de periode voor 2008. De belasting van [1-5] % wordt in de jaarrekeningen als volgt uitgelegd: „het gemiddelde belastingtarief in alle jurisdicties waar [ASI] actief is, bedraagt ongeveer [1-5] %”. Zie afbeelding 7. Zoals uitgelegd in voetnoot 199 worden er geen verdere details of verduidelijkingen gegeven over hoe Apple tot een gemiddeld belastingtarief van [1-5] % voor ASI komt. Het lijkt onmogelijk om het belastingtarief van [1-5] % in overeenstemming te brengen met de gemiddelde belasting die van toepassing is in de jurisdicties waarbinnen ASI opereert, aangezien ASI enkel binnen Ierland opereert.

⁽²³⁹⁾ Zie overweging 281 e.v.

vestiging, aangezien er buiten Ierland geen werknemers zijn die dergelijke inkomsten kunnen genereren ⁽²⁴⁰⁾. Met andere woorden, de inkomsten, zoals de inkomsten uit handel die ASI en AOE boeken, hadden dan ook noch deels, noch in hun geheel aan de hoofdkantoren van die ondernemingen mogen worden toegerekend. Echter, als ook maar een deel van die inkomsten kan worden beschouwd als inkomsten uit de intellectuele eigendom, dan heeft de Ierse belastingdienst hoe dan ook nagelaten om te onderzoeken of en hoeveel van de resulterende residuele winst die naar de hoofdkantoren werd overgedragen, als inkomsten uit royalty's kan worden beschouwd.

c) Bijdragen van Apple Inc. aan O&O en het beheer van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple gehouden door ASI en AOE kunnen geen invloed hebben op de toerekening van winsten binnen ASI en AOE

- (308) Zoals uitgelegd in overweging 275, argumenteren Ierland en Apple ook dat O&O en het beheer van de intellectuele eigendom van Apple vanuit het Amerikaanse hoofdkwartier van Apple wordt ondernomen en bestuurd. Volgens Ierland en Apple zijn het die bijdragen van werknemers van Apple Inc. die het rendement van ASI en AOE drijven, zodat de Ierse belastingdienst terecht winst uit die bijdragen heeft uitgesloten van de belastbare winst van de Ierse vestigingen van ASI en AOE ⁽²⁴¹⁾.
- (309) De Commissie is het niet eens met die redenering om de redenen die in de overwegingen 310 tot en met 318 zijn uiteengezet.
- (310) Hoewel ASI, AOE en Apple Inc. deel uitmaken van dezelfde ondernemingsgroep zijn het drie verschillende juridische entiteiten en dus zijn alle transacties binnen de groep tussen die entiteiten onderworpen aan regelingen inzake verrekenprijzen ⁽²⁴²⁾. De vergoeding van Apple Inc. door ASI en AOE voor de ontwikkeling van de intellectuele eigendom van Apple is bijvoorbeeld vastgelegd in de CSA ⁽²⁴³⁾, en de vergoeding van Apple Inc. door ASI en AOE voor marketingdiensten in de overeenkomst inzake marketingdiensten ⁽²⁴⁴⁾. De betwiste fiscale rulings zijn echter niet van toepassing op die transacties of alle andere transacties binnen de groep waartoe ASI en AOE aan de ene kant, en Apple Inc. aan de andere kant zijn toegetreden. De betwiste fiscale rulings hebben met andere woorden geen betrekking op de vraag of de CSA of de overeenkomst inzake marketingdiensten overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel werden uitgevoerd, maar beschouwen de voorwaarden van die overeenkomsten eerder als een gegeven, wat betekent dat in die rulings geen verrekenprijzenregeling tussen die drie entiteiten voor bijvoorbeeld O&O, het beheer van de intellectuele eigendom van Apple of marketingdiensten wordt onderschreven. De betwiste fiscale rulings hebben betrekking op de toerekening van de winst van ASI en AOE aan hun respectieve Ierse vestigingen.
- (311) In overeenstemming met de voorwaarden van de CSA betalen ASI en AOE ⁽²⁴⁵⁾ Apple Inc. voor de O&O-activiteiten die zij (of andere groepsondernemingen) uitvoert in verband met de intellectuele eigendom van Apple. Het is dan ook de CSA, waartoe ASI en AOE aan de ene kant, en Apple Inc. aan de andere kant zijn toegetreden, die voor elke partij bij die overeenkomst het deel van de kosten en de inkomsten voor de ontwikkeling van de intellectuele eigendom voor Apple bepaalt. Op grond van de CSA worden de kosten voor de O&O van Apple-producten verdeeld tussen Apple Inc., ASI en AOE op basis van het percentage van de verkoop op hun respectieve grondgebieden ⁽²⁴⁶⁾. Volgens de jaarrekeningen van ASI brengt het onderdeel „Onderzoek en Ontwikkeling” ook effectief het grootste deel van haar exploitatiekosten met zich mee ⁽²⁴⁷⁾. In 2013 en 2014, bijvoorbeeld, betaalde ASI respectievelijk [2,0-2,5] miljard USD en [4,0-4,5] miljard USD voor de ontwikkeling van de intellectuele eigendom van Apple ⁽²⁴⁸⁾. Van 2010 tot 2014 financierden ASI en AOE samen meer dan de helft van de O&O-kosten voor de intellectuele eigendom van Apple, terwijl Apple Inc. in diezelfde periode minder dan de helft van die kosten op zich nam. Met andere woorden, door middel van de CSA vergoeden ASI en AOE Apple Inc. voor de ontwikkeling van de intellectuele eigendom van Apple en de kosten daarvan hebben invloed op de totale winstgevendheid van ASI en AOE.

⁽²⁴⁰⁾ Zie overweging 112.

⁽²⁴¹⁾ Zie, bijvoorbeeld, de brief van Ierland van 29 januari 2016, blz. 25; de brief van Apple van 4 mei 2015, blz. 5, en de brief van Apple van 18 februari 2016, blz. 5.

⁽²⁴²⁾ Op dezelfde wijze is de vergoeding van ADI voor de distributiediensten die zij aan ASI verleent, beschreven in de distributieovereenkomst tussen beide verbonden groepsondernemingen; zie overweging 134.

⁽²⁴³⁾ Zie punt 2.5.4 van dit besluit.

⁽²⁴⁴⁾ Zie overweging 133.

⁽²⁴⁵⁾ Waarnaar in de CSA gezamenlijk verwezen wordt als „de internationale deelnemer”, zie overweging 122.

⁽²⁴⁶⁾ Zie overweging 121.

⁽²⁴⁷⁾ Zie afbeelding 4.

⁽²⁴⁸⁾ Zie overweging 121.

- (312) Anders gezegd, Apple heeft zo beslist hoe de activiteiten uitgevoerd door Apple Inc. aan de ene kant, en ASI en AOE aan de andere kant, met betrekking tot de intellectuele eigendom van Apple en hun bijdrage aan de waarde van die intellectuele eigendom moeten worden getaxeerd en heeft dat ook zo uitgevoerd. Dat is de uitkomst van de CSA waarbij elke onderneming deelneemt aan de algemene kosten voor de ontwikkeling van intellectuele eigendom van Apple op basis van toerekeningscriteria waarover Apple autonoom besliste. Het gekozen criterium diende om de kosten van de intellectuele eigendom van Apple te verdelen volgens de omzet van elke onderneming, waardoor ASI en AOE de meeste ontwikkelingskosten voor O&O moesten dragen. De vergoeding van de O&O-activiteiten van Apple Inc. met betrekking tot de intellectuele eigendom van Apple is dus al verrekend door de toerekening van de ontwikkelingskosten op basis van de relevante verkoop van elke partij bij de CSA, aangezien dit de basis was waarvoor Apple koos om het aandeel van de intellectuele eigendom van Apple aan elke onderneming toe te rekenen. Bijgevolg is de winst van elke onderneming — Apple Inc., ASI en AOE — het verschil tussen de verkoop en alle relevante kosten, inclusief de jaarlijkse betalingen voor de ontwikkeling van de intellectuele eigendom van Apple zoals bepaald in de CSA.
- (313) Door naar activiteiten met betrekking tot O&O en het beheer van de intellectuele eigendom van Apple in de VS te verwijzen, lijken Ierland en Apple bijgevolg te verwijzen naar het bestaan van niet-vergoede bijdragen die Apple Inc. ten gunste van ASI en AOE zou hebben geleverd, naast de vergoede activiteiten die Apple Inc. in de context van de CSA en de overeenkomst inzake marketingdiensten verricht, aangezien er in de jaarrekeningen van ASI of AOE geen enkel ander spoor is dat Apple Inc. bijkomend werd vergoed voor O&O en het beheer van de intellectuele eigendom van Apple. Het bestaan van dergelijke niet-vergoede bijdragen kan de winsttoerekening binnen ASI en AOE echter niet beïnvloeden. Zoals uitgelegd in overweging 271, zijn de hoofdkantoren van ASI en AOE aan de ene kant, en hun respectieve Ierse vestigingen aan de andere kant geen onafhankelijke juridische entiteiten. Zij maken deel uit van dezelfde juridische entiteit die de intellectuele-eigendomslicentie van Apple bezit en het is voor die entiteit in het geheel dat Apple Inc. die vermeende niet-vergoede bijdragen heeft geleverd. Hoewel de vergoeding van Apple Inc. door ASI en AOE voor de bijdrage van die eerste aan O&O en het beheer van de intellectuele eigendom van Apple invloed kan hebben of ook daadwerkelijk invloed heeft op de totale winstgevendheid van ASI en AOE, kan zij geen invloed hebben op de daaropvolgende toerekening van die winst binnen ASI en AOE en dus op de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE.
- (314) Met andere woorden, hoewel zulke bijkomende bijdragen de totale winstgevendheid van ASI en AOE kunnen beïnvloeden, als ze feitelijk waren geleverd en er daadwerkelijk een prijs voor was bepaald, wat niet het geval was, kunnen ze de daaropvolgende winsttoerekening binnen ASI en AOE niet beïnvloeden. Dat komt omdat de kosten die door ASI en AOE voor die bijdragen worden betaald, door die ondernemingen als geheel zouden worden gedragen (en niet enkel door de hoofdkantoren of de Ierse vestigingen) en dus de totale winst van de ondernemingen zouden verminderen. Het is echter pas nadat die kosten afgetrokken zijn van die winst dat de resterende winst van ASI en AOE aan de hoofdkantoren en hun respectieve Ierse vestigingen zou moeten worden toegerekend voor belastingdoeleinden. Zo ook heeft het feit dat Apple Inc. in het kader van respectievelijk de CSA en de overeenkomst inzake marketingdiensten O&O verzorgt en marketingcampagnes ten voordele van ASI en AOE ontwikkelt, invloed op de totale winstgevendheid van ASI en AOE, maar dat is niet relevant voor de toerekening van de winst die ASI en AOE hebben geboekt, tussen de hoofdkantoren en hun respectieve Ierse vestigingen. Het argument van Ierland dat de waarde die door Apple-producten wordt gegenereerd mogelijk dure investeringen vereist, mag dan wel correct zijn ⁽²⁴⁹⁾, maar de bijdragen van ASI en AOE aan die investeringen vallen onder de CSA en de overeenkomst inzake marketingdiensten, die geen invloed kunnen hebben op de winsttoerekening binnen deze ondernemingen.
- (315) In elk geval is er in de jaarrekeningen van ASI of AOE geen enkel spoor te vinden van een vergoeding van Apple Inc. voor O&O en het beheer van de intellectuele eigendom van Apple buiten de CSA om ⁽²⁵⁰⁾, en dus is het argument dat bijdragen door Apple Inc. aan O&O en het beheer van de intellectuele eigendom van Apple invloed hebben op de winsttoerekening binnen ASI en AOE in elk geval ongegrond. Ierland en Apple lijken niet meer dan een abstract argument van Apple Inc. aan te voeren over de winsten van andere juridische entiteiten (ASI en AOE), dat buiten de contractuele regelingen in het kader van de CSA of de overeenkomst inzake marketingdiensten gaat en buiten het toepassingsgebied van een winsttoerekeningsexercitie valt.

⁽²⁴⁹⁾ Zie overweging 201.

⁽²⁵⁰⁾ Zie overweging 313.

- (316) Ierland argumenteert dat betalingen door ASI en AOE voor bijdragen van Apple Inc. moeten worden toegerekend aan de hoofdkantoren en wijst in dit verband naar betalingen op grond van de CSA en de overeenkomst inzake marketingdiensten ⁽²⁵¹⁾. Zelfs als wordt aangenomen dat betalingen op grond van de CSA en de overeenkomst inzake marketingdiensten de winsttoerekening binnen ASI en AOE kunnen beïnvloeden, wat de Commissie betwist ⁽²⁵²⁾, is er nog steeds geen duidelijke reden om die betalingen aan de hoofdkantoren toe te rekenen en niet aan de Ierse vestigingen. De voorwaarden van de CSA en de overeenkomst inzake marketingdiensten maken geen onderscheid tussen de hoofdkantoren en de Ierse vestigingen. Dat is te verwachten, aangezien zij contractueel gezien van dezelfde juridische entiteit deel uitmaken. Voor zover er in die overeenkomsten echter een adres voor ASI en AOE wordt opgegeven, is het steeds dat van de Ierse vestigingen ⁽²⁵³⁾. Zelfs als werd aanvaard dat door Apple Inc. ten voordele van ASI en AOE geleverde bijdragen de winsttoerekening binnen ASI en AOE kunnen beïnvloeden, is er niettemin geen aanwijzing dat, bij gebrek aan hoofdkantoren, Apple Inc. dezelfde bijdragen niet zou hebben geleverd ten voordele van de Ierse vestigingen, met name omdat de hoofdkantoren geen voordeel uit die bijdragen lijken te halen in het licht van het feit dat ze niet fysiek bestaan en geen werknemers hebben. In de overwegingen 281 tot en met 290 is vastgesteld dat de hoofdkantoren, door middel van hun beperkte activiteit in de vorm van bestuursvergaderingen, zich niet met O&O bezighouden of bezig kunnen houden. Dat zou immers onmogelijk zijn, aangezien de hoofdkantoren noch fysieke aanwezigheid, noch werknemers hebben. Zoals opgemerkt in de overwegingen 295 tot en met 304, lijken de Ierse vestigingen daarentegen wel deel te nemen aan activiteiten die de intellectuele eigendom van Apple direct of indirect ondersteunen en Apple heeft hen in het verleden ook zo behandeld. Zelfs als wordt aanvaard dat Apple Inc. niet-vergoede bijdragen ten voordele van ASI en AOE leverde en dat die niet-vergoede bijdragen kunnen worden geacht invloed te hebben op de winsttoerekening binnen ASI en AOE, hadden die bijdragen bijgevolg aan de Ierse vestigingen moeten worden toegerekend.
- (317) Ierland en Apple stellen verder dat risico wordt genomen en dat dit door in de VS ontwikkeld groepsbeleid beperkt is voor ASI en AOE. Een groepsbeleid dient om de aan de groep verbonden risico's te beperken en coördinatieprocedures op te stellen, wat betekent dat de groep zelf mogelijk een dergelijk groepsbeleid eist van zijn dochterondernemingen in plaats van dat die dochterondernemingen voordeel halen uit een dergelijk beleid. Daarbovenop kan een beleid, of het nu om een schriftelijk document, proces of software voor ondernemingen gaat, niet worden geacht een zakelijk risico te dekken in afwezigheid van enig personeel. Zoals uitgelegd in overweging 290, zou dat risico niet voor belastingdoeleinden toegerekend mogen worden aan een entiteit die niet in staat is om een functie of risico te beheren, te controleren en te bewaken.
- (318) Hieruit volgt dat de Commissie het argument van Ierland en Apple dat de winst die ASI en AOE maakten uit bijdragen van werknemers van Apple Inc. van de belastbare winst van de Ierse vestigingen van ASI en AOE moet worden uitgesloten, niet kan aanvaarden, omdat vermeende bijdragen door werknemers van Apple Inc. aan O&O en het beheer van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE, geen invloed kunnen hebben op de winsttoerekening binnen ASI en AOE.

d) Conclusie: de betwiste fiscale rulings leiden tot een verlaging van de verschuldigde vennootschapsbelasting van ASI en AOE in Ierland

- (319) Zoals geconcludeerd in overweging 305, hadden de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE niet buiten Ierland mogen worden toegerekend, maar aan de Ierse vestigingen moeten worden toegerekend. Bijgevolg zouden de Ierse vestigingen van ASI en AOE, indien zij afzonderlijke en

⁽²⁵¹⁾ Zie overweging 133.

⁽²⁵²⁾ Zie overweging 314.

⁽²⁵³⁾ Wanneer in de verschillende versies van de CSA een adres wordt opgegeven van ASI en AOE, dan is dat altijd een adres in Ierland. In de overeenkomst inzake marketingdiensten is het volgende bepaald: „alle in het kader van deze overeenkomst toegestane of verzochte mededelingen, verkiezingen, offertes, acceptaties en aanmaningen zullen schriftelijk worden geformuleerd [...] aan de partij en als volgt geadresseerd:

Apple Inc.

1 Infinite Loop

Cupertino, CA 95014

Attention: Legal Department

Apple Sales International

Hollyhill Industrial Estate

Hollyhill Cork, Ireland

Attention: Controller”

Zie de overeenkomst inzake marketingdiensten, blz. 6.

onafhankelijke ondernemingen waren die onder dezelfde of soortgelijke voorwaarden dezelfde of soortgelijke activiteiten verrichtten, vanuit het perspectief van hun eigen winstgevendheid niet hebben aanvaard dat alle winst van ASI en AOE boven een beperkte opslag op een verminderde kostenbasis buiten Ierland zou worden toegerekend. Alle winst van de verkoop, buiten de rentebaten die ASI en AOE onder normale marktomstandigheden boekten ⁽²⁵⁴⁾, had aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE moeten worden toegerekend.

- (320) Het gevolg van de aanvaarding door de Ierse belastingdienst van de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moesten worden toegerekend, is een significante vermindering van de jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland, die de belastbare grondslag vormt op basis waarvan vennootschapsbelasting wordt geheven volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland. Van de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, kan dus niet worden gezegd dat ze resulteren in een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.
- (321) Hieruit volgt dat door methoden voor winsttoerekening op basis van die niet-gestaafde aanname te onderschrijven, de Ierse belastingdienst aan ASI en AOE een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag heeft verleend, in de vorm van een vermindering van hun respectieve jaarlijkse belastbare winst. Het voordeel was selectief van aard, aangezien het resulteerde in een verlaging van de verschuldigde vennootschapsbelasting van ASI en AOE volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen en waarvan de belastbare winst bijgevolg volgens hetzelfde reguliere tarief van de vennootschapsbelasting wordt belast als de lokale winst van ASI en AOE.
- (322) Een soortgelijke conclusie wordt bereikt op basis van de *Authorised OECD Approach* voor de winsttoerekening aan een vaste inrichting ⁽²⁵⁵⁾. Hoewel het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 werd goedgekeurd door de Raad van de OESO nadat de betwiste fiscale rulings in 1991 en 2007 werden afgegeven, beroept de Commissie zich enkel op de niet-bindende richtsnoeren, zoals uitgelegd in overweging 255, als een verdere indicatie dat de methoden voor winsttoerekening die door deze rulings worden onderschreven, leiden tot een uitkomst die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Er zijn immers geen alternatieve gedetailleerde en uitgebreide analyses van methoden voor winsttoerekening beschikbaar voor belastingdiensten en multinationale ondernemingen om hen te helpen bij het vaststellen van zakelijke voorwaarden voor betrekkingen binnen een groep en tussen verschillende ondernemingen. Hoe dan ook waren die richtsnoeren reeds in 2008 in een soortgelijke vorm beschikbaar ⁽²⁵⁶⁾, de initiële richtsnoeren die de OESO publiceerde over de winsttoerekening aan vaste inrichtingen dateren uit 1993 ⁽²⁵⁷⁾, en de overwegingen die in het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 worden gepresenteerd hebben betrekking op de toepassing in concrete situaties van artikel 7 van het OESO-modelbelastingverdrag.
- (323) Volgens de *Authorised OECD Approach* moet de eerste stap van het proces voor de winsttoerekening bestaan in de verwijzing naar de fysieke aanwezigheid van werknemers of mensen die functies uitoefenen in naam van de onderneming op het hoofdkantoor en in de vaste inrichting, als een objectief middel om gebruikte activa, vervulde functies en gedragen risico's tussen een hoofdkantoor en zijn vaste inrichting toe te rekenen. Dit wordt gerechtvaardigd door het feit dat er weinig ambiguïteit is op het vlak van fysieke aanwezigheid van werknemers of mensen die functies uitoefenen in naam van de onderneming. In het geval van ASI en AOE moeten alle activa, functies en risico's, inclusief de intellectuele-eigendomslicenties voor de inkoop, productie, verkoop en distributie van Apple-producten buiten Amerika, volgens de eerste stap aan de Ierse vestigingen worden toegerekend, omdat die ondernemingen geen werknemers hebben of mensen die buiten die vestigingen functies uitoefenen in naam van die ondernemingen, met uitzondering van het passieve beheer van kasmiddelen dat door de raad van bestuur werd uitbesteed aan Braeburn. Daarbovenop geeft het OESO-winsttoerekeningsverslag van 2010 in zijn overwegingen over immateriële producten aan dat, met betrekking tot de economische eigendom van immateriële goederen, de actieve beslissing die onder het leidinggevend niveau wordt genomen de toerekening van de eigendom bepaalt ⁽²⁵⁸⁾. De hoofdkantoren van ASI en AOE hebben geen werknemers onder het leidinggevend niveau.

⁽²⁵⁴⁾ Zie overweging 291.

⁽²⁵⁵⁾ Zie de overwegingen 86 tot en met 89.

⁽²⁵⁶⁾ Zie 2008 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, goedgekeurd door de Raad van de OESO op 17 juli 2008.

⁽²⁵⁷⁾ Zie Attribution of Income to Permanent Establishments, Issues in International Taxation No. 5, OESO, Parijs, 1994; opgenomen in volume II van de losbladige versie van het OESO-modelbelastingverdrag op blz. R(13)-1, goedgekeurd door de Raad van de OESO op 26 november 1993.

⁽²⁵⁸⁾ Zie de overwegingen 90 en 91.

- (324) Wat betreft het tweede ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] ⁽²⁵⁹⁾, dat Apple indiende als een toepassing van de Authorised OECD Approach in deze zaak, komen de twee stappen van die benadering zoals ze door [de belastingadviseur van Apple] worden voorgesteld, niet overeen met de twee stappen van de Authorised OECD Approach zoals uitgelegd in de overwegingen 86 tot en met 89. In het bijzonder plaatst dat verslag, net als de betwiste fiscale rulings, geen vraagtekens bij de toerekening van de intellectuele-eigendomslicenties van Apple aan de hoofdkantoren van ASI en AOE. In plaats daarvan wordt stap 1 van die benadering door [de belastingadviseur van Apple] voorgesteld als een analyse met betrekking tot een zakelijke range en niet als de toerekening van activa, functies en risico's aan de hoofdkantoren van ASI en AOE en hun respectieve Ierse vestigingen, zoals vereist volgens de Authorised OECD Approach ⁽²⁶⁰⁾. Een soortgelijke onjuiste interpretatie van de Authorised OECD Approach wordt naar voren geschoven in het ad-hocverslag van PwC, dat de eerste stap van die benadering voorstelt als een functieanalyse, maar de toerekening van activa en risico's in die eerste stap niet als relevant of vereist beschouwt.

8.2.2.3. Subsidiair: onderwaardering van de belastbare winst van ASI en AOE ten gevolge van onjuiste methodologische keuzen die aan de grondslag liggen van de in de betwiste fiscale ruling onderschreven eenzijdige methoden voor winsttoerekening

- (325) Onverminderd de beoordeling in punt 8.2.2.2, is de Commissie van oordeel, subsidiair, dat, zelfs als de Ierse belastingdienst terecht de niet-gestaafde aanname aanvaardde dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moesten worden toegerekend, wat de Commissie betwist, de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven en die op die aanname gebaseerd zijn, toch tot een uitkomst leiden die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. In het bijzonder is de Commissie van oordeel dat die methoden de jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland onderwaarden, omdat ze zijn gebaseerd op onjuiste methodologische keuzen. Die onjuiste keuzen resulteren voor die ondernemingen in een verlaagde Ierse vennootschapsbelasting in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst de afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen.
- (326) Met de in de overwegingen 327 tot en met 360 uitgevoerde beoordeling wordt niet beoogd een zakelijke vergoeding voor de door de Ierse vestigingen uitgeoefende functies te bepalen. In het licht van de redenering in punt 8.2.2.2 is de Commissie niet van oordeel dat de Ierse belastingdienst terecht de niet-gestaafde aanname aanvaardde dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moesten worden toegerekend, wat de aanname is waarop de door de betwiste fiscale rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening zijn gebaseerd. Het doel van die beoordeling is eerder om aan te tonen dat, zelfs als de Ierse belastingdienst die niet-gestaafde aanname terecht had aanvaard, verschillende van de methodologische keuzen die aan de grondslag liggen van die methoden, resulteren in een belastbare winst van ASI en AOE in Ierland die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Met andere woorden, door die methoden te onderschrijven, moeten de betwiste fiscale rulings hoe dan ook in deze subsidiaire redenering worden geacht aan ASI en AOE een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen.
- (327) Meer bepaald is de Commissie van oordeel dat de volgende methodologische keuzen die aan de grondslag liggen van de eenzijdige methoden voor winsttoerekening die door de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, van een marktuitsluitkomst afwijken: i) de keuze voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE als de focus van de eenzijdige methoden voor winsttoerekening, ii) de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator, en iii) de niveaus van aanvaarde rendementen.

a) Ongerechtvaardigde keuze voor de Ierse vestigingen als de focus van de eenzijdige methoden voor winsttoerekening

- (328) Wanneer directe methoden voor verrekenprijzen, zoals de CUP-methode, gebruikt worden om de prijs van een transactie binnen de groep te bepalen, dan wordt de uitkomst voor beide partijen van die transactie gelijk

⁽²⁵⁹⁾ Zie overweging 210.

⁽²⁶⁰⁾ Het verslag lijkt verdere onnauwkeurigheden te bevatten: het stelt dat de Ierse vestiging geen enkele marketingactiviteit uitvoerde, wat door Ierland en Apple lijkt tegengesproken te worden.

weerspiegeld. Wanneer daarentegen eenzijdige, indirecte methoden voor verrekenprijzen, zoals de TNMM, worden gebruikt, dan richt de verrekenprijsanalyse zich enkel op de door één partij (de „onderzochte partij”) in de concerntransactie uitgeoefende activiteiten en de vergoeding voor die activiteiten, en niet op afzonderlijke, identificeerbare transacties en hun prijzen. Bij de toepassing van de TNMM is het dan ook nodig om de onderzochte partij te selecteren waarvoor de nettomarge die die partij in de concerntransactie behaalde, kan worden getoetst aan de nettomarge die door vergelijkbare, onafhankelijke ondernemingen bij vrijemarkttransacties wordt behaald ⁽²⁶¹⁾. Om er zeker van te zijn dat de raming van de zakelijke vergoeding van die transactie betrouwbaar is, is het essentieel dat de gekozen onderzochte partij de best mogelijke keuze is.

- (329) In de eenzijdige methoden voor winsttoerekening die door de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, die lijken op de TNMM, worden enkel de activiteiten van de Ierse vestigingen van ASI en AOE in aanmerking genomen ⁽²⁶²⁾. De betwiste fiscale rulings aanvaarden dus de keuze voor de Ierse vestigingen als de „onderzochte partij”. In de ad-hocverslagen van PwC en [de belastingadviseur van Apple] worden de Ierse vestigingen op dezelfde wijze als de onderzochte partij aangewezen. De keuze voor de Ierse vestigingen als de „onderzochte partij” is gebaseerd op de niet-gestaafde aanname dat de Ierse vestigingen van ASI en AOE de „minst complexe functie” uitoefenen in vergelijking met hun respectieve hoofdkantoren, aangezien de intellectuele-eigendomslicenties van Apple voor belastingdoeleinden aan die laatste zijn toegerekend. Het feit dat de Ierse vestigingen als onderzochte partij werden gekozen, impliceert eveneens dat de activiteiten van de hoofdkantoren als complexer worden beschouwd.
- (330) In de toepassing van de TNMM worden de entiteiten die, bijvoorbeeld, blootgesteld worden aan risico's of die immateriële goederen bezitten vaak geselecteerd als de meest complexe functie ⁽²⁶³⁾. In die zin is het belangrijk om te verduidelijken dat het loutere bezit van immateriële vaste activa niet noodzakelijk betekent dat de eigenaar van de immateriële vaste activa een complexe functie uitoefent. Dus zelfs als de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland hadden moeten worden toegerekend, wat de Commissie betwist, moet de keuze voor de Ierse vestigingen als de minst complexe functie gebaseerd zijn op een vergelijking van functies die door die vestigingen worden uitgeoefend in vergelijking met hun respectieve hoofdkantoren, en niet op basis van die loutere aanname.
- (331) Zoals uitgelegd in overweging 281, zijn de activiteiten van de hoofdkantoren beperkt tot de bestuursvergaderingen van de twee ondernemingen. De bestuursvergaderingen van de twee ondernemingen zijn opgenomen in de notulen, en blijkens de samenvattingen van die notulen in tabel 4 en tabel 5 en de beschrijvingen in de overwegingen 127 en 129 tonen die notulen niet aan dat er op het niveau van de hoofdkantoren van ASI en AOE complexe activiteiten plaatsvonden. Volgens die notulen gaat het op de bestuursvergaderingen vooral om beslissingen over het financiële beheer, zoals het ontvangen of betalen van dividenden. In het bijzonder lijken de hoofdkantoren geen cruciale rollen in O&O en het beheer van de intellectuele eigendom van Apple te spelen, en dat ook niet te kunnen, zoals uitgelegd in de overwegingen 281 tot en met 293.
- (332) Zoals uitgelegd in de overwegingen 296 tot en met 304, bestonden de functies van de Ierse vestigingen zoals voorgesteld aan de Ierse belastingdienst daarentegen uit functies waarvoor het gebruik van die licenties cruciaal was en bestonden er aanwijzingen dat die vestigingen wel degelijk aan de intellectuele eigendom verbonden functies uitoefenden die cruciaal waren voor het opbouwen van merkbewustheid en merkbekendheid in het EMEA-gebied.
- (333) Gezien de beperkte capaciteit van de hoofdkantoren om enig risico te controleren in vergelijking met de omvang van de activiteiten van hun respectieve Ierse vestigingen, resulteert de keuze voor de Ierse vestigingen als de onderzochte, minst complexe partij in een jaarlijkse belastbare winst van ASI en AOE in Ierland die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Bijgevolg wordt de

⁽²⁶¹⁾ Zie in deze context ook paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010: „De gekozen onderzochte partij moet stroken met de functieanalyse van de transactie. De onderzochte partij is in de regel de partij waarop een methode voor verrekenprijzen op de meest betrouwbare wijze kan worden toegepast en waarvoor de meest betrouwbare vergelijkingspunten kunnen worden gevonden, d.w.z. dat het vaak de partij met de minst complexe functieanalyse zal zijn.”.

⁽²⁶²⁾ Ierland argumenteert dat dit voortvloeit uit de toepassing van artikel 25 TCA 97, waarin enkel de activiteiten die plaatsvinden in de Ierse vestigingen moeten worden beschouwd.

⁽²⁶³⁾ Zie overweging 94.

jaarlijkse Ierse vennootschapsbelasting van ASI en AOE door de aanvaarding door de Ierse belastingdienst van methoden voor winsttoerekening die die keuze als uitgangspunt hebben, verlaagd in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. Om die reden worden de betwiste fiscale rulings geacht aan ASI en AOE een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen.

b) Onjuiste keuze van de winstniveau-indicator

- (334) Zelfs als de Ierse vestigingen terecht beschouwd werden als de „minst complexe functie” en dus terecht geselecteerd werden als de onderzochte partij voor de eenzijdige methoden voor winsttoerekening die door de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, wat de Commissie betwist, resulteren de winstniveau-indicatoren die voor die methoden zijn gekozen, niet in een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.
- (335) De winstniveau-indicator die voor de toepassing van een eenzijdige methode voor verrekenprijzen, zoals de TNMM, wordt geselecteerd, zou de door de onderzochte partij in de concerntransactie uitgeoefende functies moeten weerspiegelen, wat volgens de betwiste fiscale rulings de Ierse vestigingen zijn. De winstniveau-indicator die door Apple is voorgesteld en door de Ierse belastingdienst in de fiscale rulings van 1991 en 2007 is onderschreven om de belastbare winst van ASI en AOE voor de door hen uitgeoefende functies te bepalen, zijn de exploitatiekosten, wat voor AOE sinds de ruling van 2007 wordt gecombineerd met een percentage van de omzet. Omdat de twee vestigingen verschillende functies uitoefenen, zal de Commissie de functies van elke vestiging apart analyseren om te besluiten of de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in elke zaak passend was.
- (336) De Ierse vestiging van ASI werd door Apple aan de Ierse belastingdienst voorgesteld als een vestiging die voornamelijk inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten verrichtte. De keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator wordt doorgaans geassocieerd met laagrisicoverdelers⁽²⁶⁴⁾. Om de redenen die in de overwegingen 337, 338 en 339 zijn uiteengezet, kan de Ierse vestiging van ASI echter niet als een laagrisicoverdeler worden beschouwd.
- (337) Ten eerste draagt ASI een omzetrisico dat in 2014 opliep tot [67,5-68] miljard USD. Aangezien er in het hoofdkantoor van ASI geen fysieke aanwezigheid van werknemers is, kan het dus geen productrisico dragen en moet dus worden aangenomen dat de Ierse vestiging van ASI het risico in kwestie draagt. Het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator weerspiegelt dat risico niet, aangezien de exploitatiekosten van de Ierse vestiging van ASI relatief stabiel bleven in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren. Daarentegen steeg de verkoop van ASI in diezelfde periode aanzienlijk. Dit gebrek aan correlatie tussen de exploitatiekosten en de verkoop doet de vraag rijzen hoe passend de exploitatiekosten zijn als winstniveau-indicator om de belastbare winst van ASI te bepalen⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁶⁴⁾ Het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] lijkt in overweging te nemen dat de verkoop geen passende winstniveau-indicator voor distributieactiviteiten is. Volgens dat verslag kon de verkoop in dit geval enkel passend zijn voor distributieactiviteiten die beperkt zijn tot de logistiek, terwijl ASI belangrijke dienstverleningsfuncties uitoefent en garanties verstrekt voor alle verkochte goederen. Zie Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issue notes, [de belastingadviseur van Apple], 30 april 2008, waar de belastingadviseur van Apple het volgende verklaart: „[Belastingadviseur van Apple] gelooft dat het gebruik van een Berry-ratio in sommige gevallen bij sterk geïntegreerde groepen waarin de „verkoop” voornamelijk op regionaal of wereldwijd niveau wordt gevoerd en de functie van de verkooponderneming voornamelijk een logistieke functie is, verdedigd kan worden. „Zie ook Transactional profits transfer pricing methods, Comments on a series of draft issue notes, [de belastingadviseur van Apple], 30 april 2008, waar de belastingadviseur van Apple het volgende verklaart:” [Belastingadviseur van Apple] merkt het standpunt van de [OESO]-werkgroep op dat de Berry-ratio enkel gebruikt moet worden om verkoopactiviteiten te belonen, en dat een met de verkoop verbonden indicator passender is behalve in vergelijkbare situaties waarin onafhankelijke partijen die zakelijk handelen iets anders zouden zijn overeengekomen.”. De OESO-werkgroep is de verzameling van werkgroepen binnen de OESO die in beginsel bestaat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en die zich aan specifieke kwesties wijdt, zoals bijvoorbeeld verrekenprijzen.

⁽²⁶⁵⁾ Overweging 67 van het besluit tot inleiding van de procedure: „[...] de verkoopinkomsten van ASI stegen in de periode van drie jaar van 2009 tot 2012 met 415 % tot 63,9 miljard USD. In dezelfde periode stegen de exploitatiekosten zoals weerspiegeld door de belastbare inkomsten met [15-20] %.”

- (338) Ten tweede verstrekt ASI garanties voor alle in het EMEIA-gebied verkochte goederen. Die garanties vormden de meest significante verplichting bij de overdracht van activa en verplichtingen van ASI aan ADI met betrekking tot die regio ⁽²⁶⁶⁾. Aangezien het hoofdkantoor van ASI geen fysieke aanwezigheid en geen werknemers heeft, kan het geen productrisico's dragen en moet dus de Ierse vestiging van ASI worden beschouwd als de vestiging die die verantwoordelijkheid draagt. De keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator weerspiegelt dat niveau van risico echter niet, omdat zoals uitgelegd in overweging 336, het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator veelal wordt geassocieerd met laagrisicoverdelers ⁽²⁶⁷⁾.
- (339) Ten derde vertrouwt ASI systematisch op externe aannemers ⁽²⁶⁸⁾ om haar distributiefunctie te kunnen waarborgen. De omzet die ASI genereert, komt inderdaad grotendeels voort uit een groot aantal goederen die nooit fysiek in Ierland zijn gehanteerd. Het risico dat met betrekking tot producten die niet in Ierland worden gehanteerd, wordt gedragen, zou beter in de totale verkoop dan in de exploitatiekosten kunnen worden gevat, omdat de betalingen voor uitbestede diensten weliswaar in de exploitatiekosten van de vestiging kunnen worden weerspiegeld, maar dit bedrag een vergoeding van de derde zou omvatten voor het verlenen van de diensten en de door de activiteit gegenereerde kosten als dusdanig niet weerspiegelt. De exploitatiekosten van ASI zijn echter onvoldoende gedetailleerd om de componenten van de exploitatiekosten te kunnen identificeren, zoals betaling van uitbestede kosten en personeelskosten ⁽²⁶⁹⁾.
- (340) Om de in de overwegingen 337, 338 en 339 uiteengezette redenen weerspiegelt de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in plaats van de verkoop, niet goed de gedragen risico's en de significante activiteiten die door de Ierse vestiging van ASI worden uitgeoefend. Die redenen gelden evenzeer voor het gebruik van de Berry-ratio in de twee ad-hocverslagen van PwC en [de belastingadviseur van Apple]. De Berry-ratio wordt ook gebruikt als financiële ratio om een zakelijke vergoeding voor laagrisicoverdelers te ramen ⁽²⁷⁰⁾. De Berry-ratio vertegenwoordigt een rendement op de functies met toegevoegde waarde van een onderneming en gaat ervan uit dat die functies in haar exploitatiekosten worden gevat. Aangezien de in de Berry-ratio gebruikte noemer de exploitatiekosten is, is het gebruik van de exploitatiekosten bij de toepassing van de TNMM en het gebruik van de Berry-ratio in de praktijk niet meer dan een verschil in presentatie. In elk geval beschrijven de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen verschillende scenario's waarin de Berry-ratio nuttig kan zijn, maar die scenario's verschillen van het scenario waarbinnen ASI opereert ⁽²⁷¹⁾.
- (341) Concluderend is noch de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in de betwiste fiscale rulings, noch het gebruik van de Berry-ratio in de ad-hocverslagen, passend om een zakelijke vergoeding voor de door de Ierse vestiging van ASI uitgeoefende functies te bepalen. De keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in plaats van de verkoop vermindert ten onrechte de jaarlijkse belastbare winst van ASI in Ierland, aangezien de verkoop een ruimere winstniveau-indicator is dan de exploitatiekosten en, in het geval van ASI, de verkoop aanzienlijk hoger was in de periode waarin de betwiste fiscale rulings van kracht waren, terwijl de exploitatiekosten van ASI relatief stabiel bleven ⁽²⁷²⁾. In het bijzonder resulteert die keuze in een erg lage en stabiele belastinggrondslag voor de Ierse vestiging van ASI ⁽²⁷³⁾, wat de door die vestiging gedragen risico's niet juist

⁽²⁶⁶⁾ Zie overweging 135.

⁽²⁶⁷⁾ In dit verband luidt paragraaf 2.87 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 als volgt: „De noemer moet zich focussen op de relevante indicator(en) van de waarde van de door de onderzochte partij uitgeoefende functies in de onderzochte transactie, waarbij rekening wordt gehouden met de gebruikte activa en de gedragen risico's.”.

⁽²⁶⁸⁾ Zie, bijvoorbeeld, overweging 55.

⁽²⁶⁹⁾ Zie afbeelding 4.

⁽²⁷⁰⁾ Zie, bijvoorbeeld, de tabel over het gebruik van winstniveau-indicatoren in Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook, Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, 2006.

Rendement op activa (ROA)	Formule: exploitatiewinst/bedrijfsactiva Vaak gebruikt voor het onderzoeken van: fabrikanten
Exploitiemarge	Formule: exploitatiewinst/nettoomzet Vaak gebruikt voor het onderzoeken van: distributeurs
Berry-ratio	Formule: brutowinst/exploitatiekosten Vaak gebruikt voor het onderzoeken van: lagefunctiedistributeurs
Nettokost plus	Formule: exploitatiewinst/totale kosten Vaak gebruikt voor het onderzoeken van: dienstverleners en contractproducenten

⁽²⁷¹⁾ Zie paragraaf 2.101 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽²⁷²⁾ Zie overweging 337.

⁽²⁷³⁾ Dit principe wordt uitgelegd met betrekking tot bedrijfsherstructurering in paragraaf 9.10 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, die stellen: „Bedrijfsherstructureringen hebben vaak als resultaat dat lokale activiteiten worden omgevormd tot laagrisicoactiviteiten (bv. laagrisicoverdelers of laagrisicocontractproducenten) en een relatief (maar over het algemeen stabiel) rendement hebben op basis van de door een andere partij, waaraan de residuele winst wordt toegekend, gedragen ondernemingsrisico's.”.

weerspiegelt, zoals beschreven in de overwegingen 337, 338 en 339. Die keuze resulteert dan ook in een lagere vergoeding voor die vestiging dan voor een onafhankelijke onderneming waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. Een soortgelijke bezorgdheid speelt niet wanneer de verkoop als winstniveau-indicator wordt gebruikt om de vergoeding voor de door de Ierse vestiging van ASI uitgeoefende functies te bepalen.

- (342) Dat de keuze voor de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor een onderneming die inkoop-, verkoop- en distributieactiviteiten verricht mogelijk niet resulteert in een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, wordt verder ondersteund door de richtsnoeren van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen. Die richtlijnen stellen een vergoeding op basis van de verkoop voor in plaats van op basis van de exploitatiekosten voor ondernemingen die dergelijke functies uitoefenen ⁽²⁷⁴⁾. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen gaan ook in op soortgelijke bezorgdheden over het gebruik van de Berry-ratio ⁽²⁷⁵⁾. In elk geval werd de mogelijke keuze voor de totale kosten als een winstniveau-indicator, wat een ruimere basis vormt dan de exploitatiekosten ⁽²⁷⁶⁾, zelfs nooit in overweging genomen voor de Ierse vestiging van ASI en die keuze zou de jaarlijks belastbare winst van ASI in Ierland ook hebben verhoogd.
- (343) Wat betreft AOE, stelde Apple haar Ierse vestiging aan de Ierse belastingdienst voor als de verantwoordelijke voor de fabricage en assemblage van een gespecialiseerd gamma computerproducten. ASI bezit de voorraden ⁽²⁷⁷⁾ en zou bijgevolg het risico voor op zijn minst een deel van aan die voorraden verbonden kosten controleren en dragen ⁽²⁷⁸⁾. Aangezien haar hoofdkantoor niet in staat is om dat risico daadwerkelijk te dragen, omdat het geen fysieke aanwezigheid heeft en geen werknemers die dat risico kunnen beheren, zou de Ierse vestiging van AOE moeten worden geacht het volledige risico van de voorraden te dragen. In dergelijke omstandigheden is een winstniveau-indicator inclusief de totale kosten passender voor een fabrikant als AOE dan de exploitatiekosten dat zijn. De totale kosten vormen een bredere basis dan de exploitatiekosten, aangezien deze laatste de kosten in verband met de grondstoffen uitsluiten, terwijl de totale kosten de belangrijkste variabele component van de kosten omvatten, wat voor een fabrikant als AOE in principe de kosten van de verkochte goederen zijn. De Commissie merkt in dat verband op dat de ad-hocverslagen van zowel PwC als [de belastingadviseur van Apple] een opslag op de totale kosten als winstniveau-indicator voorstellen ⁽²⁷⁹⁾.
- (344) Door een methode voor winsttoerekening op basis van de exploitatiekosten te aanvaarden in plaats van de totale kosten als winstniveau-indicator te gebruiken, heeft de Ierse belastingdienst aan AOE een selectief voordeel verleend in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. De uitsluiting van

⁽²⁷⁴⁾ Zie in deze context ook paragraaf 2.87 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010: „Doorgaans, en onder voorbehoud van een beoordeling van de feiten en omstandigheden van de zaak, kunnen de verkoop of de exploitatiekosten met betrekking tot de distributie een passende basis vormen voor distributieactiviteiten, kunnen de volledige kosten of de exploitatiekosten een passende basis vormen voor een dienst of productieactiviteit, en kunnen bedrijfsactiva een passende basis vormen voor kapitaalintensieve activiteiten, zoals bepaalde productieactiviteiten of nutsvoorzieningen.”.

⁽²⁷⁵⁾ Zie in deze context ook paragraaf 2.101 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010: „De kwesties [...] met betrekking tot de doorstroomkosten komen evenzeer boven bij de toepassing van Berry-ratio's. Als een Berry-ratio passend wil zijn om de vergoeding van een concerntransactie (bv. bestaande in de distributie van producten) te onderzoeken, dan moet:

- de waarde van de in de concerntransactie uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en gedragen risico's) in verhouding staan tot de exploitatiekosten,
- de waarde van de in de concerntransactie uitgeoefende functies (rekening houdend met de gebruikte activa en gedragen risico's) niet wezenlijk veranderen door de waarde van de gedistribueerde producten, dat wil zeggen niet in verhouding staan tot de verkoop, en
- de belastingplichtige in de concerntransacties geen enkele andere significante functie (bv. productiefunctie) uitoefenen die vergoed moet worden via een andere methode of financiële indicator.”.

⁽²⁷⁶⁾ Zie paragraaf 2.47 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽²⁷⁷⁾ Volgens de jaarrekeningen van AOE bezit AOE zowel voorraden van „grondstoffen” als „lopende werkzaamheden en eindproducten”.

⁽²⁷⁸⁾ Zie in deze context ook paragraaf 2.93 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010: „Bij de toepassing van een op kosten gebaseerde TNMM worden vaak de totale kosten gebruikt, inclusief alle directe en indirecte kosten van de activiteit of transactie, samen met een passende toerekening van de overheadkosten van de onderneming. De vraag die naar boven kan komen is of en in hoeverre het op zakelijk vlak aanvaardbaar is om een significant deel van de kosten van de belastingplichtige te behandelen als doorstroomkosten waaraan geen winstelement kan worden gekoppeld (dat wil zeggen als kosten die mogelijk uitgesloten kunnen worden van de noemer van de nettowinstindicator). Dat is afhankelijk van in hoeverre een onafhankelijke partij in vergelijkbare omstandigheden zou aanvaarden om op een deel van de door haar gemaakte kosten geen opslag te verdienen.”.

⁽²⁷⁹⁾ Zie de overwegingen 167 en 214.

bepaalde kosten, zoals de kostprijs van de verkochte goederen, van de winstniveau-indicator die in de betwiste fiscale rulings werd onderschreven voor de Ierse vestiging van AOE, vermindert de jaarlijks belastbare winst van die onderneming in Ierland ten onrechte, aangezien de totale kosten een bredere winstniveau-indicator vormen dan de exploitatiekosten en dus haar Ierse vennootschapsbelasting konden verlagen.

- (345) De conclusie is dat door de aanvaarding door de Ierse belastingdienst van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in de in de fiscale rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening, in plaats van de verkoop voor de Ierse vestiging van ASI en de totale kosten voor de Ierse vestiging van AOE, de jaarlijks belastbare winst van beide ondernemingen in Ierland ten onrechte wordt verlaagd in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. De betwiste fiscale rulings moeten dan ook worden geacht aan ASI en AOE een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen.

c) De aanvaarde niveaus van rendement zijn te laag

- (346) In de betwiste fiscale rulings aanvaardde de Ierse belastingdienst verschillende niveaus van rendement voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE. Wat betreft ASI, aanvaardt de ruling van 1991 een marge van 12,5 % op de exploitatiekosten van de vestiging, terwijl de ruling van 2007 een marge van [10-15] % aanvaardt. Wat betreft AOE, aanvaardt de ruling van 1991 tot en met [60-70] miljoen USD een marge van 65 % op de exploitatiekosten van de vestiging en een marge van 20 % boven dat bedrag, terwijl de ruling van 2007 een marge van [10-15] % op de exploitatiekosten van de vestiging aanvaardt met een rendement op de intellectuele eigendom van [1-5] % van de omzet van de vestiging met betrekking tot de „geaccumuleerde productieprocestechniek” ⁽²⁸⁰⁾ van de Ierse vestiging. Aangezien Apple voor de aanvraag van de betwiste fiscale rulings geen winsttoerekeningsverslagen had voorbereid, bestaan er geen toelichtingen uit die periode om de keuze voor die niveaus van rendement in 1991 en 2007 te staven.
- (347) Wat betreft de ruling van 1991, lijkt het drempelsysteem van 65 % van de exploitatiekosten, verminderd tot 20 % boven [60-70] miljoen USD, waarmee voor AOE is ingestemd, bereikt te zijn door middel van onderhandeling en afhankelijk te zijn geweest van overwegingen in verband met werkgelegenheid, zoals wordt bewezen door de uittreksels in punt 2.2.3 en in het bijzonder de verwijzing in die uittreksels naar de nood „om de uitbreiding van de Ierse activiteiten niet te belemmeren” ⁽²⁸¹⁾. Het Hof heeft op dat vlak geoordeeld dat indien een belastingdienst beschikt over ruime beoordelingsbevoegdheid om de begunstigden van een belastingvrijstelling of de voorwaarden waaronder die wordt toegekend op basis van criteria onafhankelijk van het belastingstelsel, zoals overwegingen in verband met werkgelegenheid, te bepalen, de uitoefening van die beoordelingsbevoegdheid moet worden beschouwd als iets wat een selectief voordeel biedt.
- (348) De Commissie is het niet eens met de interpretatie van Ierland van die verwijzing ⁽²⁸²⁾, volgens dewelke het niet onredelijk zou zijn als een contractproducent een verminderde opslag op de kosten zou krijgen nadat hij genereus werd gecompenseerd. Het doel van een rationele marktdeelnemer is om de winsten te maximaliseren, gelet op het risiconiveau, en een rationele marktdeelnemer zou geen lager rendement aanvaarden en afzien van winsten omdat hij op andere wijze voldoende rendement had ontvangen. De Commissie ziet evenmin grond in de door Apple voorgestelde lezing van die verwijzing ⁽²⁸³⁾, die volgens Apple moet worden begrepen in het licht van het feit dat het onwaarschijnlijk is dat de incrementele vaste investering die nodig is voor een uitbreiding, even groot is als de initiële vaste investeringen ⁽²⁸⁴⁾. In het bijzonder kan het argument van Apple, dat is voorgelegd in een ad-hocstudie van [de tweede adviseur van Apple] ⁽²⁸⁵⁾, dat winsten die voortvloeien uit efficiëntieverbeteringen minder zouden moeten worden belast, niet worden aanvaard. Volgens dat verslag weerspiegelt

⁽²⁸⁰⁾ Zie de rilingaanvraag van 16 mei 2007 die de basis vormt voor de ruling van 2007, blz. 1.

⁽²⁸¹⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 119. Zie overweging 65.

⁽²⁸²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P Oy, C-6/12, ECLI EU:C:2013:525, punten 25 tot en met 28, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽²⁸³⁾ Zie overweging 65.

⁽²⁸⁴⁾ Zie de opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 112.

⁽²⁸⁵⁾ Zie overweging 170.

een verminderd belastingpercentage op winsten boven een bepaalde drempel de onderliggende schaalvoordelen. De Commissie ziet echter geen economische redenen voor een onderneming om lagere winsten te aanvaarden wanneer zij lagere kosten maakt. Op dezelfde wijze druist een belastingvermindering voor grote ondernemingen die voordeel halen uit schaalvoordelen, in tegen de logica van het belastingstelsel. Meer bepaald, als winsten uit schaalvoordelen minder belast werden dan de winsten van kleine ondernemingen, dan zouden grote ondernemingen een dubbel voordeel krijgen: grote ondernemingen die efficiënter zijn dan hun kleinere concurrenten zouden profiteren van hogere winsten en, aangezien de belasting wordt geheven op basis van een percentage van de winsten, zouden zij ze aan een lager belastingtarief op die winst onderworpen zijn. Een dergelijk bijkomend voordeel druist in tegen de logica van het belastingstelsel, namelijk het belasten van de winst van alle belastingplichtige ondernemingen in Ierland ongeacht hun grootte of marktpositie. Tot slot kan het aanvaarden van een lagere winstmarge per eenheid van verkochte goederen wanneer de aan een specifieke klant verkochte hoeveelheden stijgen, wel stroken met de commerciële logica. Dat stemt daarom echter niet automatisch overeen met lagere winsten die voor die klant worden geboekt, aangezien de verlaagde winstmarges per eenheid in principe meer dan kunnen worden gecompenseerd door het verkopen van grotere hoeveelheden aan die klant. Er was voor Ierland geen indicatie dat een onderliggende prijsstrategie van Apple met een soortgelijk rentabiliteitspatroon zou overeenstemmen. Stimulansen als kortingen op de effectieve belastingtarieven gericht op het aantrekken van verhoogde activiteit en meer werkgelegenheid stroken in geen geval met de logica van het belastingstelsel.

- (349) Daarentegen kan de Commissie de uitleg van Ierland ⁽²⁸⁶⁾ en van Apple ⁽²⁸⁷⁾ over de afschrijvingsaftrek waarmee in de ruling van 1991 werd ingestemd en waarover de Commissie in het besluit tot inleiding van de procedure twijfels heeft geuit, wel aanvaarden. In het besluit tot inleiding van de procedure was de Commissie van oordeel dat de instemming van de Ierse belastingdienst met het beperken van de afschrijvingsaftrek tot [1-10] miljoen USD boven de som die in de jaarrekeningen voor afschrijving in rekening was gebracht, door geen enkele methode werd gestaafd of door daadwerkelijke uitgaven gerechtvaardigd, maar dat dit eerder het resultaat van onderhandeling leek te zijn. Ierland en Apple argumenteerden dat de ruling van 1991 op dit punt een belastingaftrek beperkt. In het bijzonder legde Ierland uit dat ASI en AOE vrijwillig hun aanspraak op de afschrijvingsaftrek beperkten, hoewel ASI en AOE anders recht zouden hebben gehad op een groter deel van die aftrek verspreid over minder jaren ⁽²⁸⁸⁾, zodat dit element van de ruling, wanneer het onafhankelijk en apart van de andere elementen van de ruling wordt beoordeeld, die ondernemingen geen selectief voordeel lijkt te bieden.
- (350) Wat betreft de ruling van 2007, wordt in de ad-hocverslagen van PwC en [de belastingadviseur van Apple] achteraf een redenering gegeven voor de niveaus van rendement die zijn overeengekomen voor de Ierse vestigingen van ASI en AOE. Beide verslagen zijn op een vergelijkbaarheidsonderzoek gebaseerd, maar waar in het verslag van PwC alle ondernemingen die de belastingadviseur vergelijkbaar achtte om de vermeende zakelijke vergoeding van de beide vestigingen te schatten, worden voorgesteld, worden in het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] de gebruikte vergelijkingspunten niet bekendgemaakt. Het ad-hocverslag van [de belastingadviseur van Apple] wijst op vergelijkbaarheidsproblemen, in het bijzonder materiële verschillen in dat verslag ⁽²⁸⁹⁾, maar doorzoekt desondanks toch de database naar vergelijkingspunten.
- (351) In de eerste plaats is de Commissie van oordeel dat het gebruik van een vergelijkbaarheidsonderzoek op basis van het doorzoeken van een database naar vergelijkingspunten, een ongeschikt middel is om een zakelijke winst van de Ierse vestigingen van ASI en AOE te ramen. Als een dergelijk onderzoek een betrouwbare benadering wil opleveren van een marktuitsluitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, dan moeten de producten die worden verkocht door de derden die in het vergelijkbaarheidsonderzoek worden opgenomen, vergelijkbaar zijn met de door ASI verkochte en door AOE geproduceerde goederen. De belangrijkste criteria die PwC en [de belastingadviseur van Apple] hanteerden om de vergelijkingspunten te selecteren, nemen niet het feit in aanmerking dat Apple merkgoederen van hoge kwaliteit verkoopt en haar producten ook zo op de markt positioneert, terwijl de

⁽²⁸⁶⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 121 e.v.

⁽²⁸⁷⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 115 e. v.

⁽²⁸⁸⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 127.

⁽²⁸⁹⁾ Zie het ad-hocverslag verrekennings van [de belastingadviseur van Apple], blz. 13: „De betrokken geografische markten, de contractuele voorwaarden, het productaanbod en de producthoeveelheden met betrekking tot de externe distributeurs verschillen materieel in vergelijking met wat relevant is voor de activiteiten van de Ierse vestiging van ASI.”.

geselecteerde ondernemingen zich mogelijk anders op de markt positioneren. Een zakelijke vergoeding voor een distributeur als ASI kan zonder die overweging niet worden beoordeeld, vooral omdat ASI aansprakelijk is voor de garantie op de verkochte producten, zoals uitgelegd in overweging 338, wat in het geval van merkgoederen van hoge kwaliteit een niet gering risico is ⁽²⁹⁰⁾, en een aanzienlijk risico draagt voor hoogwaardige goederen die niet fysiek worden gehanteerd door de Ierse vestiging, zoals uitgelegd in overweging 339, wat in principe niet het geval is bij de geselecteerde vergelijkingspunten. Daarbovenop kan een significant verschil in de intensiteit van variabele kosten reden tot bezorgdheid over de vergelijkbaarheid zijn, aangezien de exploitatiekosten van ASI een erg beperkt deel van haar verkoop uitmaken.

- (352) Naast deze algemene bezorgdheden over het gebruik van een vergelijkbaarheidsonderzoek in deze zaak, wijst de Commissie specifiek op het feit dat ten minste drie van de 52 ondernemingen die door PwC als vergelijkingspunt zijn gekozen, in liquidatie zijn ⁽²⁹¹⁾. Ondernemingen zonder een duurzaam bedrijfsmodel kunnen, in principe, geen betrouwbaar vergelijkingspunt vormen bij het vaststellen van een passend niveau van vergoeding. Aangezien de liquidatiestatus van een significant deel van de steekproef laat zien dat bij de selectie niet voldoende rekening werd gehouden met de duurzaamheid van het bedrijfsmodel, kan de algehele representativiteit van de vergelijkingspunten niet worden aangetoond.
- (353) Ondanks deze algemene en specifieke bezorgdheden over de vergelijkbaarheidsonderzoeken die in de ad-hocverslagen zijn uitgevoerd, heeft de Commissie voor de volledigheid onderzocht wat een passend niveau van rendement zou zijn voor ASI met gebruikmaking van de verkoop, en voor AOE met gebruikmaking van de totale kosten, in plaats van de exploitatiekosten, als winstniveau-indicator. De Commissie herinnert eraan dat zij deze analyse niet uitvoert om een zakelijke vergoeding voor de door de Ierse vestigingen uitgeoefende functies te bepalen ⁽²⁹²⁾, maar eerder om aan te tonen dat, zelfs als de Ierse belastingdienst terecht de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moesten worden toegerekend, heeft aanvaard, wat de Commissie betwist, de door de Ierse belastingdienst aanvaarde ongepaste keuze voor de exploitatiekosten en de ongepast lage niveaus van rendement in de toepassing van de door de betwiste fiscale rulings onderschreven eenzijdige methoden voor winsttoerekening, resulteren in een jaarlijkse belastbare winst voor ASI en AOE in Ierland die hoe dan ook afwijkt van een betrouwbare benadering van een markttuitkomst voor hun respectieve Ierse vestigingen.
- (354) Wat ASI betreft, wordt in afbeelding 13 een analyse getoond van de mediaan van het rendement op verkoop ⁽²⁹³⁾ in dezelfde periode als de analyse van PwC met gebruikmaking van dezelfde vergelijkingspunten.

Afbeelding 13

Opslag voor de bedrijfswinst op de omzet van de 52 door PwC geselecteerde ondernemingen

	Gemiddelde 2007-2011 (%)
Onderste kwartiel (25e kwartiel)	1,3
Mediaan	3,0
Bovenste kwartiel (75e kwartiel)	4,5

⁽²⁹⁰⁾ Het garantierisico neemt toe met de prijs van de onderliggende goederen en dus bieden merkgoederen van hoge kwaliteit een garantie vanwege van hun relatief hoge prijs, inclusief de kosten van de onderdelen. Zie in dit verband paragraaf 3.37 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 die het volgende voorbeeld illustreren: „Neem bijvoorbeeld aan dat een belastingplichtige videocassetterecorders van topkwaliteit verkoopt aan een verbonden onderneming, en de enige informatie over de winst die beschikbaar is voor vergelijkbare bedrijfsactiviteiten betreft de algemene verkoop van videocassetterecorders van gemiddelde kwaliteit. Neem aan dat de markt voor videocassetterecorders van topkwaliteit groeiende verkoopcijfers, een hoge toetredingsdrempel en een klein aantal concurrenten heeft en ruime mogelijkheden voor productdifferentiatie heeft. Het is waarschijnlijk dat alle verschillen materiële invloed zullen hebben op de winstgevendheid van de onderzochte en vergeleken activiteiten en in dat geval dus aanpassingen zullen vergen. Net als bij andere methoden zal de betrouwbaarheid van de nodige aanpassingen de betrouwbaarheid van de analyse beïnvloeden. Het moet worden opgemerkt dat, zelfs als twee ondernemingen zich in precies dezelfde industrie bevinden, de winstgevendheid kan verschillen op basis van hun marktaandeel, concurrentiepositie enz.” Dit voorbeeld werd niet langer gegeven in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽²⁹¹⁾ De database van Bureau Van Dijk, die PwC heeft gebruikt, geeft met betrekking tot de ondernemingen TECNOTEL ITALIA S.P.A. en MIELCO SPA aan dat deze ondernemingen in liquidatie zijn en volgens publieke bronnen is ook de onderneming MEMTEC IBERICA SL in liquidatie.

⁽²⁹²⁾ Zie overweging 326.

⁽²⁹³⁾ Voor het doorzoeken van de database is omzet (of bedrijfsopbrengsten) gekozen.

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

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

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

- (355) Met de door PwC geselecteerde vergelijkingspunten en de Ierse vestiging van ASI als de onderzochte partij en de verkoop als winstniveau-indicator resulteert de analyse in afbeelding 13 in een rendement op verkoop met een mediaan van 3 % met een interkwartielbereik ⁽²⁹⁴⁾ van 1,3 % tot 4,5 %. Op basis van de financiële informatie in tabel 1 van dit besluit en de informatie in overweging 105 op basis van de belastingaangiften, bedroegen de inkomsten uit handel van de Ierse vestiging van ASI die tegen het reguliere tarief van de Ierse vennootschapsbelasting van 12,5 % werden belast, ongeveer [40-50] miljoen USD in 2012, wat ongeveer [0,0-0,5] % van de omzet van ASI in 2012 vertegenwoordigt. Dat bedrag is bijna 20 keer lager dan het bedrag dat zou worden verkregen bij het toepassen van het onderste kwartiel van de analyse in afbeelding 13, die gebaseerd is op de verbeterde vergelijkbaarheidsanalyse van PwC.
- (356) Hieruit volgt dat, zelfs als de Ierse belastingdienst terecht een methode voor winsttoerekening op basis van een eenzijdige methode voor winsttoerekening, waarbij de Ierse vestiging van ASI als de onderzochte partij werd gekozen, heeft aanvaard, wat de Commissie betwist, de belastbare winst van ASI in Ierland die resulteert uit een toepassing van de betwiste fiscale rulings, afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitskomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Die afwijking leidt tot een significante vermindering van de Ierse vennootschapsbelasting van ASI in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. Die rulings moeten dan ook worden geacht aan ASI een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (357) Wat betreft AOE, stemt de belastbare winst in 2012 van die onderneming overeen met ongeveer [1-5] % van de totale kosten. Dat percentage valt binnen het interkwartielbereik in de ad-hocverslagen van PwC en [de belastingadviseur van Apple] en bevindt zich dicht bij het 25e percentiel, wat volgens de belastingadviseur de ondergrens van een zakelijke range vormt. Volgens [de belastingadviseur van Apple] zou in de periode van 2009 tot 2011 ⁽²⁹⁵⁾ de opslag op de totale kosten van het onderste kwartiel [4,5-5,0] % bedragen (met een mediaan van [5-10] %) en volgens PwC zou die in de periode van 2007-2011 ⁽²⁹⁶⁾ [3,0-3,5] % bedragen (met een mediaan van [5-10] %).
- (358) De vergelijkbaarheid van elke onderneming met de Ierse vestiging van AOE wordt in het ad-hocverslag van PwC enkel op basis van de informatie in een commerciële database vastgesteld en er is geen rechtvaardiging in dat verslag over waarom, bij afwezigheid van een gedetailleerde vergelijkbaarheidsanalyse van de zakelijke en de kostenstructuur van elke onderneming, het 25e percentiel als de ondergrens van de range wordt aanvaard in plaats van een smallere range om de vergelijkbaarheidsproblemen aan te pakken ⁽²⁹⁷⁾.

⁽²⁹⁴⁾ PwC en [de belastingadviseur van Apple] verwijzen naar het interkwartielbereik als de zakelijke range.

⁽²⁹⁵⁾ Zie afbeelding 10.

⁽²⁹⁶⁾ Zie overweging 217.

⁽²⁹⁷⁾ In dit verband stelt paragraaf 3.57 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010: „Het kan ook het geval zijn dat, alhoewel alles in het werk werd gesteld om punten uit te sluiten die in mindere mate vergelijkbaar zijn, een getallenrange wordt bereikt waarin, gezien het proces voor de selectie vergelijkingspunten en beperkingen in de over de vergelijkingspunten beschikbare informatie, nog enkele vergelijkbaarheidsgebreken overblijven, die niet kunnen worden geïdentificeerd en/of gekwantificeerd en dus ook niet kunnen worden aangepast. Als de range een aanzienlijk aantal waarnemingen omvat, kunnen statistische hulpmiddelen die rekening houden met de centrale tendens om het bereik te beperken (bv. het interkwartielbereik of andere percentielen) in dergelijke gevallen bijdragen tot een verbetering van de betrouwbaarheid van de analyse.”.

- (359) Daarenboven is de uitkomst van het ad-hocverslag van PwC enkel gebaseerd op een vergelijking met industriële ondernemingen, terwijl dat verslag stelt dat de Ierse vestiging van AOE ook gedeelde diensten op het gebied van financiën (boekhouding, salaris- en crediteurenadministratie), informatiesystemen en technologie en human resources verleent aan andere ondernemingen van de Apple-groep in het EMELA-gebied ⁽²⁹⁸⁾. Met geen van die functies wordt in de analyse in het ad-hocverslag van PwC rekening gehouden waardoor dat verslag niet kan worden gebruikt om achteraf te rechtvaardigen dat de vergoeding van die functies zakelijk was.

d) Conclusie inzake de onjuiste toepassing van eenzijdige methoden voor winsttoerekening in de betwiste fiscale rulings

- (360) De conclusie luidt dat de Commissie van oordeel is dat, zelfs als de Ierse belastingdienst terecht de niet-gestaafde aanname dat de intellectuele-eigendomslicenties van Apple die worden gehouden door ASI en AOE buiten Ierland moesten worden toegerekend, heeft aanvaard, wat de Commissie betwist ⁽²⁹⁹⁾, de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, nog altijd tot een uitkomst leiden die afwijkt van een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel. Die rulings onderschrijven een belastbare vergoeding die de Ierse vestigingen vanuit het perspectief van hun eigen winstgevendheid niet zouden hebben aanvaard als zij afzonderlijke en onafhankelijke ondernemingen waren die onder dezelfde of soortgelijke voorwaarden dezelfde of soortgelijke activiteiten verrichtten. Aangezien die methoden voor winsttoerekening de belastingschuld van ASI en AOE volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland verlagen in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst volgens dat stelsel wordt bepaald door prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen, verlenen de betwiste fiscale rulings, door die methoden te onderschrijven, aan ASI en AOE een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

8.2.2.4. Conclusie inzake het bestaan van een selectief voordeel ten gevolge van een afwijking van de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland

- (361) De Commissie concludeert volgens beide redeneringen dat de door de fiscale rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening resulteren in een verlaging van de vennootschapsbelasting van ASI en AOE volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. De Commissie is dan ook van oordeel dat die rulings aan ASI en AOE een selectief voordeel verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (362) Die conclusie wordt verder door twee bijkomende factoren bevestigd, die suggereren dat de door de betwiste fiscale ruling onderschreven methoden voor winsttoerekening geen uitkomst opleveren die resulteert in een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.
- (363) Ten eerste, zoals opgemerkt in overweging 262, werden de betwiste fiscale rulings afgegeven bij afwezigheid van een winsttoerekeningsverslag. Zoals uitgelegd in het besluit tot inleiding van de procedure, lijkt het feit dat op het moment van afgifte van de betwiste fiscale rulings geen winsttoerekeningsverslag door Apple werd ingediend om de door haar aan de Ierse belastingdienst voorgestelde methoden voor winsttoerekening te staven, erop te wijzen dat de methoden die door die rulings werden onderschreven, geen uitkomst opleveren die resulteert in een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.
- (364) Ten tweede was de ruling van 1991 van onbepaalde duur zonder enige herzieningsclausule en werd zij 15 jaar lang daadwerkelijk toegepast, totdat de ruling van 2007 werd afgegeven. De ruling van 2007, die wel een herzieningsclausule bevatte, was ook van onbepaalde duur en werd, volgens Apple, acht jaar lang toegepast totdat de

⁽²⁹⁸⁾ Ad-hocverslag van PwC, blz. 12.

⁽²⁹⁹⁾ Punt 8.2.2.2.

nieuwe ondernemingsstructuur van Apple in Ierland in werking trad. Een overeenkomst tussen een belastingdienst en een belastingplichtige zonder einddatum maakt voorspellingen over toekomstige omstandigheden waarop die overeenkomst gebaseerd is, minder nauwkeurig, waardoor er twijfel ontstaat over de betrouwbaarheid van de door de overeenkomst onderschreven methode ⁽³⁰⁰⁾. Dit is a priori van toepassing op een ruling van onbepaalde duur.

- (365) Ierland argumenteert dat ondanks de duur van de ruling van 1991 de aangifte ieder jaar een „nieuwe oefening” was en het niet mogelijk zou zijn geweest om de basis voor winsttoerekening aan de vestigingen die in de ruling was vastgelegd, te gebruiken „want wijzigingen in de feiten en omstandigheden maakten die basis onbetrouwbaar” ⁽³⁰¹⁾. Het is echter onduidelijk hoe de Ierse belastingdienst zich bewust kon zijn van wijzigingen in de feiten en omstandigheden. Apple kon haar jaarlijkse belastingaangifte gewoon op basis van de ruling van 1991 indienen, zonder enige verplichting om de Ierse belastingdienst van ingrijpende wijzigingen op de hoogte te brengen ⁽³⁰²⁾. In tegenstelling tot de ruling van 2007 bevat de ruling van 1991 immers geen herzieningsclausule die bepaalt dat de ruling niet langer van toepassing zal zijn als er een ingrijpende wijziging is in de aard van de activiteiten.
- (366) Daarnaast is het niet duidelijk welke wijzigingen rechtvaardigden dat de ruling van 1991 werd vervangen door de ruling van 2007. In principe is een voorafgaande prijsafpraak geldig zolang de in de ruling gevalideerde cruciale aannamen van kracht zijn ⁽³⁰³⁾. De betwiste rulings identificeren de cruciale aannamen niet. In 2007 is het evenmin duidelijk welke wijziging in de cruciale aannamen, indien die er was, aanleiding gaf tot het verzoek om wijzigingen in de overeenkomst van 1991.
- (367) Wat betreft de ruling van 2007, wordt er zelfs mee ingestemd dat als Apple beslist om de activiteiten van haar dochterondernemingen in Ierland te herstructureren door nieuwe Ierse ondernemingen aan de structuur toe te voegen of bestaande ondernemingen samen te voegen, de in de ruling van 2007 onderschreven methoden voor winsttoerekening van toepassing blijven op de nieuwe of samengevoegde entiteit zolang die ondernemingen „in grote lijnen dezelfde soort activiteiten verrichten” als ASI en AOE. Hoewel het inderdaad zo is dat de ruling van 2007 een herzieningsclausule bevat die bepaalt dat de ruling niet langer van toepassing is als er een ingrijpende wijziging is in de aard van de verrichte activiteiten, is het niet duidelijk wat een ingrijpende wijziging inhoudt en dit heeft Ierland in de ruling niet verklaard, noch nader gespecificeerd. Op basis van de erg beperkte beschrijving in de rulings van de activiteiten van de Ierse vestigingen van ASI en AOE is het moeilijk om te bepalen of een wijziging in de door de Ierse vestigingen uitgeoefende functies of beheerde risico's als een ingrijpende wijziging zou kwalificeren. Gezien blijkbaar zelfs een bedrijfsherstructurering niet kwalificeert als een „ingrijpende wijziging in de aard van de activiteiten”, lijkt het erop dat Apple de gunstige fiscale behandeling van de betwiste fiscale rulings op grond van de ruling van 2007 kon toepassen met slechts beperkte beperkingen.
- (368) Hoe dan ook, zelfs als de door de betwiste fiscale rulings onderschreven methoden van winsttoerekening bij afgifte van die rulings overeenstemden met methoden die een betrouwbare benadering opleverden van een markttuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, wat niet het geval was, plaatst de onbepaalde duur van die rulings vraagtekens bij de gepastheid van de winsttoerekening, gezien de mogelijke wijzigingen aan het economische en regelgevingsklimaat in de jaren waarin de rulings van kracht waren ⁽³⁰⁴⁾.

⁽³⁰⁰⁾ Zie punt 51 van de bijlage bij hoofdstuk IV van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 en van de bijlage bij de richtlijnen voor voorafgaande prijsafspraken volgens de onderlingoverlegprocedure van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽³⁰¹⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 130.

⁽³⁰²⁾ In punt 72 van haar opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure stelt Apple dat zij tussen 1991 en 2006 nauwe interactie met de Ierse belastingdienst had over de organisatiestructuur en de hoofdactiviteiten van de Ierse vestigingen op basis van de algemene bevoegdheid van de Ierse belastingdienst om de naleving van de Ierse belastingregels te controleren. Dit is echter geen compensatie voor het feit dat de belastingdienst na een bepaald aantal jaren opnieuw moet beoordelen of de overeenkomst nog geldig is of moet worden herzien, vooral gezien het feit dat de commerciële activiteiten van Apple zich in die periode significant ontwikkelden. Daarenboven lijken er geen sporen te zijn van die vermeende nauwe interacties, gezien de Commissie in haar brief van 8 oktober 2013 aan Ierland had gevraagd samen met de betwiste fiscale rulings alle elementen noodzakelijk om die fiscale rulings te verklaren, voor te leggen.

⁽³⁰³⁾ Paragraaf 4.142 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010: „Op voorwaarde dat aan de cruciale aannamen wordt voldaan, kan een APA de betrokken belastingplichtigen zekerheid bieden over de fiscale behandeling van de verrekenprijkswesties die voor een bepaalde periode onder de APA vallen.”.

⁽³⁰⁴⁾ Overweging 65 van het besluit tot inleiding van de procedure.

8.2.3. ALTERNATIEF: SELECTIEF VOORDEEL VOLGENS HET BEPERKTE REFERENTIESTELSEL VAN ARTIKEL 25 TCA 97

8.2.3.1. *Selectief voordeel door een afwijking van artikel 25 TCA 97 die aanleiding geeft tot een vermindering van de belastinggrondslag*

- (369) Ierland en Apple argumenteren dat enkel artikel 25 TCA 97 het passende referentiestelsel mag zijn en dat het bepalen van de belastbare winst van ASI en AOE volledig overeenstemde met de courante administratieve praktijk op grond van dat artikel ⁽³⁰⁵⁾. Zoals uitgelegd in punt 8.2.1.2 van dit besluit, is de Commissie in deze zaak niet van oordeel dat het referentiestelsel beperkt is tot artikel 25 TCA 97, maar eerder dat die bepaling een integrerend en noodzakelijk onderdeel van het in punt 8.2.1.1 geïdentificeerde referentiestelsel is, namelijk de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, dat als intrinsieke doelstelling heeft de winst van alle in Ierland belastingplichtige vennootschappen te belasten.
- (370) Onverminderd die conclusie, is de Commissie van oordeel, volgens een alternatieve redenering, dat, zelfs als enkel artikel 25 TCA 97 in deze zaak het passende referentiestelsel vormde, de betwiste fiscale rulings aan ASI en AOE een selectief voordeel verlenen in de vorm van een vermindering van hun belastbare winst op basis waarvan de vennootschapsbelasting volgens dat artikel wordt geheven.
- (371) Ierland erkent, net als Apple, dat artikel 25 TCA 97 geen richtsnoeren aanreikt over hoe de belastbare winst van een vestiging moet worden bepaald ⁽³⁰⁶⁾. Ierland stelt echter dat de toepassing van artikel 25 TCA 97 niet valt onder het zakelijkheidsbeginsel, maar van de Ierse belastingdienst vraagt een oordeel te vormen op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van elke zaak, waaronder „de door een vestiging uitgeoefende functies, het belang (indien van toepassing) bij de activa van de onderneming, de aard en het niveau van de door de vestiging gedragen risico's en de algemene bijdrage van de vestiging aan de winsten van de onderneming” ⁽³⁰⁷⁾. De Commissie merkt op dat de criteria die Ierland opsomt voor het bepalen van de belastbare winst van een vestiging — de door de vestiging uitgeoefende functies, gebruikte activa en gedragen risico's — in feite dezelfde criteria zijn die in artikel 7, lid 2 van het OESO-modelbelastingverdrag zijn vastgesteld voor het toerekenen van winst aan de vaste inrichting van een buitenlandse geïntegreerde onderneming ⁽³⁰⁸⁾. Ierland heeft met andere woorden geen andere objectieve norm dan het zakelijkheidsbeginsel kunnen voorleggen, noch heeft de Commissie een norm kunnen identificeren, die waarborgt dat artikel 25 TCA 97 op consistente wijze wordt toegepast en dat alle geïntegreerde buitenlandse ondernemingen gelijk worden behandeld op grond van die bepaling.
- (372) Hoewel Ierland het zakelijkheidsbeginsel pas formeel in zijn nationale rechtsstelsel heeft opgenomen in de Finance Act van 2010 met ingang van 1 januari 2011, en die wetgeving regelingen tussen een vestiging en haar buitenlandse hoofdkantoor uitsluit ⁽³⁰⁹⁾, blijkt daarenboven uit een analyse van de rullingpraktijk van de Ierse belastingdienst inzake de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van buitenlandse ondernemingen, voor de daaropvolgende toepassing van artikel 25 TCA 97, dat het zakelijkheidsbeginsel aan de grondslag ligt van de methoden voor winsttoerekening die door de Ierse belastingdienst in een aantal van die rulings worden onderschreven ⁽³¹⁰⁾.
- (373) In de zaak van Onderneming [B] ⁽³¹¹⁾, bijvoorbeeld, wordt uitvoerig verwezen naar het zakelijkheidsbeginsel in de brief van haar belastingadviseur aan de Ierse belastingdienst. Onderneming [B] is belastingplichtig in [...], heeft

⁽³⁰⁵⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punten 159, 160 en 171. Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 27. Noch Ierland, noch Apple heeft echter voorbeelden van de „courante administratieve praktijk” voorgelegd om de vermeende consistentie in de rullingpraktijk van de Ierse belastingdienst aan te tonen.

⁽³⁰⁶⁾ Zie overweging 248.

⁽³⁰⁷⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 21. Zie ook de opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punten 154 en 155. Beide opmerkingen staan ook in respectievelijk de voetnoten 188 en 189.

⁽³⁰⁸⁾ Zie overweging 84.

⁽³⁰⁹⁾ Zie overweging 78.

⁽³¹⁰⁾ Ierland legde zeven rulings inzake winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van negen buitenlandse ondernemingen voor in antwoord op het verzoek rulings te verstrekken over activiteiten in Ierland met soortgelijke belastingkwesties als de betwiste fiscale rulings. Als reactie op een verder verzoek van de Commissie om alle sinds 2004 afgegeven rulings inzake winsttoerekening en, daarbovenop, alle voor die datum afgegeven rulings die nog van kracht zijn, te verstrekken, legde Ierland tien bijkomende rulings voor, waaronder vier rulings die over winsttoerekening aan een vestiging leken te gaan (zie de overwegingen 3 en 6). Die twee indieningen worden dan ook geacht de volledige rullingpraktijk van de Ierse belastingdienst inzake winsttoerekening aan een vestiging van geïntegreerde buitenlandse ondernemingen te vormen.

⁽³¹¹⁾ Zie overweging 385.

een Ierse vestiging en maakt deel uit van een [...] multinationale ondernemingsgroep [de meerderheid van de in de overwegingen 2 en 6 genoemde ondernemingen maken deel uit van Amerikaanse multinationale ondernemingsgroepen]. Voor de winsttoerekening aan de vestiging stelt de belastingadviseur voor om het hoofdkantoor van Onderneming [B] en haar Ierse vestiging als twee afzonderlijke juridische entiteiten te beschouwen die zakelijk met elkaar omgaan, wat verwijst naar het OESO-modelbelastingverdrag. Wat betreft het zakelijkheidsbeginsel stelt de brief dat „hoewel Ierland geen internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting met [...] heeft, het OESO-model wel richtsnoeren biedt voor het berekenen van winsten van vestigingen die mogelijk als een passende referentiewaarde kunnen worden gebruikt”. In een ruling van 1998 achtte de Ierse belastingdienst het gebruik van het zakelijkheidsbeginsel aanvaardbaar voor de winsttoerekening aan de Ierse vestiging.

- (374) In een fiscale ruling uit 2003 betreffende Onderneming [A] ⁽³¹²⁾ stemde de Ierse belastingdienst op basis van het zakelijkheidsbeginsel in met een winsttoerekening tussen die buitenlandse onderneming en haar Ierse vestiging. Onderneming [A] is opgericht in [...] met vestigingen in [...] jurisdicties, inclusief Ierland, en maakt deel uit van een [...] multinationale ondernemingsgroep. In de ruingaanvraag waarin de situatie van de onderneming wordt uitgelegd, verwijst de belastingadviseur naar artikel 25 TCA 97 en stelt, ten eerste, dat dit artikel geen verdere richtsnoeren biedt over hoe de inkomsten uit handel moeten worden bepaald, en ten tweede, dat het nuttig is om te kijken naar de methode op grond van het OESO-modelbelastingverdrag en het zakelijkheidsbeginsel. Volgens de belastingadviseur „is de methode op grond van het OESO-modelverdrag in overeenstemming met het Ierse nationaal recht en is zij, in feite, niet meer dan een herformulering van de situatie volgens het nationaal recht”. De ruingaanvraag schuift de profit-splitmethode naar voor, volgens dewelke 12,5 % van alle winsten van Onderneming [A] aan de Ierse vestiging wordt toegerekend. Die benadering werd door de Ierse belastingdienst aanvaard en gebruikt als basis voor de winsttoerekening in de zaak van de Ierse vestiging van Onderneming [A].
- (375) In een fiscale ruling uit 2006 betreffende Onderneming [F] ⁽³¹³⁾ stemde de Ierse belastingdienst in met de door die onderneming voorgestelde methode voor de winsttoerekening aan haar toekomstige Ierse vestiging. Onderneming [F] is belastingplichtig in [...], heeft een Ierse vestiging en maakt deel uit van een [...] multinationale ondernemingsgroep. Als de basis voor de methode voor winsttoerekening die Onderneming [F] voorstelde, maakte haar adviseur gebruik van het OESO-zakelijkheidsbeginsel dat „vereist dat de winst van de vestiging bepaald wordt door de vestiging te beschouwen als een aparte entiteit, voor zover dat mogelijk is, van haar hoofdkantoor en dat alle besprekingen of onderhandelingen van de vestiging met haar hoofdkantoor als zakelijk beschouwd moeten worden op vlak van het bepalen van de winstgevendheid van de vestiging”.
- (376) Tot slot, in een fiscale ruling betreffende Onderneming [M] ⁽³¹⁴⁾ verzoekt de belastingadviseur dat de Ierse autoriteiten instemmen met een „winsttoerekening tussen [Onderneming [M]] HK [het hoofdkantoor] en de Ierse vestiging [die] het feit dat de risico's van de Ierse vestiging beperkt zullen zijn zal weerspiegelen [...]”. De aanvraag verduidelijkt verder dat „de Ierse vestiging zal opereren als een loonproducent voor [Onderneming [M]] HK [het hoofdkantoor] [...], en daarvoor een zakelijke vergoeding zal ontvangen”.
- (377) Hoewel het zakelijkheidsbeginsel tot 2011 niet uitdrukkelijk in de Ierse wetgeving was vastgelegd ⁽³¹⁵⁾, stelt de Commissie vast dat, bij afwezigheid van een andere objectieve norm voorgelegd door Ierland en in het licht van het feit dat het beginsel al sinds de jaren 1990 in de praktijk inzake fiscale rulings van de Ierse belastingdienst voorkomt als de basis waarop de belastbare winst van niet in Ierland gevestigde, geïntegreerde ondernemingen volgens artikel 25 TCA 97 wordt bepaald, het zakelijkheidsbeginsel inherent is aan de toepassing van artikel 25 TCA 97.
- (378) De Commissie heeft in punt 8.2.2.2 en punt 8.2.2.3 al aangetoond dat de betwiste fiscale rulings methoden voor winsttoerekening onderschrijven die uitkomsten opleveren die afwijken van een betrouwbare benadering van een marktuitkomst die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, en die bijgevolg resulteren in een vermindering van de belastbare winst van ASI en AOE voor de Ierse vennootschapsbelasting en in een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Op basis van de redenering in die punten is de Commissie ook van

⁽³¹²⁾ Zie overweging 387.

⁽³¹³⁾ Zie overweging 392.

⁽³¹⁴⁾ Zie overweging 391.

⁽³¹⁵⁾ Er wordt niet naar verwezen in artikel 25 TCA 97.

oordeel dat de fiscale rulings een selectief voordeel bieden aan ASI en AOE volgens het beperktere referentiestelsel in artikel 25 TCA 97, aangezien ze volgens dat artikel resulteren in een verlaging van de belastbare winsten van ASI en AOE en hun vennootschapsbelasting in Ierland in vergelijking met andere buitenlandse ondernemingen die ook volgens dat artikel belast worden.

8.2.3.2. *Selectief voordeel ten gevolge van de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid door de Ierse belastingdienst zonder inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel*

- (379) Zelfs als de toepassing van artikel 25 TCA 97 niet onder het zakelijkheidsbeginsel valt, wat de Commissie betwist, moeten de betwiste fiscale rulings nog steeds worden geacht aan ASI en AOE een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, aangezien ze dan het resultaat zouden zijn van een beoordeling door de Ierse belastingdienst zonder inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel.
- (380) Belastingdiensten moeten een bepaalde beoordelingsbevoegdheid krijgen om de verschillen tussen belastingplichtigen te verklaren bij het toepassen van hun nationale belastingvoorschriften, maar indien een belastingdienst beschikt over een ruime beoordelingsbevoegdheid om de begunstigden te kiezen en de voorwaarden te bepalen waaronder de wetgeving wordt toegepast op basis van criteria die vreemd zijn aan het belastingstelsel, moet de uitoefening van die bevoegdheid worden beschouwd als begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties ten opzichte van andere, die zich, gelet op de nagestreefde doelstelling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽³¹⁶⁾. Anders gezegd, rulings die enkel een correcte interpretatie van de relevante nationale belastingvoorschriften bevatten, zonder af te wijken van een consistente administratieve praktijk, leveren in principe geen selectief voordeel op. Rulings waarbij de belastingdiensten hun beoordelingsbevoegdheid uitoefenen zonder inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel, doen daarentegen een vermoeden van selectief voordeel rijzen.
- (381) De Commissie en Ierland zijn het erover eens dat in artikel 25 TCA 97 geen objectieve criteria voor de winsttoerekening tussen verschillende onderdelen van dezelfde buitenlandse onderneming zijn vastgesteld ⁽³¹⁷⁾. Ierland is het echter niet eens met de Commissie dat artikel 25 TCA 97 onder het zakelijkheidsbeginsel valt. Als Ierland het bij het rechte eind heeft en gelet op het feit dat Ierland geen andere objectieve norm heeft kunnen voorleggen voor de winsttoerekening van een buitenlandse onderneming voor de toepassing van artikel 25 TCA 97, dan zou dit betekenen dat de Ierse belastingdienst bij het toepassen van dat artikel zijn beoordelingsbevoegdheid niet heeft uitgeoefend met inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel, wat een vermoeden van selectief voordeel doet rijzen. De Commissie heeft in punt 8.2.2.2 en punt 8.2.2.3 al aangetoond dat de betwiste fiscale rulings methoden voor winsttoerekening onderschrijven die resulteren in een vermindering van de belastbare winst van ASI en AOE voor de Ierse vennootschapsbelasting en een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Op basis van de redenering in die punten moeten de betwiste fiscale rulings ook worden geacht aan ASI en AOE een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, omdat ze werden afgegeven op basis van een uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst op grond artikel 25 TCA 97 zonder inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel.
- (382) Tot slot argumenteren Ierland en Apple dat de Commissie moet aantonen dat Apple gunstig werd behandeld in vergelijking met andere buitenlandse ondernemingen die fiscale rulings werden toegekend door de Ierse belastingdienst voor de toepassing van artikel 25 TCA 97. Volgens deze redenering lijken Ierland en Apple te argumenteren dat het passende referentiestelsel niet artikel 25 TCA 97 zelf is, maar de rulingpraktijk van de Ierse belastingdienst met betrekking tot buitenlandse ondernemingen.
- (383) De Commissie kon op basis van een onderzoek van de fiscale rulings die Ierland bij de Commissie indiende inzake de winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van buitenlandse ondernemingen ⁽³¹⁸⁾, die geacht kunnen worden de volledige Ierse rulingpraktijk inzake winsttoerekening aan een vestiging te vormen ⁽³¹⁹⁾, geen

⁽³¹⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 27.

⁽³¹⁷⁾ Zie overweging 248.

⁽³¹⁸⁾ Zie de overwegingen 2 en 6.

⁽³¹⁹⁾ Het besluit loopt niet vooruit op conclusies over de mogelijk onrechtmatige en onverenigbare aard op grond van de staatssteunregels van de in dit besluit beschreven rulings, met uitzondering van de aan ASI en AOE toegekende rulings.

samenhangende reeks voorschriften identificeren die algemeen van toepassing zijn op basis van objectieve criteria voor alle buitenlandse ondernemingen die via een vestiging in Ierland actief zijn. Met andere woorden, de rulling-praktijk inzake winsttoerekening van de Ierse belastingdienst is te inconsistent om een passend referentiestelsel te vormen waaraan de betwiste fiscale rulings konden worden getoetst om te bepalen of ASI en AOE op basis van de rulings een selectief voordeel verkregen.

- (384) Een aantal van die rulings worden beschreven in de overwegingen 385 tot en met 395 ⁽³²⁰⁾.
- (385) Ruling van februari 1998 — Ierse vestiging van Onderneming [B]: Onderneming [B] maakt deel uit van een [...] multinationale ondernemingsgroep ⁽³²¹⁾. De Ierse vestiging van die onderneming verricht de productie van [...], de organisatie van het afwerkingsproces en de controle en administratie van de levering van goederen aan klanten. Volgens de rilingaanvraag is [...] productie in het algemeen verreweg de meest complexe activiteit in de productieketen ⁽³²²⁾. De vergoeding die voor belastingdoeleinden aan de Ierse vestiging moet worden toegerekend is, zoals voorgesteld door de belastingadviseur van de onderneming en goedgekeurd door de Ierse belastingdienst, gelijk aan 117 % van de totale kosten van de Ierse vestiging ⁽³²³⁾, die in het bijzonder bestaan uit de kostprijs van de verkoop en overheadkosten.
- (386) Ruling van mei 2001 — Ierse vestiging van Onderneming [C2]: Onderneming [C2] is een [...] onderneming die deel uitmaakt van een [...] multinationale [...] groep [C]. De ruling bekrachtigt een winsttoerekening aan de Ierse vestiging van die onderneming, op basis van de aanvraag van de belastingplichtige, volgens dewelke de winst van activiteiten die in de ruling worden beschreven als „aanwerving van technici en herverkoop van producten in de context van doorfacturatiediensten”, niet hoger zal zijn dan 9 % van de kosten van het administratieve gedeelte servicecentrum dat in Ierland gelokaliseerd zal zijn.
- (387) Ruling van mei 2003 — Ierse vestiging van Onderneming [A]: Onderneming [A] maakt deel uit van de [...] multinationale groep [...] ⁽³²⁴⁾. De Ierse vestiging van die onderneming wordt in de rilingaanvraag beschreven als betrokken bij de productie van [...], alsook de waarborging van boekhoudkundige functies voor de hele onderneming waarvan zij deel uitmaakt. In de rilingaanvraag verwijst de belastingadviseur van Onderneming [A] naar het OESO-modelbelastingverdrag om een winsttoerekening aan de vestiging voor te stellen. Volgens de rilingaanvraag is Onderneming [A], hoewel de controle van de verkoop van de [...], marketingactiviteiten, intellectuele-eigendomsrechten en financieel beheer allemaal buiten Ierland zijn gevestigd, niet van mening dat de Ierse vestiging zuiver een „contractproducent” is, gezien Ierland geacht wordt de toplocatie in de wereld te zijn voor de levering van [...]. Er wordt dan ook een winsttoerekening op basis van de profit-splitmethode voorgesteld, waarbij 12,5 % ⁽³²⁵⁾ van alle winsten van Onderneming [A] aan de Ierse vestiging worden toegerekend, in plaats van een cost-plusmethode, hoewel met die laatste methode de belastbare winsten van Onderneming [A] in Ierland zouden zijn verminderd.
- (388) Ruling van september 2003 — Ierse vestiging van Onderneming [N]: Onderneming [N] is een in Ierland opgerichte buitenlandse onderneming die deel uitmaakt van een [...] multinationale groep. Volgens de rilingaanvraag zullen de activiteiten van de Ierse vestiging van Onderneming [N] bestaan uit de productie van [...] en het verrichten van andere gerelateerde diensten, zoals opslag en vervoer. De intellectuele eigendom met betrekking tot die producten zou aan het hoofdkantoor van Onderneming [N] buiten Ierland worden toegerekend

⁽³²⁰⁾ Wanneer de duur van de ruling niet in de beschrijving wordt vermeld, betekent dit dat de ruling zelf geen enkele herzieningsclausule of andere verwijzing naar haar geldigheidsduur bevat.

⁽³²¹⁾ Zie overweging 373.

⁽³²²⁾ Andere activiteiten van de Ierse vestiging omvatten ook [...]. In hoeverre de Ierse faciliteit wordt gebruikt, wordt ook buiten Ierland bepaald. Het [...] hoofdkantoor van Onderneming [B] wordt, volgens de rilingaanvraag, licentie gegeven door de [...] moederonderneming om [...] te verkopen en te produceren.

⁽³²³⁾ Dit niveau van 117 % werd door de belastingadviseur berekend opdat het hoofdkantoor een passend rendement zou overhouden voor de rechten die het houdt, dat, volgens de belastingadviseur, 20 % van de omzet bedraagt, op basis van de normale niveaus van de royalty's voor [...]. Deze niveaus werden op basis van projecties berekend en niet op basis van historische cijfers. De rilingaanvraag verstrekt echter geen verdere verduidelijking over de gebruikte methode, noch bevat zij enige informatie over een controle achteraf.

⁽³²⁴⁾ Zie overweging 374.

⁽³²⁵⁾ De marge van 12,5 % wordt bereikt door het gemiddelde van de ratiokosten van de Ierse vestiging op de totale kosten te berekenen. Er wordt niet nader ingegaan op welke kostenbasis als referentie wordt gebruikt en in de rilingaanvraag wordt naar de relevante kosten verwezen als „kosten gemaakt bij het beheer”.

en de Ierse vestiging zou als een loon- of contractproducent actief zijn. De Ierse vestiging zou geen risico dragen met betrekking tot marketing, O&O, kwaliteitscontrole, productaansprakelijkheid en de voorraad. De ruling stemt in met een winsttoerekening aan de Ierse vestiging om tot dezelfde exploitatiewinst te leiden in Ierland als wanneer de Ierse vestiging opgericht was geweest als een dochteronderneming van Onderneming [N]. De vergoeding voor de activiteiten van de Ierse vestiging waarmee in de ruling wordt ingestemd is een opslag tussen 25 en 30 % van de kosten van de Ierse productievestiging. Die opslag wordt op de exploitatiekosten van de vestiging toegepast. De ruling bevestigt ook dat er geen Ierse vermogenswinstbelasting van toepassing zou zijn bij de verkoop van intellectuele eigendom van Onderneming [N], aangezien de Ierse vestiging geen eigendomsbelang heeft in de intellectuele eigendom van Onderneming [N].

- (389) Ruling van juni 2004 — Ierse vestiging van Onderneming [I]: Onderneming [I] wordt in Ierland opgericht, maar is gevestigd in [...]. De onderneming, actief in [...], verzoekt dat de administratieve diensten die door haar Ierse vestiging worden uitgevoerd, zullen worden vastgesteld op de kosten plus 10 %. Volgens de rulingaanvraag zijn virtueel alle intellectuele-eigendomsrechten buiten Ierland toegerekend. De rulingaanvraag gaat niet in op over welke kosten het gaat, maar bevestigt dat de winsten van de vestiging van de onderneming, die aan de Ierse vennootschapsbelasting onderworpen zijn, zullen worden beperkt tot de winsten die worden toegerekend aan de feitelijke activiteiten die in Ierland worden uitgevoerd door de werknemers van de vestiging.
- (390) Ruling van januari 2005 — Ierse vestiging van Onderneming [E]: Onderneming [E] staat geregistreerd in [...] en maakt deel uit van een [...] multinationale ondernemingsgroep. Volgens de rulingaanvraag produceert de Ierse vestiging [...]. Onderneming [E] heeft enkel toegang tot octrooien en naburige intellectuele-eigendomsrechten op grond van licentieovereenkomsten met betrokken groepsondernemingen. Onderneming [E] is actief als een „contractproducent” in Ierland. In de aanvraag wordt aangegeven dat de belastinggrondslag van de Ierse vestiging niet langer een ondernemingswinst moet omvatten, zoals vroeger wel het geval was. De aanvraag beschrijft de mogelijkheid om de huidige productie van Ierland naar ergens anders te verplaatsen en geeft aan dat die beslissing grote gevolgen zou hebben voor de Ierse activiteiten. Bij een beoogde herstructurering zouden de intellectuele-eigendomsrechten, die in het bezit waren van Onderneming [E] ⁽³²⁶⁾, overgedragen worden naar een nieuw opgerichte onderneming waarnaar wordt verwezen als „Newco”, die in Ierland zal worden opgericht, maar belastingplichtig is buiten Ierland. In de nieuwe structuur zou de Ierse vestiging haar productieactiviteiten voortzetten als contractproducent in naam van de nieuw opgerichte onderneming waarnaar wordt verwezen als Newco. De onderneming vraagt de bevestiging van de Ierse belastingdienst dat de overdracht van intellectuele eigendom niet zal leiden tot een vermogenswinstbelasting in Ierland en dat Newco geen fiscale aanwezigheid zal hebben in Ierland. Onderneming [E] zal ook andere functies uitoefenen, in het bijzonder facturatie in naam van Newco. Verder zou de verkoop van producten door Onderneming [E] aan haar klanten via Ierland verlopen. Voor die functies en voor de productiefuncties die door de vestiging worden gewaarborgd, werd de overeengekomen vergoeding voor belastingdoeleinden vastgesteld op de exploitatiekosten van de productieactiviteit plus 100 %.
- (391) Ruling van december 2005 — Ierse vestiging van Onderneming [M]: Onderneming [M] wordt opgericht in Ierland, maar is belastingplichtig buiten Ierland en maakt deel uit van een [...] multinationale ondernemingsgroep. Onderneming [M] verkoopt [...] en eindproducten. De rulingaanvraag geeft aan dat om de voortzetting van het huidige niveau van activiteit en tewerkstelling in de Ierse vestiging te waarborgen, [...], de groep Ierland overweegt als een locatie voor nieuwe [...], ontwikkeld door een [...] onderneming van de groep. In de nieuwe structuur die in de aanvraag wordt beschreven zouden Onderneming [M] en haar Ierse vestiging voor boekhoudkundige doeleinden actief zijn als waren zij twee afzonderlijke juridische entiteiten. De inkomsten zouden worden toegerekend op basis van een zakelijke productievergoeding zodanig dat de Ierse vestiging hetzelfde niveau van exploitatiewinst zou verdienen als het geval zou zijn als de productieactiviteit van de Ierse vestiging zou worden uitgeoefend door een dochteronderneming van Onderneming [M]. Het hoofdkantoor van Onderneming [M] zou een licentie verlenen om de intellectuele eigendom van een [...] onderneming van de groep te gebruiken, en de Ierse vestiging zou als loonproducent actief zijn. Als loonproducent zou zij eindproducten produceren volgens de specificatie van het hoofdkantoor met gebruik van grondstoffen van het hoofdkantoor van Onderneming [M]. De Ierse vestiging zou geen risico dragen met betrekking tot marketing, O&O, kwaliteitscontrole, productaansprakelijkheid en de voorraad. Bovenop de productie zou de Ierse vestiging kunnen assisteren bij de facturatie en de inning en bij activiteiten met betrekking tot productie, zoals opslag en vervoer. De in de ruling overeengekomen vergoeding voor die activiteiten is een opslag van 10 % toegepast op de exploitatiekosten van de Ierse vestiging.

⁽³²⁶⁾ Ondanks het feit dat Onderneming [E] enkel toegang gehad zou hebben tot octrooien en intellectuele-eigendomsrechten op grond van licentieovereenkomsten met betrokken ondernemingen, verwijst de rulingaanvraag naar de intellectuele-eigendomsrechten van Onderneming [E] voorafgaand aan de beoogde herstructurering.

- (392) Ruling van juli 2006 — Ierse vestiging van Onderneming [F]: Onderneming [F] is belastingplichtig in [...] en maakt deel uit van een [...] multinationale ondernemingsgroep. De ruling verlengt een overeenkomst van 1997 op grond waarvan 15 % van de winst van Onderneming [F] voor belastingdoeleinden aan de Ierse vestiging wordt toegerekend. Die overeenkomst moet in 2025 worden herzien. De Ierse vestiging is het algemene hoofdkantoor van [...]; zij is verantwoordelijk voor de strategische planning van [...] en inkoop en voor de coördinatie van en het toezicht op [...], inclusief de logistiek. De raad van bestuur van Onderneming [F], gevestigd in het [...] hoofdkantoor, omvat ook het essentiële beheer van de groep. Volgens de belastingadviseur van Onderneming [F] erkent de ruling van 1997 dat de intellectuele eigendom aan het [...] hoofdkantoor toebehoorde en niet aan de Ierse vestiging. De rulingaanvraag bevat werkgelegenheidscijfers van Onderneming [F] in Ierland en de hoeveelheid betaalde belasting van de voorbije acht jaar, maar bevat geen boekhoudkundige gegevens of financiële prognoses van de onderneming.
- (393) Ruling van december 2006 — Ierse vestiging van Onderneming [C1]: Onderneming [C1] is een [...] -onderneming die deel uitmaakt van een [...] multinationale [...] -groep. De vestiging produceert [...]. De bedrijfstakken van de vestiging zijn onder andere [...], productie, human resources, openbare aangelegenheden, financiën, inkoop enz. De rulingaanvraag verwijst niet naar het bestaan van intellectuele eigendom die door de Ierse vestiging wordt gebruikt en die buiten Ierland wordt toegerekend. De belastbare vergoeding van de vestiging, zoals overeengekomen in de ruling, bestaat uit een opslag van 18 % op de exploitatiekosten in Ierland, een „rendement op de intellectuele eigendom” van 1,6 % op de jaarlijkse omzet van de [...] -onderneming waar de vestiging deel van uitmaakt, verkregen uit de door de Ierse vestiging geproduceerde goederen en een afschrijvingsaftrek voor fabriek en gebouwen.
- (394) Ruling van december 2007 — Ierse dochterondernemingen van groep [G]: Groep [G] is een [...] multinationale ondernemingsgroep met drie Ierse dochterondernemingen. De ruling lijkt dan ook te gaan over winsttoerekening tussen ondernemingen en niet over winsttoerekening aan een vestiging. Er werd overeengekomen dat de ruling gedurende vijf jaar geldig zou zijn, beginnende in 2008. De rulingaanvraag geeft aan dat de door de Ierse dochterondernemingen uitgeoefende functies bestaan uit het produceren van [...], de verkoop van [...] en verbonden derivaten, handel in [...], een gedeeld servicecentrum voor de gelieerde ondernemingen wereldwijd en O&O. Noch de rulingaanvraag, noch enig bewijsstuk dat door Ierland werd ingediend, verwijst naar het bestaan van intellectuele eigendom die door de Ierse dochterondernemingen wordt gebruikt, die buiten Ierland wordt toegerekend. Voor één van de drie dochterondernemingen, omschreven als een productie-entiteit, stemt de ruling ermee in om de belastinggrondslag in Ierland te berekenen als de som van 15 % van de in Ierland gelokaliseerde exploitatiekosten (de betrokken kosten worden in de rulingaanvraag opgesomd), een rendement op de intellectuele eigendom van 0,8 % van de jaarlijkse omzet verkregen uit in Ierland vervaardigde producten en een afschrijvingsaftrek voor fabriek en gebouwen. Voor de twee andere dochterondernemingen stemt de ruling in met een belastinggrondslag gelijk aan 15 % van de exploitatiekosten (de betrokken kosten worden in de rulingaanvraag opgesomd).
- (395) Ruling van september 2010 — Ierse vestiging van onderneming [D]: Onderneming [D] is een in [...] gevestigde [...] -onderneming die deel uitmaakt van een [...] multinationale groep. Volgens de rulingaanvraag wil de groep [...] en overweegt hij Ierland als een geschikte locatie voor die activiteit, rekening houdend met de verwachte belastingkosten. Een Ierse vestiging zou gecentraliseerde beheersdiensten van hoge kwaliteit kunnen verzorgen binnen de groep en [...]. De vergoeding waarmee in de ruling wordt ingestemd voor de gecentraliseerde beheersfunctie is een opslag van 10 % op de totale kosten die de vestiging maakt. De opslag van 10 % is gebaseerd op een benchmarkinganalyse door de belastingadviseur van de onderneming. De winst die aan de [...] -functie met derden moet worden toegerekend, wordt bepaald als het verschil tussen de uitstaande bedragen van derden en het totaal van alle toerekenbare kosten die in Ierland worden gemaakt, de uitgaven van het hoofdkantoor toegerekend aan de [...] en de zakelijke waarde van diensten die door andere gelieerde ondernemingen van de groep worden verleend.
- (396) De Commissie stelt in die rulings een aantal discrepanties vast.
- (397) Ten eerste worden de methoden niet systematisch gekozen, zelfs niet wanneer de omschreven activiteiten soortgelijk zijn. Bijvoorbeeld, de vestigingen van zowel Onderneming [A] als van AOE worden voorgesteld als vestigingen die producten vervaardigen gebruikmakende van intellectuele eigendom van de onderneming die niet aan de Ierse vestiging is toegerekend. De rulingaanvraag van Onderneming [A] concludeert dat de Ierse vestiging

van Onderneming [A] geen contractproducent is, terwijl AOE in de betwiste fiscale rulings als contractproducent wordt aanvaard. Dienovereenkomstig werd in de ruling voor Onderneming [A] de profit-splitmethode zoals beschreven in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen onderschreven ⁽³²⁷⁾, in tegenstelling tot de cost-plus/TNMM-methode die voor AOE werd onderschreven, hoewel de activiteiten die in de rulingaanvraag van Onderneming [A] worden beschreven, lijken te lijken op die welke in de rulingaanvraag van AOE worden beschreven. Als de profit-splitmethode echter ook voor AOE was gekozen, zou alle winst van die onderneming aan haar Ierse vestigingen moeten worden toegerekend, aangezien de exploitatiekosten van die vestiging de totale exploitatiekosten van de onderneming uitmaken.

- (398) Op dezelfde wijze wordt de Ierse belastingdienst in de rulingaanvraag voor Onderneming [A] gevraagd om een bevestiging dat de winsttoerekening voor haar fabriek berekend zou worden op basis van een profit-splitmethode gebaseerd op de verhouding tussen de totale kosten van de onderneming en de kosten van haar Ierse vestiging. De profit-splitmethode wordt voorgesteld om de belastbare winsten van de Ierse vestiging te berekenen, in plaats van een cost-plusmethode, hoewel volgens Onderneming [A] met die laatste methode de belastbare winst van de vestiging zou zijn verminderd. Dit staat in contrast met de benadering waarmee de Ierse belastingdienst instemde in de rulings die werden afgegeven aan Ondernemingen [B], [C2], [N], [I], [E], [M] en [D], waarin de belastinggrondslag van de Ierse vestigingen van die ondernemingen werd berekend als een percentage van de kosten, in tegenstelling tot een percentage van de totale winsten van de onderneming ⁽³²⁸⁾.
- (399) De profit-splitmethode werd ook in de zaak van Onderneming [F] aanvaard, waar 15 % van de totale winsten van de onderneming aan de Ierse vestiging werd toegerekend. Hoewel de beschrijving van de functies van de vestiging in de zaak van Onderneming [F] echter contrasteert met de beschrijving van de functies van de Ierse vestiging van Onderneming [A] — Onderneming [A] stelde haar Ierse activiteiten immers voor als productie met gebruik van intellectuele eigendom buiten Ierland ⁽³²⁹⁾, terwijl Onderneming [F] haar Ierse activiteiten voorstelde als het algemene hoofdkantoor van de [...]activiteiten van de ondernemingen — zijn de overeengekomen vergoedingen gebaseerd op dezelfde methode voor verrekenprijzen, de profit-splitmethode, en het gekozen percentage wijkt niet aanzienlijk af (15 % voor Onderneming [F] en 12,5 % voor Onderneming [A]), ondanks het feit dat in de eerste zaak de activiteiten beschreven worden als activiteiten waarmee complexiteit en zakelijk risico gemoeid zijn, en in de tweede zaak als routinematige procedures met weinig risico.
- (400) Daarnaast rekenen veel van de rulings de winsten op basis van kosten toe, en wordt daadwerkelijk de TNMM toegepast, hoewel de kosten de gekozen winstniveau-indicator is. In sommige zaken zijn de kosten die ter referentie worden genomen echter de exploitatiekosten van de vestiging, terwijl in andere zaken, bijvoorbeeld de zaak van Onderneming [B], onder andere de kosten van de verkoop als kostenbasis voor de winsttoerekening worden gebruikt. Deze variatie in de kostenbasis die in de rulings ter referentie wordt gebruikt, lijkt geen specifieke redenering over de geschiktheid van een grotere of kleinere kostenbasis te volgen.
- (401) Nog een duidelijk verschil in de aanpak van vergelijkbare situaties kan worden waargenomen in de behandeling door de Ierse belastingdienst van de Ierse vestigingen van Onderneming [M] en Onderneming [E]. Beide ondernemingen verkregen in 2005 een ruling en beide Ierse vestigingen van de ondernemingen produceren [...]. Beide ondernemingen worden voorgesteld als dragers van een beperkt risico — in het geval van Onderneming [E] wordt de vestiging voorgesteld als een contractproducent, terwijl in de zaak van Onderneming [M] de vestiging wordt voorgesteld als een loonproducent, wat in wezen dezelfde activiteit is — en de rulingaanvragen geven aan dat de gebruikte grondstoffen eigendom van het hoofdkantoor zouden zijn. In zoverre de vestigingen de producenten zijn, zijn er geen contractuele middelen om zulke eigendomsrechten toe te kennen aan of het hoofdkantoor of de vestiging, aangezien zij dezelfde juridische entiteit zijn. Bijgevolg worden de vestigingen van

⁽³²⁷⁾ Dit komt eerder overeen met de vijfde OESO-methode dan met de TNMM.

⁽³²⁸⁾ De bepaling van de belastinggrondslag van de Ierse vestigingen wordt in deze zaken bepaald als een percentage van de kosten, ongeacht of de onderneming aangegeven heeft of er voor de beoordeling rekening moet worden gehouden met intellectuele eigendom, aangezien in de aanvraag van Onderneming [A] wordt aangegeven dat intellectuele eigendom buiten Ierland moet worden toegekend, net als in de zaak van Onderneming [I], bijvoorbeeld, terwijl in één zaak voor de profit-splitmethode wordt gekozen en in de andere niet.

⁽³²⁹⁾ De rulingaanvraag stelt dat „[de groep] [...] de activiteiten van [Onderneming A] in Ierland niet beschouwt als enkel die van een contractproducent”. Terwijl de functieanalyse [...] duidelijk heeft aangetoond dat productie de essentie van de in Ierland uitgevoerde activiteiten is [...]”.

Onderneming [E] en Onderneming [M] in werkelijkheid beschreven als dragers van erg soortgelijke risico's en uitvoerders van erg soortgelijke functies en beide vestigingen zijn betrokken bij de facturatie. In het geval van beide rulings wordt de belastinggrondslag van de vestiging bepaald als een opslag op de exploitatiekosten van de Ierse vestigingen van de ondernemingen ⁽³³⁰⁾. In de zaak van de vestiging van Onderneming [E] is de vergoeding waarmee de Ierse belastingdienst instemt, echter een opslag van 100 % van de exploitatiekosten, terwijl in de zaak van Onderneming [M] de opslag waarmee de Ierse belastingdienst instemt tien keer zo laag is, namelijk 10 % van de exploitatiekosten. In geen van beide rulings is een verklaring te vinden die die verschillende niveaus van vergoeding kan rechtvaardigen, ongeacht of de methoden voor winsttoerekening die in die rulings worden onderschreven resulteren in een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel.

- (402) Ten slotte is in de rulings van Groep [G] en Onderneming [C1] een methode voor vergoeding aanvaard die lijkt op de methode voor vergoeding die in de betwiste ruling van 2007 voor AOE is aanvaard. Die methode is gebaseerd op een combinatie van een percentage van de omzet, in de desbetreffende rilingaanvragen een „rendement op de intellectuele eigendom” genoemd, met een percentage van de exploitatiekosten. Die methode komt niet overeen met een methode die in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen is opgenomen. De drie rulings betreffen fabricage in verschillende sectoren: [...] voor Onderneming [G], [...] voor Onderneming [C1] en personal computers over AOE. De functie van de Ierse vestiging van Onderneming [G] wordt omschreven als het waarborgen van distributie, terwijl een dergelijke functie niet door de Ierse vestigingen van Onderneming [C1] en van AOE lijkt te worden gewaarborgd. Niettemin is de vergoeding die voor onderneming [G] is aanvaard in termen van percentage van de omzet, „rendement op de intellectuele eigendom” genoemd, het laagst met 0,8 %, vergeleken met 1,6 % voor de Ierse vestiging van Onderneming [C1] en [1-5] % voor de Ierse vestiging van AOE. Het percentage van de kosten dat is gekozen voor de berekening van de belastbare grondslag van de Ierse vestiging van Onderneming [G] van 15 % van de exploitatiekosten is ook lager dan het percentage van 18 % van de exploitatiekosten voor Onderneming [C1]. Daarom resulteren de overeengekomen methode voor de berekening van de vergoeding en de parameters voor de Ierse vestiging van Onderneming [G] systematisch in een lagere belastbare grondslag voor de Ierse vestiging dan de door de Ierse belastingdienst overeengekomen methode voor de berekening van de vergoeding en de parameters voor Onderneming [C1], ondanks het feit dat de Ierse vestiging van onderneming [G] meer functies lijkt te waarborgen dan de Ierse vestiging van Onderneming [C1]. Dit verschil kan niet worden verklaard aan de hand van de beschrijvingen in de respectieve rilingaanvragen. Met name zijn de parameters 0,8 %, 1,6 % en [1-5] % voor de rendementen op de intellectuele eigendom, alsmede de percentages van de exploitatiekosten in de rilingaanvragen van Onderneming [G], Onderneming [C1] en AOE, niet gestaafd door enige berekening.
- (403) Kortom, uit een onderzoek van de rilingpraktijk inzake winsttoerekening van de Ierse belastingdienst blijkt dat er geen duidelijke criteria zijn gehanteerd voor het bepalen van de winsttoerekening aan Ierse vestigingen van buitenlandse ondernemingen voor de toepassing van artikel 25 TCA 97. Door dat onderzoek wordt ook bevestigd dat de betwiste fiscale rulings zijn afgegeven op basis van de beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst die is uitgeoefend zonder inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel, en dat die rulings derhalve moeten worden geacht aan ASI en AOE een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ⁽³³¹⁾.

8.2.4. GEEN RECHTVAARDIGING DOOR DE AARD EN DE OPZET VAN HET BELASTINGSTELSEL

- (404) Een maatregel die afwijkt van het referentiestelsel kan nog steeds niet-selectief blijken te zijn indien hij wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van dat stelsel. Dit is het geval wanneer een maatregel rechtstreeks uit de intrinsieke basis- of hoofdbeginselen van het referentiestelsel voortvloeit of resulteert uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor de werking en doeltreffendheid van dat stelsel ⁽³³²⁾.
- (405) Noch Ierland, noch Apple heeft een sluitende rechtvaardiging verschaft voor het verlenen van het selectieve voordeel door middel van de betwiste fiscale rulings, hoewel de bewijslast in dat verband bij de lidstaat ligt. Ierland heeft immers geen enkele rechtvaardiging verstrekt voor de selectieve behandeling, terwijl Apple aanvoert dat de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid inherent is aan het Ierse vennootschapsbelastingstelsel en dat de rulings hebben bijgedragen aan de doeltreffendheid van het systeem en evenredig zijn ⁽³³³⁾.
- (406) De Commissie is niet van oordeel dat die argumenten de selectieve behandeling van ASI en AOE in deze zaak rechtvaardigen.

⁽³³⁰⁾ Dit is bijvoorbeeld ook de overeengekomen methode voor ASI in de ruling van 2007.

⁽³³¹⁾ Zie overweging 381.

⁽³³²⁾ Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.*, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punt 69.

⁽³³³⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 216 e. v.

- (407) In de eerste plaats kan de uitoefening van beoordelingsbevoegdheid door een belastingdienst, zelfs als deze inherent is aan de toepassing van bepaalde fiscale regels, op zich geen rechtvaardiging zijn voor discriminatie tussen belastingplichtigen die in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren. Zo heeft het Hof van Justitie geoordeeld ⁽³³⁴⁾ dat de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid door een belastingdienst bij de toepassing van de fiscale regels die niet is gebaseerd op objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel, aanleiding geeft tot het vermoeden van selectiviteit en Apple is er niet in geslaagd aan te tonen dat de beoordelingsbevoegdheid van de Ierse belastingdienst bij het toekennen van de betwiste fiscale rulings is uitgeoefend met inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel.
- (408) In ieder geval herinnert de Commissie eraan dat het volgens zowel haar primaire ⁽³³⁵⁾ als subsidiaire ⁽³³⁶⁾ redenering, evenals haar eerste alternatieve redenering ⁽³³⁷⁾, niet de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid door de Ierse belastingdienst is die resulteert in het verlenen van een selectief voordeel aan ASI en AOE, maar wel het feit dat de betwiste fiscale rulings aan ASI en AOE een verlaging toekennen van hun belastbare grondslag en bijgevolg hun verschuldigde vennootschapsbelasting, hetgeen niet beschikbaar is voor marktdeelnemers in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie. Op grond van die redeneringen is het de onderschrijving door de Ierse belastingdienst van de door Apple voorgestelde methoden voor het bepalen de belastbare winst van ASI en AOE in Ierland die aanleiding geeft tot een selectief voordeel, niet de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid als zodanig in de onderschrijving van die methoden. Dat de betwiste fiscale rulings ook een selectief voordeel verlenen aan ASI en AOE doordat de Ierse belastingdienst zijn beoordelingsbevoegdheid in dat verband heeft uitgeoefend zonder inachtneming van objectieve criteria met betrekking tot het belastingstelsel, is een verdere alternatieve redenering ter ondersteuning van de vaststelling van een selectief voordeel in deze zaak ⁽³³⁸⁾. Die redenering is een antwoord op de stelling van Ierland en Apple dat artikel 25 TCA 97 niet valt onder het zakelijkheidsbeginsel en dat een selectief voordeel moet worden aangetoond aan de hand van een vergelijking tussen de betwiste fiscale rulings en de administratieve praktijk van de Ierse belastingdienst. Met uitzondering van die laatste redenering, hangt de conclusie van de Commissie dat de betwiste fiscale rulings aan ASI en AOE een selectief voordeel verlenen dus niet af van de vraag of de beoordelingsbevoegdheid die de Ierse belastingdienst bij de toekenning van die rulings heeft uitgeoefend, buitensporig is of hoe de Ierse belastingdienst die beoordelingsbevoegdheid heeft uitgeoefend, maar volgt die conclusie uit het feit dat die rulings selectief de Ierse vennootschapsbelasting van ASI en AOE verlagen ten opzichte van marktdeelnemers in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie.
- (409) In de tweede plaats, zelfs als de vaststelling van de Commissie van een selectief voordeel was gebaseerd op de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid door de Ierse belastingdienst, is het argument van Apple dat „de [fiscale rulings] zijn gebaseerd op de intrinsieke beginselen van artikel 25 TCA 97” ⁽³³⁹⁾, zonder verdere uitleg over hoe dit moet worden opgevat of hoe dit de selectieve behandeling zou kunnen rechtvaardigen, onvoldoende om de selectieve behandeling in deze zaak te rechtvaardigen. Volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie moet een voordeel niet alleen met de inherente kenmerken van het betrokken belastingstelsel stroken, maar ook met de uitvoering die aan dit stelsel wordt gegeven ⁽³⁴⁰⁾. Zelfs als de administratieve praktijk van de Ierse belastingdienst op grond van artikel 25 TCA 97 het juiste referentiestelsel was, wat door de Commissie wordt betwist, laat de manier waarop de Ierse belastingdienst aan artikel 25 TCA 97 uitvoering heeft gegeven door de toekenning van individuele fiscale rulings, dus zien dat de uitoefening van zijn beoordelingsbevoegdheid niet is gebaseerd op objectieve criteria. Een dergelijke behandeling in het voordeel van ASI en AOE kan daarom niet worden gerechtvaardigd op grond van de logica of de algemene aard van het belastingstelsel.
- (410) In de derde plaats kan een algemene verwijzing naar de „doeltreffendheid van het belastingstelsel” ⁽³⁴¹⁾, waaraan de fiscale rulings zouden hebben bijgedragen, geen rechtvaardiging zijn voor een selectieve behandeling van bepaalde ondernemingen op grond van dat stelsel. Het klopt dat fiscale rulings in het algemeen geldige en door belastingdiensten vaak gebruikte middelen zijn om rechtszekerheid te verschaffen, maar dit houdt niet in dat fiscale rulings zijn vrijgesteld van toetsing aan de staatssteunregels.
- (411) Hieruit volgt dat de aan ASI en AOE verleende selectieve behandeling op grond van de betwiste fiscale rulings niet wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel.

⁽³³⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 18 juli 2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, punt 27.

⁽³³⁵⁾ Punt 8.2.2.2.

⁽³³⁶⁾ Punt 8.2.2.3.

⁽³³⁷⁾ Punt 8.2.3.1.

⁽³³⁸⁾ Punt 8.2.3.2.

⁽³³⁹⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 218.

⁽³⁴⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punt 73.

⁽³⁴¹⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 219.

8.2.5. CONCLUSIE BETREFFENDE HET BESTAAN VAN EEN SELECTIEF VOORDEEL

- (412) Door het onderschrijven van methoden voor de toerekening van winst aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE die afwijken van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, resulteren de betwiste fiscale rulings in een verlaging van de belastbare grondslag van ASI en AOE in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst een afspiegeling is van prijzen die op basis van zakelijke onderhandelingen op de markt tot stand zijn gekomen. De betwiste fiscale rulings resulteren derhalve in een verlaging van de Ierse vennootschapsbelasting van ASI en AOE zoals bepaald volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland, zodat aan die ondernemingen een selectief voordeel wordt verleend in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ⁽³⁴²⁾.
- (413) Anderzijds, door het onderschrijven van methoden voor de toerekening van winst aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE die afwijken van een marktuitsluiting die voldoet aan het zakelijkheidsbeginsel, resulteren de betwiste fiscale rulings in een verlaging van de belastbare grondslag van ASI en AOE in vergelijking met andere buitenlandse ondernemingen die via een vestiging in Ierland actief zijn. De betwiste fiscale rulings resulteren derhalve in een verlaging van de Ierse vennootschapsbelasting van ASI en AOE op grond van artikel 25 TCA 97, zodat aan die ondernemingen een selectief voordeel wordt verleend in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ⁽³⁴³⁾.

8.3. CONCLUSIE INZAKE HET BESTAAN VAN STEUN

- (414) Gelet op hetgeen voorafgaat, concludeert de Commissie dat de betwiste fiscale rulings die door de Ierse belastingdienst ten gunste van ASI en AOE zijn afgegeven, aan die ondernemingen een selectief voordeel verlenen dat toerekenbaar is aan Ierland en dat wordt bekostigd met staatsmiddelen, hetgeen de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden. Bijgevolg vormen de betwiste fiscale rulings staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (415) Omdat de betwiste fiscale rulings tot een vermindering van de lasten leiden die normaal gezien door ASI en AOE zouden moeten worden gedragen in de uitoefening van hun bedrijfsactiviteiten, moeten de betwiste fiscale rulings worden beschouwd als de verlening van exploitatiesteun aan ASI en AOE.

8.4. BEGUNSTIGDEN VAN DE BETWISTE MAATREGELEN

- (416) De betwiste fiscale rulings verlenen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag aan ASI en AOE. ASI en AOE maken echter deel uit van een multinationale ondernemingengroep, namelijk de Apple-groep, die bestaat uit meerdere ondernemingen die uiteindelijk allemaal onder zeggenschap staan van Apple Inc. Afzonderlijke juridische entiteiten kunnen voor de toepassing van de staatssteunregels worden geacht een economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan geacht de relevante onderneming te zijn die de begunstigde van de steunmaatregel is. Zoals het Hof van Justitie eerder heeft verklaard „moet in het kader van het mededingingsrecht onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen” ⁽³⁴⁴⁾. Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er sprake is van een zeggenschapsdeelneming of van functionele, economische of organieke banden ⁽³⁴⁵⁾. In deze zaak zijn ASI en AOE uiteindelijk volledig in handen van Apple Inc. ⁽³⁴⁶⁾ en de meerderheid van de bestuursleden van ASI en AOE zijn werknemers van Apple Inc. ⁽³⁴⁷⁾, zodat over Apple Inc., de entiteit die zeggenschap uitoefent over de Apple-groep, ook kan worden gesteld dat zij zeggenschap uitoefent over ASI en AOE door functionele, economische en organische banden.

⁽³⁴²⁾ Punt 8.2.2.

⁽³⁴³⁾ Punt 8.2.3.

⁽³⁴⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 1984, Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, Pollmeier Malchow/Commissie, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽³⁴⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, Acea Electrelab Produzione SpA, C-480/09 P, EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽³⁴⁶⁾ Zie overweging 47.

⁽³⁴⁷⁾ Zie overweging 114.

- (417) Bovendien is het de Apple-groep die de beslissing nam om ASI en AOE in Ierland op te richten en de Apple-groep die de beslissing nam over de structuur, waarbij ASI en AOE in Ierland zouden worden opgericht en de aanwezigheid van die ondernemingen in Ierland voor elke onderneming beperkt zou worden tot één enkele vestiging. Het is daarom de Apple-groep als geheel die profiteert van de staatssteun die Ierland aan ASI en AOE heeft toegekend door middel van de betwiste fiscale rulings, aangezien een gunstige fiscale behandeling die door de Ierse belastingdienst aan ASI en AOE wordt toegekend uiteindelijk ten goede komt aan de Apple-groep als geheel doordat extra financiële middelen beschikbaar worden gesteld die ten gunste van de gehele ondernemingsgroep kunnen worden gebruikt.
- (418) Hieruit volgt dat, ondanks het feit dat de Apple-groep in verschillende rechtspersonen is georganiseerd, die groep toch moet worden beschouwd als één enkele economische eenheid die de begunstigde is van de door Ierland toegekende staatssteun uit hoofde van de betwiste fiscale rulings ⁽³⁴⁸⁾.

8.5. VERENIGBAARHEID VAN DE BETWISTE MAATREGELEN

- (419) Staatssteun wordt als verenigbaar met de interne markt beschouwd voor zover hij onder een van de in artikel 107, lid 2, genoemde gronden van het Verdrag valt ⁽³⁴⁹⁾ en kan als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd indien de Commissie vaststelt dat hij onder een van de in artikel 107, lid 3, genoemde gronden van het Verdrag valt ⁽³⁵⁰⁾. Het is echter aan de lidstaat die de steun verleent om te bewijzen dat de door hem verleende staatssteun verenigbaar is met de interne markt op grond van artikel 107, lid 2 of lid 3, van het Verdrag ⁽³⁵¹⁾.
- (420) Ierland heeft geen van de in die bepalingen vastgestelde gronden voor verenigbaarheid aangevoerd met betrekking tot de staatssteun die het heeft verleend door middel van de betwiste fiscale rulings.
- (421) Zoals opgemerkt in de overwegingen 222 en 415, moeten de betwiste fiscale rulings bovendien worden beschouwd als de verlening van exploitatiesteun aan ASI, AOE en de Apple-groep als geheel. In het bijzonder kan dergelijke steun normaal gezien niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt op grond van artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag, omdat hij niet dient ter vergemakkelijking van de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën; evenmin zijn de desbetreffende fiscale stimuleringsmaatregelen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische handicap in de betrokken gebieden.
- (422) Bijgevolg is de door Ierland uit hoofde van de betwiste fiscale rulings verleende staatssteun onverenigbaar met de interne markt.

9. ONRECHTMATIGHEID VAN DE STEUN

- (423) In artikel 108, lid 3, van het Verdrag is bepaald dat de lidstaten verplicht zijn de Commissie van elk voornemen tot invoering van steunmaatregelen op de hoogte te brengen (verplichting tot aanmelding) en dat zij de

⁽³⁴⁸⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: „Uit de door verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door de regering van het Waalse Gewest op zowel SA Intermills als op de drie industriële ondernemingen en dat de onderneming Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte ondernemingen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van het voormalige SA Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen [...]”. Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 vzw/Commissie, C-182/03 en C-217/03 ECLI:EU:C:2006:416, punt 102: „[D]e Commissie [heeft] terecht vastgesteld dat de regels inzake de vaststelling van de belastbare inkomsten een voordeel vormden voor de coördinatiecentra en de groepen waartoe zij behoren.”

⁽³⁴⁹⁾ De in artikel 107, lid 2, van het Verdrag bepaalde uitzonderingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen van sociale aard aan individuele gebruikers; b) steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen, en c) steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland.

⁽³⁵⁰⁾ De in artikel 107, lid 3, van het Verdrag bepaalde uitzonderingen hebben betrekking op: a) steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van bepaalde streken; b) steunmaatregelen om de verwezenlijking van belangrijke projecten van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van de lidstaat op te heffen; c) steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken; d) steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen, en e) andere soorten van steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁽³⁵¹⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, ECLI:EU:T:2007:253, punt 34.

voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering mogen brengen totdat de Commissie over de betrokken maatregelen een eindbesluit heeft vastgesteld (uitvoeringsverbod). De aanmeldingsplicht wordt herhaald in artikel 2 van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad ⁽³⁵²⁾ en het uitvoeringsverbod in artikel 3 van die verordening. Artikel 1, onder f), van die verordening definieert „onrechtmatige steun” als nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag tot uitvoering wordt gebracht.

- (424) De Commissie stelt vast dat Ierland bij de Commissie geen voornemen tot afgifte van de betwiste fiscale rulings heeft aangemeld, en evenmin het uitvoeringsverbod heeft nageleefd. Daarom vormen de betwiste fiscale rulings overeenkomstig artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 onrechtmatig verleende steun en een inbreuk op artikel 108, lid 3, van het Verdrag.

10. VERMEENDE PROCEDURELE ONREGELMATIGHEDEN

- (425) Zowel Ierland als Apple voert aan dat de Commissie heeft gehandeld in strijd met hun recht om gehoord te worden, omdat de focus van het onderzoek van de Commissie volgens hen is veranderd sinds het besluit tot inleiding van de procedure is vastgesteld, zoals blijkt uit de brief van 17 april 2015, en zij niet de kans zouden hebben gehad om hun opvatting over het standpunt dat de Commissie in die brief innam naar behoren kenbaar te maken. Bijgevolg voeren Ierland en Apple aan dat de Commissie het besluit tot inleiding van de procedure had moeten uitbreiden of een nieuw besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure waarin de vermeende nieuwe focus van het onderzoek wordt beschreven, had moeten vaststellen.
- (426) De Commissie concludeert dat de procedurele rechten van Ierland en Apple in deze zaak ten volle konden worden uitgeoefend.
- (427) In de eerste plaats merkt de Commissie op dat de omvang van het onderzoek naar staatssteun van de Commissie tussen het besluit tot inleiding van de procedure en de vaststelling van dit besluit onveranderd is gebleven. Beide besluiten betreffen dezelfde maatregelen (de fiscale rulings van 1991 en 2007 afgegeven door de Ierse belastingdienst), dezelfde begunstigten (ASI, AOE en de Apple-groep) en dezelfde staatssteunbezwaren (de vraag of de methoden voor winsttoerekening die in die rulings worden onderschreven, resulteren in een passende methode voor winsttoerekening aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE of aan die ondernemingen een selectief voordeel verlenen in die zin dat zij hun belastbare winst kunnen bepalen op een wijze die afwijkt van een zakelijke uitkomst).
- (428) In het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie haar aanvankelijke twijfels geuit of de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven, stroken met de staatssteunregels, met name het zakelijkheidsbeginsel dat voortvloeit uit artikel 107, lid 1, van het Verdrag. De doelstelling van een diepgaande onderzoeksfase na een besluit tot inleiding van de procedure is om bijkomende feitelijke en juridische elementen onder de aandacht van de Commissie te brengen. Die elementen kunnen de aanvankelijke twijfels die de Commissie heeft geuit en die in het besluit tot inleiding van de procedure zijn uiteengezet, verder ontwikkelen of wegnemen. Bijgevolg kan de beoordeling van de Commissie aan het einde van die procedure geëvolueerd zijn, hetgeen impliceert dat het eindbesluit op verschillende punten kan afwijken van het besluit tot inleiding van de procedure, zonder dat dit afdoet aan de geldigheid van het eindbesluit ⁽³⁵³⁾.
- (429) Het is als gevolg van de uitvoerige schriftelijke gegevens die door Ierland en Apple werden verstrekt betreffende de bezwaren op het gebied van staatssteun die de Commissie in het besluit tot inleiding van de procedure heeft geuit, dat de beoordeling van de Commissie in deze zaak nader is uitgewerkt. Naar aanleiding van een verzoek van Ierland om meer duidelijkheid te scheppen over de beoordeling van staatssteun in het licht van die elementen en in het licht van het argument van Ierland dat de beoordeling van de Commissie leek te zijn gebaseerd op een misvatting van de Commissie ten aanzien van de toepasselijke nationale wetgeving, hebben de diensten van de Commissie ten behoeve van de transparantie Ierland de brief van 17 april 2015 gezonden, waarna Ierland een afschrift ervan aan Apple heeft doorgezonden. Sinds het besluit tot inleiding van de procedure is vastgesteld, is het voorwerp van het onderzoek naar staatssteun van de Commissie echter nooit veranderd (de methoden voor winsttoerekening die in de betwiste fiscale rulings worden onderschreven), noch haar belangrijkste twijfels ten aanzien van de vraag of de betwiste maatregelen voldoen aan de staatssteunregels (de vraag of die methoden resulteerden in een belastbare winst voor ASI en AOE die aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet).

⁽³⁵²⁾ Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, PB L 248 van 24.9.2015, blz. 9.

⁽³⁵³⁾ Arrest van het Gerecht van 4 maart 2009, Italië/Commissie, T-424/05, ECLI:EU:T:2009:49, punt 69, en arrest van het Gerecht van 16 december 2010, Nederland en NOS/Commissie, gevoegde zaken T-231/06 en T-237/06, ECLI:EU:T:2010:525, punt 50. Zie ook arrest van het Gerecht van 17 december 2015, SNCF/Commissie, T-242/12, ECLI:EU:T:2015:1003, punten 345 tot en met 367.

- (430) In ieder geval heeft Ierland sinds de brief van 17 april 2015 voldoende mogelijkheden gehad om zijn standpunt over het standpunt van de Commissie in die brief aan haar kenbaar te maken en Ierland heeft meerdere malen van die gelegenheid gebruikgemaakt, zowel schriftelijk als mondeling ⁽³⁵⁴⁾. Wat Apple betreft, herinnert de Commissie eraan dat zij, als belanghebbende partij, slechts het recht heeft om opmerkingen te maken naar aanleiding van het besluit tot inleiding van de procedure. Niettemin heeft Apple sinds de brief van 17 april 2015 aan Apple werd doorgezonden, meerdere malen de gelegenheid gehad haar opmerkingen bij de Commissie in te dienen, en Apple heeft daar ook daadwerkelijk gebruik van gemaakt, zowel schriftelijk als mondeling ⁽³⁵⁵⁾.
- (431) De Commissie concludeert derhalve dat de procedurele rechten van Apple en Ierland in deze zaak konden worden uitgeoefend.

11. TERUGVORDERING

11.1. DE VERPLICHTING TOT TERUGVORDERING

- (432) In artikel 16, lid 1, van Verordening (EU) 2015/1589 is voor de Commissie een verplichting vastgesteld om de terugvordering van onrechtmatige en onverenigbare steun te gelasten. Volgens die bepaling dient de betrokken lidstaat ook alle nodige maatregelen te nemen om steun terug te vorderen die onverenigbaar is gebleken met de interne markt. In artikel 16, lid 2, van Verordening (EU) 2015/1589 is bepaald dat de terug te vorderen steun rente omvat vanaf de datum waarop de onrechtmatige steun voor de begunstigde beschikbaar was tot de datum van daadwerkelijke terugbetaling van de steun. In Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie ⁽³⁵⁶⁾ worden gedetailleerd de methoden uiteengezet die bij de berekening van de rente moeten worden gevolgd. Ten slotte is in artikel 16, lid 3, van Verordening (EU) 2015/1589 bepaald dat „terugvordering onverwijld en in overeenstemming met nationaalrechtelijke procedures van de betrokken lidstaat [dient] te geschieden, voor zover die procedures een onverwijld en daadwerkelijke tenuitvoerlegging van het besluit van de Commissie toelaten”.

11.2. NIEUWE STEUN

- (433) Volgens artikel 1, onder c), van Verordening (EU) 2015/1589 wordt met „nieuwe steun” alle steun bedoeld, „dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun, die geen bestaande steun is, met inbegrip van wijzigingen in bestaande steun”.
- (434) Artikel 17 van Verordening (EU) 2015/1589 bepaalt dat de bevoegdheden van de Commissie om steun terug te vorderen, verjaren na een termijn van tien jaar. De verjaringstermijn gaat in op de dag waarop de onrechtmatige steun als individuele steun of in het kader van een steunregeling aan de begunstigde is verleend. Door elke maatregel van de Commissie of een op haar verzoek optredende lidstaat ten aanzien van de onrechtmatige steun wordt de verjaring gestuit. Iedere stuiting heeft tot gevolg dat de verjaring opnieuw begint te lopen. De verjaring wordt geschorst, zolang over het besluit van de Commissie een beroep aanhangig is bij het Hof van Justitie. Ten slotte wordt steun ten aanzien waarvan de verjaringstermijn is verstreken als bestaande steun beschouwd.
- (435) De fiscale ruling van 1991 is meer dan tien jaar geleden afgegeven. In deze zaak werd de verjaringstermijn die is vastgelegd in artikel 17 van Verordening (EU) 2015/1589 gestuit op 12 juni 2013, de datum waarop de Commissie Ierland een brief heeft gezonden met het verzoek haar informatie verstrekken over zijn praktijk inzake fiscale rulings en met name informatie over alle door Ierland toegekende rulings ten gunste van AOI, ASI en AOE ⁽³⁵⁷⁾. Dit betekent dat alle in het kader van de fiscale ruling van 1991 verleende steun van vóór 12 juni 2003 moet worden beschouwd als „bestaande” steun in de zin van artikel 1, onder b), punt iv), van Verordening (EU) 2015/1589. Daarentegen vormt alle steun die na die datum is verleend, hetzij in het kader van de fiscale ruling van 1991, hetzij in het kader van de fiscale ruling van 2007, „nieuwe” steun in de zin van artikel 1, onder c), van Verordening (EU) 2015/1589.

⁽³⁵⁴⁾ Zie de uitwisseling van opmerkingen tussen Ierland en de Commissie beschreven in de punten 7.1, 7.2 7.4 en 7.5

⁽³⁵⁵⁾ Zie de uitwisseling van opmerkingen tussen Apple en de Commissie beschreven in de punten 7.1, 7.2 en 7.3.

⁽³⁵⁶⁾ Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 140 van 30.4.2004, blz. 1).

⁽³⁵⁷⁾ Zie overweging 1. De eerste reactie van Ierland op het verzoek om informatie van de Commissie dat betrekking had op de Ierse praktijk inzake fiscale rulings enerzijds en specifieke vragen over ASI en AOE omvatte anderzijds, dateert van 9 juli 2013.

- (436) Ierland voert aan dat alle verleende steun in deze zaak alleen bestaande steun kan zijn, omdat de steun het gevolg is van het feit dat de Ierse belastingdienst het zakelijkheidsbeginsel, dat in Ierland niet van toepassing was toen het op 1 januari 1973 toetrad tot de Europese Unie en dat daarna op geen enkel moment van toepassing is geweest, niet zou hebben toegepast. Volgens Ierland is artikel 25 TCA 97 louter een overname van artikel 201 van de Income Tax Act 1967, die van kracht was op het moment dat Ierland toetrad tot de Unie, en wordt in geen van deze bepalingen verwezen naar het zakelijkheidsbeginsel of het kader van de OESO. Gezien het feit dat de rechtsgrondslag voor winsttoerekening aan een Ierse vestiging niet wezenlijk is veranderd sinds Ierland toetrad tot de Unie, vormt de maatregel, als hij staatssteun vormt, derhalve bestaande steun in de zin van artikel 1, onder b), van Verordening (EU) 2015/1589 ⁽³⁵⁸⁾.
- (437) Dit argument kan niet worden aanvaard, omdat de verleende steun in deze zaak een individuele aan ASI, AOE en de Apple-groep verleende steunmaatregel is in de vorm van de betwiste fiscale rulings waarin methoden voor winsttoerekening worden onderschreven die aan ASI en AOE een verlaging toekennen van hun belastbare grondslag voor de Ierse vennootschapsbelasting, en geen steunregeling op grond van artikel 25 TCA 97 en artikel 201 van de Income Tax Act 1967, zoals Ierland lijkt aan te voeren. Anders gesteld is de steunmaatregel waarbij steun wordt toegekend de betwiste fiscale rulings zoals jaarlijks door ASI en AOE toegepast voor het vaststellen van de belastbare winst van die ondernemingen voor de Ierse vennootschapsbelasting en, op basis van die vaststelling, hun jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting. De steun die door die rulings wordt toegekend, wordt met andere woorden jaarlijks toegekend op het moment dat de vennootschapsbelasting door ASI en AOE moet worden betaald en die ondernemingen een beroep doen op de door die rulings onderschreven methoden voor winsttoerekening voor het berekenen van de verschuldigde belasting. De aan ASI, AOE en de Apple-groep uit hoofde van de betwiste fiscale rulings toegekende steun vormt derhalve nieuwe steun die jaarlijks wordt toegekend ⁽³⁵⁹⁾.

11.3. RECHTSZEKERHEID EN GEWETTIGD VERTROUWEN

- (438) In artikel 16, lid 1, van Verordening (EU) 2015/1589 is bepaald dat de Commissie geen terugvordering van de steun mag verlangen indien zulks in strijd zou zijn met een algemeen rechtsbeginsel.
- (439) Zowel Ierland als Apple voert aan dat de Commissie het beginsel van rechtszekerheid heeft geschonden door de formele onderzoeksprocedure te openen en 22 jaar later te betwijfelen of de twee fiscale rulings aan de staatssteunregels voldoen. Volgens Ierland moeten staatssteunregels voorspelbaar zijn en heeft de Commissie niet het recht om het recht van de Unie verder te ontwikkelen door de grenzen van die regels op een nieuwe manier uit te breiden of door te verwijzen naar internationale ontwikkelingen zoals het kader van de OESO ⁽³⁶⁰⁾. Door het zakelijkheidsbeginsel en het kader van de OESO, met name de OESO-richtsnoeren van 2010, toe te passen, legt de Commissie met terugwerkende kracht een extern referentiekader op dat op dat moment geen deel uitmaakte van het Ierse nationale recht ⁽³⁶¹⁾. Ten slotte voert Ierland aan dat wanneer de Commissie met terugwerkende kracht de beginselen van vandaag toepast, Ierland een norm krijgt opgelegd die het niet kon voorzien (en Apple evenmin) op het moment van afgifte van de rulings ⁽³⁶²⁾.
- (440) Volgens de jurisprudentie verzet het fundamentele beginsel van rechtszekerheid zich ertegen dat de Commissie eindeloos wacht met de uitoefening van haar bevoegdheden ⁽³⁶³⁾. Opdat het beginsel van rechtszekerheid toepasselijk zou zijn, moet er sprake zijn geweest van een langdurig uitblijven van actie van de kant van de

⁽³⁵⁸⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 141 en volgende.

⁽³⁵⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 ASBL, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416. Dezelfde redenering werd toegepast door het Gerecht in de gevoegde zaken T-427/04 en T-17/05, Frankrijk en France Télécom/Commissie, ECLI:EU:T:2009:474, waarin France Télécom een belastingvrijstelling genoot en de Commissie concludeerde dat de steun jaarlijks werd toegekend, dat wil zeggen het verschil tussen het verschuldigde belastingbedrag en het vrijgestelde belastingverdrag werd op jaarbasis berekend en hing onder meer af van het niveau van de belastingtarieven waarover jaarlijks door de lokale autoriteiten werd gestemd, en die conclusie door het Gerecht werd bevestigd.

⁽³⁶⁰⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 90.

⁽³⁶¹⁾ Opmerkingen van Ierland over de opmerkingen van derden, punten 22 tot en met 41.

⁽³⁶²⁾ Opmerkingen van Apple over het besluit tot inleiding van de procedure, punt 300.

⁽³⁶³⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 24 september 2002, Falck en Acciaierie di Bolzano/Commissie, gevoegde zaken C-74/00 P en C-75/00 P, ECLI:EU:C:2002:524, punt 140.

Commissie vanaf het moment waarop zij kennis kreeg van de steun en een situatie van onzekerheid. Een lange termijn is als zodanig onvoldoende om het beginsel van rechtszekerheid in te roepen en een vertraging kan slechts aan de Commissie worden toegeschreven vanaf het tijdstip waarop zij het bestaan van de steun heeft vernomen. Aangezien de betwiste fiscale rulings door Ierland nooit bij de Commissie zijn aangemeld, noch anderszins publiek beschikbaar waren, kon de Commissie in deze zaak het bestaan van die rulings alleen vernemen op het moment dat het bestaan ervan openbaar werd gemaakt, en dat gebeurde voor het eerst tijdens de hoorzittingen van de Amerikaanse Senaat. Die hoorzittingen vonden plaats op 21 mei 2013, waarna de Commissie Ierland op 12 juni 2013 een verzoek om informatie heeft gezonden. De Commissie kan er daarom niet van worden beschuldigd het beginsel van rechtszekerheid te hebben overtreden vanwege een langdurig uitblijven van actie, aangezien de Commissie vanaf het moment waarop zij op de hoogte kon zijn van de rulings (21 mei 2013) binnen een termijn van een maand (12 juni 2013) actie ondernam.

- (441) Ten aanzien van het argument van Ierland dat het beginsel van rechtszekerheid is geschonden omdat de Commissie ingaat tegen haar eigen besluitvormingspraktijk volgens dewelke het enige geldige referentiepunt het nationale belastingstelsel is, herinnert de Commissie eraan dat de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland het referentiestelsel is waaraan moet worden getoetst of er in deze zaak sprake is van een selectief voordeel. Voorts herinnert zij eraan dat de lidstaten weliswaar fiscale autonomie genieten op het gebied van directe belastingen, maar dat elke fiscale maatregel die in een lidstaat wordt aangenomen moet voldoen aan de staatssteunregels van de Unie, die voor de lidstaten bindend zijn en voorrang genieten boven hun nationale wetgeving ⁽³⁶⁴⁾. In dat verband herinnert de Commissie eraan dat door artikel 107, lid 1, van het Verdrag, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie, ⁽³⁶⁵⁾ een fiscale maatregel waarmee een geïntegreerde onderneming haar belastbare winst kan vaststellen op een wijze die niet strookt met een winst die zou ontstaan in een omgeving waarin vrije mededinging heerst, dat wil zeggen op basis van de prijzen die door onafhankelijke ondernemingen onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk worden onderhandeld, wordt verboden. Bij het vaststellen van dit besluit past de Commissie artikel 107, lid 1, van het Verdrag toe op de betwiste fiscale rulings, waarvan de Commissie heeft vastgesteld dat ze leiden tot een uitkomst die afwijkt van de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland omdat ASI als AOE daardoor hun belastbare winst kunnen bepalen op een wijze die niet strookt met een zakelijke winst. Ten aanzien van het argument van Ierland dat de Commissie internationale normen oplegt en richtlijnen van 2010 toepast op rulings die vóór die datum zijn afgegeven, herinnert de Commissie eraan dat haar conclusie in dit besluit is gebaseerd op een inbreuk op artikel 107, lid 1, van het Verdrag, dat sinds 1973 deel uitmaakt van de Ierse rechtsorde, en niet het kader van de OESO. Voor zover de Commissie in dit besluit naar het kader van de OESO verwijst, doet zij dit dus omdat dat kader waardevolle richtsnoeren geeft betreffende de vraag of een methode voor het bepalen van de belastbare winst van een vestiging een betrouwbare benadering van een marktuitsluit oplevert die in lijn is met het zakelijkheidsbeginsel, omdat dat kader de vrucht is van overleg van deskundigen binnen de OESO en technieken uitwerkt om gemeenschappelijke uitdagingen op internationaal belastinggebied aan te pakken.

- (442) Ten slotte heeft Ierland als antwoord op de gezamenlijke verklaring die door diverse beroepsassociaties is ondertekend het beginsel van het gewettigd vertrouwen aangevoerd om terugvordering in deze zaak te verhinderen. Ierland heeft in zijn opmerkingen ook verwezen naar de beschikking in de zaak *France Télécom* ⁽³⁶⁶⁾ wanneer het aanvoert dat het bedrag van de toegekende steun uit hoofde van de betwiste fiscale rulings moeilijk kan worden gekwantificeerd in deze zaak ⁽³⁶⁷⁾. Een lidstaat wiens instanties in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag steun hebben toegekend, kan zich daarentegen niet op het gewettigd vertrouwen van de ontvangers beroepen om zich te onttrekken aan zijn verplichting de nodige maatregelen te treffen voor de uitvoering van een beschikking waarbij de Commissie hem gelast de steun terug te vorderen. Indien dit zou worden toegelaten, verloren de artikelen 107 en 108 van het Verdrag elk nuttig effect, aangezien de nationale autoriteiten zich op

⁽³⁶⁴⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, *België en Forum 187 vzw/Commissie*, C-182/03 en C-217/03 ECLI:EU:C:2006:416, punt 81; arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk*, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732; arrest van het Hof van Justitie van 29 maart 2012, *3M Italia*, C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184, punt 25, en beschikking van 29 maart 2012, *Safilo*, C-529/10, ECLI:EU:C:2012:188, punt 18. Zie ook arrest van het Gerecht van 25 maart 2015, *België/Commissie*, T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, punt 66.

⁽³⁶⁵⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006 in zaken C-182/03 en C-217/03, *België en Forum 187 vzw/Commissie*, ECLI:EU:C:2006:416, punten 95 tot en met 97.

⁽³⁶⁶⁾ Beschikking 2006/621/EG van de Commissie van 2 augustus 2004 betreffende de door Frankrijk ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van *France Télécom* (PB L 257 van 20.9.2006, blz. 11).

⁽³⁶⁷⁾ Opmerkingen van Ierland over het besluit tot inleiding van de procedure, punten 155 en 156.

hun eigen onwettig gedrag zouden kunnen beroepen om elke werking te ontnemen aan de door de Commissie op grond van die bepalingen van het Verdrag vastgestelde besluiten ⁽³⁶⁸⁾. Daarom kan niet de betrokken lidstaat, maar wel de steunontvanger het bestaan aanvoeren van uitzonderlijke omstandigheden die zijn gewettigd vertrouwen hebben gewekt, om zich te verzetten tegen de terugvordering van de onrechtmatige steun ⁽³⁶⁹⁾. Omdat Apple in geen enkele van haar opmerkingen aan de Commissie het bestaan van dit beginsel heeft aangevoerd, is het vertrouwen van Ierland in het gewettigd vertrouwen alleen al om die reden ongegrond. In ieder geval kan de steunontvanger, wanneer steun ten uitvoer wordt gelegd die niet vooraf bij de Commissie was aangemeld, bij afwezigheid van bijzondere omstandigheden geen gewettigd vertrouwen hebben in de rechtmatigheid van de toekenning van de steun ⁽³⁷⁰⁾.

- (443) Met betrekking tot het argument in de gezamenlijke verklaring ten aanzien van het vermeende nieuwe karakter van de aanpak in deze zaak dat aanleiding heeft gegeven tot een schending van het beginsel van het gewettigd vertrouwen, waardoor terugvordering wordt verhinderd ⁽³⁷¹⁾, herinnert de Commissie eraan dat alleen een persoon bij wie een instelling van de Unie gegronde verwachtingen heeft gewekt zich kan beroepen op het beginsel van het gewettigd vertrouwen ⁽³⁷²⁾. Noch Ierland, noch de gezamenlijke verklaring toont aan dat de Commissie ooit precieze toezeggingen heeft gedaan dat de betwiste fiscale rulings voldeden aan de staatssteunregels of dat artikel 107, lid 1, van het Verdrag niet van toepassing is op fiscale rulings of soortgelijke fiscale maatregelen waarin een methode wordt onderschreven waarmee een geïntegreerde onderneming haar belastbare winst kan vaststellen. De Commissie heeft integendeel fiscale rulings aangemerkt als fiscale maatregelen die aanleiding kunnen geven tot staatssteun in haar mededeling van 1998 over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen ⁽³⁷³⁾ en zij heeft sindsdien in een reeks besluiten de staatssteunregels toegepast op fiscale maatregelen waardoor geïntegreerde ondernemingen hun belastbare winst konden bepalen ⁽³⁷⁴⁾. Er is dus geen grondslag voor Ierland om zich te beroepen op het beginsel van het gewettigd vertrouwen om terugvordering te verhinderen.
- (444) Ten aanzien van de vermeende moeilijkheid om het steunbedrag te kwantificeren, betreft deze zaak de relatief ongecompliceerde situatie waarin een fiscale maatregel aan de begunstigde ervan een verlaging van de belastbare grondslag en bijgevolg de verschuldigde vennootschapsbelasting verleent. De Commissie ziet geen probleem om het terug te vorderen bedrag in een dergelijke situatie te bepalen en ziet geen enkele overeenkomst met de steunmaatregel die is vastgesteld in de beschikking over France Télécom, die betrekking had op een situatie waarin steun werd verleend op basis van een publieke uitspraak van een minister die leidde tot een verhoging van de kredietwaardigheid van die onderneming op de markt.

11.4. WIJZE VAN TERUGVORDERING

- (445) De verplichting van een lidstaat om de steun stop te zetten die door de Commissie als onverenigbaar met de interne markt wordt beschouwd, is bedoeld om de eerder bestaande mededingingssituatie op de markt te herstellen. In dat verband heeft het Hof van Justitie verklaard dat die doelstelling wordt bereikt wanneer de begunstigde de uit hoofde van onrechtmatige steun verstrekte bedragen heeft terugbetaald — en zo het marktvoordeel verliest dat hij ten opzichte van zijn concurrenten genoot — waardoor de toestand van vóór de steunverlening wordt hersteld.

⁽³⁶⁸⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 20 september 1990, Commissie/Duitsland, C-5/89, ECLI:EU:C:1990:320, punt 17, en arrest van het Hof van Justitie van 7 maart 2002, Italië/Commissie, C-310/99, ECLI:EU:C:2002:143, punt 104.

⁽³⁶⁹⁾ Zie arrest van het Gerecht van 27 januari 1998, Ladbroke Racing Ltd/Commissie, T-67/94, ECLI:EU:T:1998:7, punt 183; zie ook het arrest van het Gerecht van 5 augustus 2003, P&O European Ferries (Vizcaya) SA en Diputacion Floral de Vizcaya/Commissie, T-116/01 en T-118/01, ECLI:EU:T:2003:217, punt 203.

⁽³⁷⁰⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 11 november 2004, Demesa en Territorio Histórico de Álava/Commissie, gevoegde zaken C-183/02 P en C-187/02 P, ECLI:EU:C:2004:701, punt 45.

⁽³⁷¹⁾ Gezamenlijke verklaring, punt 16.

⁽³⁷²⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 11 maart 1987, Van den Bergh en Jurgens en Van Dijk Food Products (Lopik)/Commissie, 265/85, ECLI:EU:C:1987:121, punt 44, en arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Commissie, C 537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, punt 63.

⁽³⁷³⁾ PB C 147 van 20.6.2002, blz. 2.

⁽³⁷⁴⁾ Zie bijvoorbeeld Beschikking 2003/81/EG van de Commissie van 22 augustus 2002 in zaak C 48/2001 (ex NN 43/2000) inzake de steunregeling die door Spanje ten behoeve van de coördinatiecentra in Biskaje ten uitvoer is gelegd (PB L 31 van 6.2.2003, blz. 26); Beschikking 2003/512/EG van de Commissie van 5 september 2002 betreffende staatssteun van Duitsland voor controle- en coördinatiecentra (PB L 177 van 16.7.2003, blz. 17); Beschikking 2003/501/EG van de Commissie van 16 oktober 2002 betreffende staatssteunregeling C 49/2001 (ex NN 46/2000) — Coördinatiecentra — ten uitvoer gelegd door Luxemburg (PB L 170 van 9.7.2003, blz. 20), punt 53, en Beschikking 2003/755/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra (PB L 282 van 30.10.2003, blz. 25).

- (446) Er is geen bepaling van Unierecht op grond waarvan de Commissie, wanneer zij de terugvordering gelast van steun die onverenigbaar is verklaard met de interne markt, het precieze bedrag moet berekenen van de terug te vorderen steun ⁽³⁷⁵⁾. Voldoende is dat de beschikking van de Commissie de gegevens bevat aan de hand waarvan de adressaat van de beschikking zonder buitensporige moeilijkheden dit bedrag zelf kan vaststellen ⁽³⁷⁶⁾. Het recht van de Unie bepaalt alleen dat door de terugvordering van onrechtmatige steun de toestand tot de status quo ante wordt hersteld en dat terugbetaling geschiedt overeenkomstig de regels van nationaal recht ⁽³⁷⁷⁾. Bijgevolg kan de Commissie zich beperken tot het verklaren dat er een verplichting is de steun in kwestie terug te betalen en het aan de nationale autoriteiten overlaten te berekenen wat de exacte terug te betalen bedragen zijn ⁽³⁷⁸⁾.
- (447) Met betrekking tot onrechtmatige staatssteun wordt het terug te vorderen bedrag berekend op grond van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en de belasting die volgens de algemeen toepasselijke regel had moeten worden betaald. Zoals geconcludeerd in punt 8.2.2.2 en met name in overweging 319, had een juiste toerekening van activa, functies en risico's door de Ierse belastingdienst op het moment van afgifte van de betwiste fiscale rulings, sluitend moeten zijn over de toerekening van winst binnen ASI en AOE, zodat alle winsten uit commerciële activiteiten van die ondernemingen hadden moeten worden toegerekend aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE toen de betwiste fiscale rulings van kracht waren. In het licht van de verjarings-termijn van tien jaar die is vastgelegd in artikel 17 van Verordening (EU) 2015/1589 moet de terugvordering steun omvatten die is toegekend vanaf 12 juni 2003 en, aangezien 2014 volgens Apple het laatste boekjaar was waarin de ruling van 2007 door ASI en AOE werd toegepast voor de berekening van hun belastbare winst in Ierland, tot en met 27 september 2014, de datum waarop het boekjaar 2014 van ASI en AOE eindigde. Daarom moeten om te beginnen alle winsten uit de bedrijfsactiviteiten van ASI en AOE worden toegerekend aan hun respectieve Ierse vestigingen voor de periode van 12 juni 2003 tot en met 27 september 2014 met het oog op de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting van ASI en AOE volgens de gewone regels ter belasting van vennootschapswinst in Ierland. Daarnaast moeten de rentebaten van eigendom van de Ierse vestigingen, die door Apple en Ierland in de jaarrekeningen zijn bevestigd ⁽³⁷⁹⁾, worden toegerekend aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE.
- (448) Voor zover die voldoende wordt gestaafd, mag Apple aanspraak maken op de volgende aftrek van de aan de Ierse vestigingen van ASI en AOE toe te rekenen winst:
- i) aan de hoofdkantoren van ASI en AOE toe te rekenen rentebaten en investeringsinkomsten die voortvloeien uit het passieve beheer van kasmiddelen, dat door de raad van bestuur van ASI en AOE is uitbesteed aan Braeburn, zoals blijkt uit de notulen van de bestuursvergaderingen ⁽³⁸⁰⁾; die omvatten niet de rentebaten van eigendom van de Ierse vestigingen die door Apple en Ierland in de jaarrekeningen zijn bevestigd ⁽³⁸¹⁾;
 - ii) de afschrijvingsaftrek op grond van de ruling van 1991 voor zover het beperken van de aanspraak op de afschrijvingsaftrek leidt tot een nadeel voor Apple ⁽³⁸²⁾, en
 - iii) de in Singapore belastbare winsten van de Singaporese vestiging van AOE ⁽³⁸³⁾.
- (449) De winsten uit handel waarop in Ierland belasting moet worden geheven, kunnen ook worden aangepast na een effectieve herziening van de jaarrekeningen en belastingaangiften van ASI en AOE na overeenstemmende betalingen en herzieningen van de jaarrekeningen van andere ondernemingen van de Apple-groep, overeenkomstig de algemene Ierse voorschriften inzake de herziening van jaarrekeningen of belastingaangiften met terugwerkende kracht, en op voorwaarde dat Apple de effectieve verplichting jegens Apple Inc. of andere ondernemingen van de Apple-groep in andere jurisdicties voor activiteiten of verleende diensten, zoals O&O- en marketingactiviteiten, voldoende kan staven.

⁽³⁷⁵⁾ Maar in de context van „onmogelijkheid tot terugvordering” en niet van „moeilijkheid om het steunbedrag te kwantificeren”.

⁽³⁷⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 18 oktober 2007, Commissie/Frankrijk, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, punt 29 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽³⁷⁷⁾ Arrest van het Gerecht van 30 november 2009, Frankrijk en France Télécom/Commissie, T-427/04 en T-17/05, ECLI:EU:C:2009:474, punt 297.

⁽³⁷⁸⁾ Arrest van het Gerecht van 30 november 2009, Frankrijk en France Télécom/Commissie, T-427/04 en T-17/05, ECLI:EU:C:2009:474, punt 299.

⁽³⁷⁹⁾ Zie overweging 100.

⁽³⁸⁰⁾ Zie de overwegingen 108 en 291.

⁽³⁸¹⁾ Zie overweging 100.

⁽³⁸²⁾ Zie overweging 349.

⁽³⁸³⁾ Zie voetnoot 75.

- (450) Een dergelijke herziening kan het gevolg zijn van een wijziging van de CSA of van de overeenkomst inzake marketingdiensten met terugwerkende kracht. De voorwaarden van die overeenkomsten zijn door de Ierse belastingdienst niet onderzocht in de context van de betwiste rulings en, als de financiële bijdragen voor de O&O- of marketingkosten die door ASI en AOE op grond van die overeenkomsten werden gedragen niet in overeenstemming waren met een bijdrage die zakelijk zou zijn overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, bijvoorbeeld omdat werknemers van Apple Inc. werkzaamheden verrichtten ten gunste van de ASI en AOE die verder gingen dan de vergoede activiteiten uit hoofde van de contractuele regelingen in het kader van de CSA en de overeenkomst inzake marketingdiensten, kan het bestaan van dergelijke activiteiten, mits die naar behoren worden gedocumenteerd, een rechtvaardiging zijn voor een wijziging van de CSA en/of de overeenkomst inzake marketingdiensten met terugwerkende kracht en aanleiding geven tot hogere betalingen achteraf van ASI en AOE aan Apple Inc., mits die betalingen aan het zakelijkheidsbeginsel voldoen.
- (451) Een dergelijke herziening kan ook resulteren uit een wijziging met terugwerkende kracht van de jurisdictie waar de verkoop in het EMEA-gebied van ASI wordt geboekt indien Apple van mening is dat die verkoop niet gelijkstaat met de effectieve risico's die in de distributie van Apple-producten werden genomen en dat dergelijke risico's daadwerkelijk werden gedragen in jurisdicties waar een aanzienlijkere economische activiteit plaatsvond dan in Ierland. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor winsten van ASI die zijn onderworpen aan Italiaanse vennootschapsbelasting ⁽³⁸⁴⁾, op voorwaarde dat de belastingaanslag van de Italiaanse belastingdienst door ASI wordt opgenomen in de respectieve bedragen in de herziene jaarrekeningen van de onderneming en dat de winsten waarop in Ierlandbelasting wordt geheven, niet meer worden verminderd dan evenredig met de overeenstemmende bedragen van de winsten waarop in Italië belasting wordt geheven.

11.5. CONCLUSIE

- (452) Concluderend stelt de Commissie dat Ierland door het afgeven van de betwiste fiscale rulings op grond waarvan ASI en AOE hun jaarlijks verschuldigde Ierse vennootschapsbelasting konden bepalen in de jaren dat die rulings van kracht waren, in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag onrechtmatig staatssteun heeft verleend aan ASI, AOE en de Apple-groep, die Ierland op grond van artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 moet terugvorderen van ASI en AOE,

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

1. De door Ierland op 29 januari 1991 en 23 mei 2007 afgegeven fiscale rulings ten gunste van Apple Sales International, op grond waarvan die onderneming haar jaarlijkse belastingschuld in Ierland kon bepalen, vormen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Die steun is onrechtmatig door Ierland ten uitvoer gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag en is onverenigbaar met de interne markt.
2. De door Ierland op 29 januari 1991 en 23 mei 2007 afgegeven fiscale rulings ten gunste van Apple Operations Europe, op grond waarvan die onderneming haar jaarlijkse belastingschuld in Ierland kon bepalen, vormt staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Die steun is onrechtmatig door Ierland ten uitvoer gelegd in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag en is onverenigbaar met de interne markt.

Artikel 2

1. Ierland vordert de in artikel 1, lid 1, bedoelde steun terug van Apple Sales International.
2. Ierland vordert de in artikel 1, lid 2, bedoelde steun terug van Apple Operations Europe.
3. De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf de datum waarop ze ter beschikking van de begunstigden werden gesteld tot de datum van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.

⁽³⁸⁴⁾ Zie voetnoot 74.

4. De rente wordt op samengestelde grondslag berekend overeenkomstig hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004.

Artikel 3

1. De terugvordering van de in artikel 1 bedoelde steun geschiedt onverwijld en daadwerkelijk.
2. Ierland zorgt ervoor dat dit besluit binnen vier maanden vanaf de datum van kennisgeving ervan ten uitvoer wordt gelegd.

Artikel 4

1. Binnen twee maanden na de kennisgeving van dit besluit verstrekt Ierland aan de Commissie informatie over de methodologie die wordt gebruikt om het precieze bedrag van de steun te berekenen.
2. Ierland houdt de Commissie op de hoogte van de stand van uitvoering van de nationale maatregelen die het heeft genomen ter uitvoering van dit besluit, en dit totdat de terugvordering van de in artikel 1 bedoelde steun is voltooid. Het verstrekt, op eenvoudig verzoek van de Commissie, onverwijld informatie over de reeds genomen en de voorgenomen maatregelen om aan dit besluit te voldoen.

Artikel 5

Dit besluit is gericht tot Ierland.

Gedaan te Brussel, 30 augustus 2016.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie
