

BESLUIT (EU) 2019/1252 VAN DE COMMISSIE**van 19 september 2018****betreffende de fiscale rulings SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) door Luxemburg afgegeven aan McDonald's Europe***(Kennisgeving geschied onder nummer C(2018) 6076)***(Slechts de tekst in de Franse 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 aangemaand hun opmerkingen te maken ⁽¹⁾ en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. PROCEDURE

- (1) Bij brief van 19 juni 2013 heeft de Commissie het Groothertogdom Luxemburg verzocht gedetailleerde inlichtingen te verstrekken over zijn praktijk inzake fiscale rulings ⁽²⁾.
- (2) Bij brief van 24 juni 2014 heeft de Commissie de Luxemburgse autoriteiten een bijkomend verzoek om inlichtingen gezonden met betrekking tot de McDonald's-groep. In die brief verzocht zij Luxemburg onder andere om alle fiscale rulings te verstrekken die de Luxemburgse belastingdienst aan de McDonald's-groep heeft afgegeven.
- (3) De Luxemburgse autoriteiten hebben op 4 augustus 2014 geantwoord op het verzoek om inlichtingen van de Commissie van 24 juni 2014. Hij heeft met name twee fiscale rulings verstrekt die op respectievelijk 30 maart 2009 (hierna de "eerste fiscale ruling" genoemd) en 17 september 2009 ("hierna de "herziene fiscale ruling" genoemd) (hierna gezamenlijk aangeduid als de "betwiste fiscale rulings") aan McD Europe Franchising, S.à.r.l. (hierna tezamen "McD Europe" genoemd) zijn afgegeven. Daarnaast hebben Luxemburgse autoriteiten diverse andere fiscale rulings verstrekt die de Luxemburgse belastingdienst aan andere ondernemingen van de McDonald's-groep heeft afgegeven ⁽³⁾.
- (4) In zijn antwoord van 4 augustus 2014 hebben de Luxemburgse autoriteiten tevens een beschrijving gegeven van de Luxemburgse praktijk inzake fiscale rulings en toegelicht waarom zij van mening zijn dat de aan de McDonald's-groep afgegeven fiscale rulings geen staatssteun vormen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna het "Verdrag" genoemd).
- (5) Bij brief van 23 maart 2015 heeft de Commissie de Luxemburgse autoriteiten verzocht hun opmerkingen te maken over de van een alliantie van vakbonden ⁽⁴⁾ (hierna de "alliantie" genoemd) ontvangen informatie betreffende staatssteun die Luxemburg aan McDonald's zou hebben verleend.
- (6) De Luxemburgse autoriteiten hebben op 23 april 2015 geantwoord op het verzoek om inlichtingen van de Commissie van 23 maart 2015.
- (7) Bij brief van 18 mei 2015 heeft de Commissie de Luxemburgse autoriteiten onder meer verzocht haar alle documenten te verstrekken die McD Europe sinds de datum van de eerste fiscale ruling heeft verstrekt op grond van de verplichting die in de eerste fiscale ruling aan hem was opgelegd om aan te tonen dat de winsten van het Amerikaanse en het Zwitserse bijkantoor van McD Europe zijn aangegeven en belastbaar zijn in respectievelijk de Verenigde Staten en Zwitserland.

⁽¹⁾ PB C 258 van 15.7.2016, blz. 11.

⁽²⁾ Brief verzonden onder referentie HT.4020 — Praktijk inzake fiscale rulings.

⁽³⁾ Dit onderzoek beperkt zich echter tot de betwiste fiscale rulings en laat de beoordeling van andere fiscale rulings die de Luxemburgse belastingdienst ("l'administration fiscale luxembourgeoise") aan de McDonald's-groep en haar dochterondernemingen heeft afgegeven, onverlet.

⁽⁴⁾ Het betreft de volgende vakbonden: Europese Federatie van ambtenarenvakbonden (EPSU), *European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions* (EFFAT) en Service Employees International Union (SEIU).

- (8) Bij brief van 9 juni 2015 hebben de Luxemburgse autoriteiten gereageerd op deze verzoeken en aangegeven (met overlegging van de gevraagde documenten) dat het Amerikaanse bijkantoor van McD Europe in 2014 voorwerp is geweest van een belastingonderzoek in de Verenigde Staten door de Amerikaanse belastingdienst (*Internal Revenue Service*, hierna de "IRS" genoemd) met betrekking tot de boekjaren 2009 en 2010. Dit onderzoek heeft uitgewezen dat de belastingaangiften die het Amerikaanse bijkantoor van McD Europe in de Verenigde Staten had ingediend geen aanpassing behoeft.
- (9) Op 3 december 2015 besloot de Commissie een formele onderzoeksprocedure in te leiden ingevolge artikel 108, lid 2, van het Verdrag, met betrekking tot de betwiste fiscale rulings, omdat deze staatssteun zouden kunnen vormen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, die onverenigbaar is met de interne markt (hierna "inleidingsbesluit" genoemd).
- (10) Bij brief van 4 februari 2016 hebben de Luxemburgse autoriteiten hun opmerkingen over het inleidingsbesluit ingediend.
- (11) Op 15 juli 2016 is het inleidingsbesluit gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ⁽⁵⁾. De Commissie heeft belanghebbenden verzocht hun opmerkingen over de betrokken maatregel te maken. Bij brief van 5 augustus 2016 heeft de alliantie zijn opmerkingen ingediend. Bij brief van 9 augustus 2016 heeft de Commissie de opmerkingen van McDonald's ontvangen.
- (12) Bij brief van 30 september 2016 hebben de Luxemburgse autoriteiten hun opmerkingen gemaakt bij de opmerkingen van derden die de Commissie heeft ontvangen in antwoord op het inleidingsbesluit.
- (13) Bij brief van 23 november 2016 heeft de Commissie de Luxemburgse autoriteiten een aanvullend verzoek om inlichtingen gezonden.
- (14) Op 14 december 2016 en 12 januari 2017 hebben Luxemburgse autoriteiten op dit verzoek gereageerd.

2. GEDETAILLEERDE BESCHRIJVING VAN DE STEUNMAATREGEL

2.1. Beschrijving van de begunstigde

- (15) McDonald's Corporation is een naamloze vennootschap uit Delaware, waarvan het hoofdkantoor is gevestigd in Oak Brook in de staat Illinois, Verenigde Staten. De onderneming staat genoteerd aan de beurs van New York. De onderneming werd op 21 december 1964 opgericht en exploiteert zelf of via franchising McDonald's-restaurants die een lokaal aangepast assortiment van voedsel en dranken aanbieden ⁽⁶⁾.
- (16) De onderneming is actief in de volgende segmenten: Verenigde Staten, belangrijkste internationale markten (Duitsland, Australië, Canada, Frankrijk en Verenigd Koninkrijk), snelgroeiende markten (China, Korea, Spanje, Italië, Nederland, Polen, Rusland en Zwitserland) en het segment "*Foundational Markets and Corporate*" ⁽⁷⁾. Van de 37 241 bestaande restaurants verspreid over meer dan 100 landen, worden ongeveer 34 108 restaurants via franchising geëxploiteerd en 3 133 restaurants worden door de onderneming zelf geëxploiteerd ⁽⁸⁾. Ten tijde van de betwiste fiscale rulings werden van de 31 677 bestaande McDonald's-restaurants wereldwijd, 21 183 door franchisenemers, 3 855 door gelieerde ondernemingen en 6 639 door McDonald's Corporation en haar dochterondernemingen geëxploiteerd ⁽⁹⁾. McDonald's Corporation is dus vooral een franchisegever, aangezien 80 % van de McDonald's-restaurants in handen is van en geëxploiteerd wordt door zelfstandige franchisenemers ⁽¹⁰⁾. In 2017 had McDonald's Corporation ongeveer 400 dochterondernemingen met 235 000 werknemers.
- (17) In 2017 behaalde McDonald's een totale omzet van 22,8 miljard USD, waarvan 12,7 miljard USD afkomstig was uit de verkopen in de restaurants die de onderneming zelf exploiteert en 10,1 miljard uit franchise-inkomsten. Ten tijde van de betwiste fiscale rulings bedroeg de totale omzet van McDonald's 26,216 miljard USD en exploiteerde de onderneming 32 478 restaurants ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ PB C 258 van 15.7.2016, blz. 11.

⁽⁶⁾ Het "Form 10-K"-verslag dat McDonald's Corporation bij de Federale Beurscommissie ("US Securities and Exchange Commission") heeft ingediend over 2017, blz. 1.

⁽⁷⁾ Het "Form 8-K"-verslag dat McDonald's Corporation op 18 september 2015 bij de Federale Beurscommissie heeft ingediend, blz. 2.

⁽⁸⁾ Het "Form 10-K"-verslag dat McDonald's Corporation bij de Federale Beurscommissie heeft ingediend over 2017, blz. 13.

⁽⁹⁾ Eerste ralingverzoek, blz. 1.

⁽¹⁰⁾ McDonald's Corporation is in het kader van een traditionele franchiseovereenkomst eigenaar van de grond en het gebouw of garandeert een langlopende huurovereenkomst voor het restaurant. De franchisenemer betaalt voor de apparatuur, de reclameborden, de zitplaatsen en de inrichting.

⁽¹¹⁾ Het "Form 10-K"-verslag dat McDonald's Corporation bij de Federale Beurscommissie heeft ingediend over 2009.

- (18) Van de totale gerealiseerde verkopen in de door de onderneming rechtstreeks geëxploiteerde restaurants, is 3,260 miljard USD afkomstig uit de verkopen in de Verenigde Staten, 4,080 miljard uit de verkopen op de internationale leidende markten ⁽¹²⁾, 4,592 miljard USD uit de verkopen op de sterke groeiemarkten ⁽¹³⁾ en 0,787 miljard USD uit het segment “*Foundational Markets & Corporate*” ⁽¹⁴⁾.
- (19) Buiten de Verenigde Staten verlenen McDonald's Corporation en zijn Amerikaanse dochteronderneming, McDonald's International Property Company (hierna “MIPCO” genoemd) bedrijven het recht om onder licentie per markt McDonald's-restaurants op te zetten en te exploiteren. Dit betreft op het merendeel van de grote markten directe of indirecte dochterondernemingen van McDonald's Corporation.
- (20) Volgens de door de Luxemburgse autoriteiten verstrekte gegevens beheerde de McDonald's-groep in december 2013 in Luxemburg vijf ondernemingen: i) McD Europe; ii) McD Europe Holdings S.à.r.l.; iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; iv) Lux MC Holdings S.à.r.l.; en v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. en Lux MC Holdings S.à.r.l. bezaten aandelen in andere dochterondernemingen van McDonald's in Europa en de Verenigde Staten, terwijl McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. fungeerde als juridische ondersteuning voor de centralisatie van het kasbeheer op basis van een overeenkomst met een externe bank. Luxembourg McD Investments S.à.r.l. bezat tevens aandelen in de Amerikaanse onderneming Golden Arches UK LLC, een in Delaware geregistreerde besloten vennootschap.
- (22) Het onderzoek van de Commissie en dit besluit richten zich op McD Europe, dat ten tijde van de afgifte van de betwiste fiscale rulings fiscaal gevestigd was in Luxemburg en een Amerikaans en een Zwitsers bijkantoor had. Zoals uiteengezet in de rulingverzoeken heeft McD Europe een entreevergoeding betaald om toegang te krijgen tot bepaalde (bestaande en toekomstige) franchiserechten die ontwikkeld zijn door en eigendom zijn van McDonald's Corporation en MIPCO. McD Europe heeft hierdoor de feitelijke eigendom verkregen van een bepaald aantal immateriële activa in de vorm van franchiserechten (hierna de “franchiserechten” genoemd) ⁽¹⁵⁾. McD Europe heeft de franchiserechten en de bijbehorende contractuele verplichtingen vervolgens toegekend aan zijn Amerikaanse bijkantoor. De royalty's die eerder door McDonald's Corporation werden ontvangen, werden vanaf dat moment door McD Europe ontvangen via zijn Amerikaanse bijkantoor in Oak Brook, Illinois. Het Zwitserse bijkantoor in Genève gaf franchiserechten in licentie aan franchisenemers in diverse Europese landen en leverde verschillende diensten met betrekking tot deze franchiserechten. Het Amerikaanse bijkantoor betaalde in ruil voor deze diensten een dienstverleningsvergoeding aan het Zwitserse bijkantoor die overeenkomt met de kosten van het Zwitserse bijkantoor vermeerderd met een opslag. Het Zwitserse bijkantoor had ten tijde van de betwiste fiscale rulings [0-10] werknemers in dienst die samen [0-10] voltijdbanen vertegenwoordigden. McD Europe en het Amerikaanse bijkantoor hadden geen werknemers in dienst. In 2014 had McD Europe [0-10] voltijdwerknemers in dienst, het Zwitserse bijkantoor had [10-20] voltijdwerknemers in dienst en het Amerikaanse bijkantoor had geen enkele werknemer in dienst.
- (23) In 2015 kondigde McDonald's een grote reorganisatie van zijn activiteiten aan waarbij alle landen van de wereld zouden worden gegroepeerd op basis van gemeenschappelijke kenmerken van hun markten in plaats van op basis van geografische nabijheid. In december 2016 kondigde McDonald's zijn besluit aan om een nieuwe geïntegreerde bedrijfsstructuur in te voeren in de vorm van een nieuwe internationale holdingstructuur die is aangepast aan en ondersteuning biedt aan de nieuwe organisatie van zijn activiteiten.
- (24) Deze herstructurering heeft geleid tot het opzetten van een uniforme structuur in het Verenigd Koninkrijk, die verantwoordelijk is voor het verlenen van licenties voor het merendeel van de wereldwijde intellectuele-eigendomsrechten van de onderneming buiten de Verenigde Staten. De structuur bestaat uit verschillende Britse ondernemingen die in het Verenigd Koninkrijk zijn ingeschreven en Amerikaanse ondernemingen die in de Verenigde Staten blijven ingeschreven. Deze Amerikaanse ondernemingen zijn eveneens belastingplichtig in het Verenigd Koninkrijk. Deze wijziging heeft geleid tot de beëindiging van de activiteiten van de onderneming in Genève. Het andere Zwitserse kantoor van de onderneming blijft actief en het kantoor in Luxemburg blijft verantwoordelijk voor de restaurants in Luxemburg ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Gevestigde markten waaronder Duitsland, Australië, Canada, Frankrijk, Verenigd Koninkrijk en verwante markten.

⁽¹³⁾ Markten die volgens de onderneming een relatief groter groeipotentieel of franchising-potentieel op het gebied van restaurants hebben, waaronder China, Korea, Spanje, Italië, Nederland, Polen, Rusland, Zwitserland en verwante markten.

⁽¹⁴⁾ De naam die volgens het systeem van McDonald's aan de overige markten is gegeven, waarvan het merendeel op basis van een grotendeels gefranchiseerd model functioneert. Tevens is een omschrijving gegeven van de activiteiten van dit marktsegment (zie het “Form 10-K”-verslag dat McDonald's Corporation bij de Federale Beurscommissie heeft ingediend over 2017, blz. 20).

⁽¹⁵⁾ De aan de franchiserechten verbonden immateriële activa zijn: ontwikkeling en positionering van het merk, marketing en reclame, ontwerp en technische specificaties van restaurants, herinrichting van restaurants, ontwikkeling van gerechten en menu's, bevoorradingsketen, platform en operationele systemen (waaronder de immateriële activa die verband houden met trainingen), implementatie van systemen, franchiseadministratie, bedrijfsanalyse, kwaliteitscontrole, personeelszaken, juridische ondersteuning.

⁽¹⁶⁾ Bron: schriftelijk antwoord van McDonald's op de vragen van de Commissie TAX3 van het Europees Parlement, 18 juni 2018.

2.2. De betwiste fiscale rulings

- (25) Dit besluit heeft betrekking op twee fiscale rulings die in 2009 door de Luxemburgse belastingdienst zijn afgegeven ten gunste van McD Europe, te weten de eerste fiscale ruling en de herziene fiscale ruling. Beide hebben betrekking op de fiscale status van McD Europe in Luxemburg.
- (26) De eerste fiscale ruling is op 30 maart 2009 door de Luxemburgse belastingdienst afgegeven naar aanleiding van een rulingverzoek van McDonald's van 11 februari 2009, dat is aangevuld met andere stukken die op 10 maart 2009 zijn ingediend. Na de eerste ruling heeft de belastingadviseur van McD Europe (hierna de "belastingadviseur" genoemd) op 27 juli 2009 een verzoek om een herziene fiscale ruling bij de Luxemburgse belastingdienst ingediend. Dit tweede verzoek heeft geleid tot een herziene fiscale ruling, die de Luxemburgse belastingdienst op 17 september 2009 heeft afgegeven.

2.2.1. De eerste fiscale ruling

2.2.1.1. Organisatiestructuur van McDonald's beschreven in het eerste rulingverzoek

- (27) Het eerste rulingverzoek van McDonald's van 11 februari 2009 bevat een beschrijving van de structuur van de McDonald's-groep en van zijn aanwezigheid in Luxemburg. Tevens wordt hierin een beschrijving gegeven van de herstructurering van de franchiserechten van McDonald's Corporation en van de twee bijkantoren van McD Europe in respectievelijk de Verenigde Staten en Zwitserland. Bovendien zijn hierin de fiscale gevolgen beschreven van deze herstructurering voor Luxemburg, op basis van de toepassing van de Luxemburgse belastingwetgeving en het verdrag tot het vermijden van dubbele belasting tussen Luxemburg en de Verenigde Staten (hierna het "dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS" genoemd) ⁽¹⁷⁾.
- (28) In het rulingverzoek wordt met name toegelicht dat voor het centraliseren van het toezicht op en het beheer van de Europese franchiserechten binnen McD Europe, laatstgenoemde een "Buy-in Agreement" (overeenkomst betreffende de betaling van een entreevergoeding) en een "Qualified COST Sharing Arrangement" (overeenkomst inzake het delen van de kosten die voldoen aan vooraf gedefinieerde criteria, hierna de "QCS-overeenkomst" genoemd) met McDonald's Corporation en MIPCO heeft gesloten. Volgens de Buy-in Agreement betaalt McD Europe een entreevergoeding om toegang te krijgen tot bepaalde (bestaande en toekomstige) franchiserechten die ontwikkeld zijn door en eigendom zijn van McDonald's Corporation en MIPCO ⁽¹⁸⁾. Hiermee heeft McD Europe de feitelijke eigendom van deze rechten verkregen. McD Europe heeft de franchiserechten en de bijbehorende contractuele verplichtingen vervolgens toegekend aan zijn Amerikaanse bijkantoor ingevolge een verklaring tussen McD Europe en het Amerikaanse bijkantoor. Alle royalty's die eerder door McDonald's Corporation werden ontvangen, worden vanaf dat moment door McD Europe ontvangen via zijn Amerikaanse bijkantoor. Tot slot is in het eerste rulingverzoek aangegeven dat alle stappen die nodig zijn voor de herstructurering van de franchiserechten van McDonald's voor de regio Europa uiterlijk vóór 1 maart 2009 gerealiseerd moesten worden.
- (29) Volgens het eerste rulingverzoek is het hoofdkantoor van het Amerikaanse bijkantoor van McD Europe gevestigd in Oak Brook in de staat Illinois in de Verenigde Staten. Dit bijkantoor neemt verschillende economische risico's met betrekking tot de ontwikkeling van franchiserechten op zich en draagt de daaraan verbonden kosten. Volgens het rulingverzoek neemt het Amerikaanse bijkantoor door het dragen van deze kosten effectief deel aan de QCS-overeenkomst met McDonald's Corporation en MIPCO. De aanverwante activiteiten van McDonald's Corporation (of zijn dochterondernemingen) die betaald worden door het Amerikaanse bijkantoor, worden door werknemers van McDonald's Corporation geleid en uitgevoerd.
- (30) Het Amerikaanse bijkantoor verricht zijn activiteiten in de Verenigde Staten en staat onder leiding van een in de VS aangestelde bedrijfsleider ⁽¹⁹⁾ die toezicht houdt op bepaalde aan de franchiserechten verbonden activiteiten ⁽²⁰⁾. Deze bedrijfsleider is door McDonald's Corporation parttime gedetacheerd in het kader van een dienstverleningsovereenkomst in ruil voor een vergoeding die is gebaseerd op de kosten plus een opslag zoals bepaald in de dienstverleningsovereenkomst. De beheerdiensten van het Amerikaanse bijkantoor zijn diensten die verband houden met het dagelijkse beheer van het bijkantoor ⁽²¹⁾ waarvoor het Amerikaanse bijkantoor McDonald's Corporation elk jaar [10 000 — 20 000] USD betaalt.

⁽¹⁷⁾ Verdrag tussen de regering van het Groothertogdom Luxemburg en de regering van de Verenigde Staten van Amerika ter voorkoming van dubbele belasting en belastingfraude inzake inkomsten- en vermogensbelasting, getekend te Luxemburg op 3 april 1996.

⁽¹⁸⁾ De Buy-in Agreement en de QCS-overeenkomst hebben betrekking op de volgende gebieden: [...].

⁽¹⁹⁾ Volgens de gegevens die de Luxemburgse autoriteiten aan de Commissie hebben verstrekt, heeft het Amerikaanse bijkantoor niet rechtstreeks personeel in dienst.

⁽²⁰⁾ Zoals het coördineren van de QCS-overeenkomst tussen McD Europe en McDonald's Corporation die de franchiserechten met betrekking tot de regio Europa van McDonald's omvat, en het beheren van de crediteuren- en debiteurenrekeningen van het bijkantoor, waarbij de rekeningen van het bijkantoor in overeenstemming met de Amerikaanse algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen (US GAAP) worden bijgehouden.

⁽²¹⁾ Bijlage 4 bij het eerste rulingverzoek.

- (31) Volgens het eerste rulingverzoek is het hoofdkantoor van het Zwitserse bijkantoor van McD Europe gevestigd in Genève, Zwitserland. Dit bijkantoor geeft de franchiserechten in licentie aan franchisenemers in verschillende Europese landen ⁽²²⁾ (hierna de “belangrijkste franchisenemers” genoemd), ontvangt de inkomsten uit de royalty's die door de belangrijkste franchisenemers worden betaald en levert diensten op het gebied van beheer, ondersteuning en ontwikkeling en andere soortgelijke of aanverwante diensten in verband met die franchiserechten ⁽²³⁾. Het Amerikaanse bijkantoor betaalt in ruil daarvoor een dienstverleningsvergoeding aan het Zwitserse bijkantoor die overeenkomt met de kosten van het Zwitserse bijkantoor vermeerderd met een opslag van [0-10] procent ⁽²⁴⁾.
- (32) De belangrijkste personen die in dienst zijn van, gedetacheerd zijn bij of onder contract staan van het Zwitserse bijkantoor, maken deel uit van het “*Key European Management*”. Hoewel het Zwitserse bijkantoor de kosten voor deze personen betaalt, met name salarissen en bonussen, worden deze kosten volgens het eerste rulingverzoek uiteindelijk gedragen door het Amerikaanse bijkantoor door middel van een verlaging van de royalty's die het Zwitserse bijkantoor aan het Amerikaanse bijkantoor betaalt.
- (33) Tot slot wordt in het eerste rulingverzoek vermeld dat McD Europe, waarvan het hoofdkantoor in Luxemburg is gevestigd, bij managementvergaderingen algemene, administratieve en andere ondersteunende diensten verleent en bedrijfsstrategieën opstelt. Het Amerikaanse bijkantoor moet McD Europe voor deze diensten jaarlijks een vergoeding van [400 000 — 500 000] EUR betalen ⁽²⁵⁾.

2.2.1.2. Fiscale gevolgen voor Luxemburg zoals omschreven in het eerste rulingverzoek.

- (34) McD Europe moet volgens de belastingadviseur worden beschouwd als een ingezeten belastingplichtige in Luxemburg conform artikel 159, lid 1, van de Luxemburgse wet inzake de inkomstenbelasting ⁽²⁶⁾ (hierna de “LIR” genoemd). McD Europe is derhalve volledig onderworpen aan de Luxemburgse vennootschapsbelasting. McD Europe profiteert als ingezeten belastingplichtige in Luxemburg echter ook van alle bepalingen van de dubbelbelastingverdragen die Luxemburg heeft gesloten.
- (35) Bovendien worden de activiteiten van het Amerikaanse bijkantoor op grond van artikel 5 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS, volgens de belastingadviseur, beschouwd als zijnde verricht in de Verenigde Staten. De winsten die het Amerikaanse bijkantoor genereert zijn derhalve mogelijk alleen belastbaar in de Verenigde Staten en vrijgesteld van de Luxemburgse vennootschapsbelasting op grond van de artikelen 7 en 25 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS.
- (36) Dit geldt volgens de belastingadviseur tevens voor de activiteiten van het Zwitserse bijkantoor, te weten het in sublicentie geven van de franchiserechten aan de belangrijkste franchisenemers, die worden beschouwd te zijn verricht in Zwitserland op grond van artikel 5 van het verdrag tot het vermijden van dubbele belasting tussen Luxemburg en Zwitserland ⁽²⁷⁾ (het “dubbelbelastingverdrag Luxemburg — Zwitserland”). De winsten die het Zwitserse bijkantoor genereert zijn derhalve alleen in Zwitserland belastbaar en vrijgesteld van de Luxemburgse vennootschapsbelasting (IRC) op grond van de artikelen 7 en 25 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — Zwitserland.
- (37) Het eerste rulingverzoek eindigt met het verzoek aan de Luxemburgse belastingdienst om te bevestigen dat zij instemt met de interpretatie van de belastingadviseur met betrekking tot de fiscale gevolgen in Luxemburg van de in het verzoek omschreven transacties.

2.2.1.3. Bevestiging door de Luxemburgse belastingdienst

- (38) De Luxemburgse belastingdienst heeft per brief van 30 maart 2009 (de eerste fiscale ruling) bevestigd dat McD Europe wordt beschouwd als een ingezeten belastingplichtige in Luxemburg die als zodanig kan profiteren van de geldende dubbelbelastingverdragen van Luxemburg. Voorts bevestigt de Luxemburgse belastingdienst dat het

⁽²²⁾ [Lijst van franchisenemers in verschillende Europese landen]

⁽²³⁾ Hieronder vallen met name de volgende diensten: strategische en managementondersteuning met betrekking tot financiële transacties, operationeel platformbeheer, ontwerp van de bevoorradingsketen, ontwikkeling van het gebouwenbestand, ontwerp van de restaurants, menubeheer, analyse van lokale markttrends, personeelszaken, kwaliteitscontrole en marketing; en dit alles in het kader van de Europese activiteiten.

⁽²⁴⁾ Bijlage 8 bij het eerste rulingverzoek.

⁽²⁵⁾ Bijlage 6 bij het eerste rulingverzoek.

⁽²⁶⁾ Gewijzigde wet van 4 december 1967 inzake de inkomstenbelasting.

⁽²⁷⁾ Verdrag tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting inzake inkomsten- en vermogensbelasting, getekend te Bern op 21 januari 1993.

Zwitserse bijkantoor en het Amerikaanse bijkantoor op basis van de in het eerste rulingverzoek gegeven toelichting vaste inrichtingen lijken te zijn. De Luxemburgse belastingdienst stemt er derhalve mee in dat de winsten van McD Europe die zijn toe te rekenen aan deze twee bijkantoren, belastbaar zijn in hun respectieve land en zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting in Luxemburg. De conclusie van de eerste fiscale ruling luidt dan ook als volgt: “*En vue de bénéficiaire de ces exonérations au Luxembourg, la société [McD Europe] doit annuellement apporter la preuve que ces revenus et biens ont été déclarés et soumis aux impôts respectivement en Suisse et aux Etats-Unis*”⁽²⁸⁾.

2.2.2. De herziene fiscale ruling

2.2.2.1. Het herziene rulingverzoek

- (39) De belastingadviseur heeft in antwoord op de eerste fiscale ruling de Luxemburgse belastingdienst een gedetailleerde analyse verstrekt om te bepalen of het Amerikaanse bijkantoor belastingplichtig is in de Verenigde Staten en of het een vaste inrichting vormt vanuit Amerikaans oogpunt.
- (40) Wat betreft de vraag of de inkomsten van het Amerikaanse bijkantoor belastbaar zijn in de Verenigde Staten verklaart de belastingadviseur dat een buitenlandse entiteit (McD Europe) in de Verenigde Staten belastingplichtig is als deze industriële of commerciële activiteiten in de Verenigde Staten verricht. Dit is het geval wanneer de buitenlandse entiteit wordt beschouwd inkomsten te hebben die daadwerkelijk verbonden zijn aan een commerciële of industriële activiteit en die belastbaar zijn in de Verenigde Staten. De belastingadviseur stelt: “... om effectief verbonden inkomsten te hebben die belastbaar zijn in de Verenigde Staten, moet een buitenlandse entiteit een industriële of commerciële activiteit in de Verenigde Staten moeten uitoefenen en inkomsten moeten hebben die daadwerkelijk verbonden zijn aan deze activiteit”. De belastingadviseur voert vervolgens aan dat de in de Verenigde Staten verrichte activiteit geen industriële of commerciële activiteit in de Verenigde Staten vormt: “hoewel het bijkantoor a) franchise-rechten bezit die betrekking hebben op de regio Europa van de groep, b) verschillende economische risico's draagt met betrekking tot de ontwikkeling en het behoud van de verkregen franchise-rechten, en c) bepaalde activiteiten in verband met de franchise-rechten verricht, is de McDonald's-organisatie als geheel van mening dat de belangrijkste bedrijfsactiviteiten via andere leden van de groep worden verricht en zij stelt dat de activiteiten van het bijkantoor geen industriële of commerciële activiteit in de Verenigde Staten vormen”⁽²⁹⁾.
- (41) Wat betreft de vraag of het Amerikaanse bijkantoor vanuit Amerikaans oogpunt een vaste inrichting vormt in de zin van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS, verklaart de belastingadviseur dat “het Amerikaanse nationale recht geraadpleegd dient te worden om vast te stellen of een entiteit daadwerkelijk over een vaste inrichting beschikt in de zin [van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS].” De belastingadviseur verklaart dat hoewel het Amerikaanse bijkantoor een vaste bedrijfsinrichting heeft door middel waarvan de bedrijfsleider van het bijkantoor bepaalde activiteiten verricht “de bedrijfsactiviteiten in het land waar de belasting wordt geheven van voldoende omvang [moeten zijn] om te kunnen spreken van een vaste inrichting of vast middelpunt”. Ingevolge het Amerikaanse nationaal recht moeten de activiteiten van het Amerikaanse bijkantoor derhalve “boven een bepaalde drempel komen” die, volgens de conclusie van de belastingadviseur, in dit geval niet wordt bereikt.
- (42) Wat de analyse om vast te stellen of het Amerikaanse bijkantoor een vaste inrichting vormt vanuit Luxemburgs fiscaal oogpunt betreft, verklaart de belastingadviseur dat “de analyse om vast te stellen of het Amerikaanse bijkantoor van McD Europe vanuit Luxemburgs fiscaal oogpunt een vaste inrichting vormt, uiteindelijk afhangt van de vraag of de activiteiten van het bijkantoor worden aangemerkt als “activiteiten” in de zin van het Luxemburgs nationaal recht”⁽³⁰⁾. Aangezien er geen definitie van het begrip “activiteiten” is opgenomen in het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS, is in artikel 3, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS bepaald dat moet worden verwezen naar de betekenis van het begrip volgens het nationaal recht van het verdragsluitende staat die het dubbelbelastingverdrag toepast, te weten het Luxemburgs nationaal recht. De belastingadviseur van McD Europe legt voorts uit dat indien de activiteiten van het Amerikaanse bijkantoor volgens het Luxemburgs nationaal recht onder de definitie van “activiteit” of “vaste inrichting” vallen, “Luxemburg derhalve zou verwachten dat de inkomsten in de Verenigde Staten worden belast, omdat het bijkantoor vanuit Luxemburgs fiscaal oogpunt als vaste inrichting kan worden behandeld. Het is echter niet vereist dat de andere verdragsluitende staat (de Verenigde Staten) deze inkomsten ook daadwerkelijk belast. Artikel 25, lid 2, onder a), van het dubbelbelastingverdrag bepaalt dat Luxemburg belastingvrijstelling verleent voor inkomen dat “in de Verenigde Staten belastbaar is.” Volgens de belastingadviseur “wordt er niet bepaald dat een daadwerkelijke belastingheffing is vereist”⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ “Om van deze vrijstellingen in Luxemburg te profiteren, dient de onderneming [McD Europe] elk jaar het bewijs te leveren dat deze inkomsten en goederen zijn aangegeven en belast worden in respectievelijk Zwitserland en de Verenigde Staten”

⁽²⁹⁾ Blz. 3 van het herziene rulingverzoek.

⁽³⁰⁾ Blz. 3 van het herziene rulingverzoek.

⁽³¹⁾ Blz. 4 van het herziene rulingverzoek.

- (43) De belastingadviseur verwijst ter ondersteuning van zijn standpunt bovendien naar een arrest van de bestuursrechter van Luxemburg (Tribunal administratif de Luxembourg) in de zaak-La Coasta (hierna het “arrest-La Coasta” genoemd)⁽³²⁾ betreffende de verschillende interpretaties van het dubbelbelastingverdrag tussen Luxemburg en Frankrijk⁽³³⁾ die uiteindelijk leidden tot een dubbele niet-heffing. De bestuursrechter heeft volgens de belastingadviseur bevestigd dat *“het ontbreken van een vaste inrichting vanuit Frans oogpunt niet relevant is en dat Luxemburg zijn recht om de inkomsten te belasten dan ook niet terug kan krijgen alleen omdat Frankrijk deze niet als belastbaar beschouwt”*.
- (44) De belastingadviseur van McD Europe vervolgt met een analyse om vast te stellen of de activiteiten van het Amerikaanse bijkantoor ingevolge het Luxemburgse belastingrecht een “bedrijfsactiviteit” vormen. De belastingadviseur concludeert, op basis van de feiten en omstandigheden in deze zaak, dat het Amerikaanse bijkantoor op duurzame wijze een bedrijfsactiviteit verricht door middel van een vaste bedrijfsinrichting en volgens het Luxemburgs recht een vaste inrichting vormt. De belastingadviseur wijst er meer in het bijzonder op dat de activiteiten van het Amerikaanse bijkantoor op grond van paragraaf 16 van de *Steueranpassungsgesetz* (belastingaanpassingswet of “StAnpG”) als duurzame bedrijfsactiviteiten worden aangemerkt die worden verricht door middel van een vaste bedrijfsinrichting⁽³⁴⁾. De activiteiten bestaan uit “activiteiten in verband met het intellectueel eigendom” van het Amerikaanse bijkantoor, meer bepaald: i) het bezit van activa; ii) de aansprakelijkheid voor bepaalde risico’s, namelijk de economische risico’s in verband met de ontwikkeling en het behoud van de franchiserechten waarvoor hij de daaraan verbonden kosten draagt en daarmee effectief deelneemt aan de QCS-overeenkomst met McDonald’s Corporation; iii) het toezicht op de franchiserechten, namelijk de coördinatie van de QCS-overeenkomst, het toezicht op de terugbetaling van de kosten van het “Key European Management”; iv) boekhoudkundige taken. Volgens de belastingadviseur moet uit het oogpunt van Luxemburg in samenhang met de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS, “worden geconcludeerd dat [het Amerikaanse bijkantoor] activiteiten verricht die verband houden met het intellectueel eigendom door middel van een Amerikaanse vaste inrichting ingevolge artikel 5 van het Amerikaans-Luxemburgse verdrag”⁽³⁵⁾.
- (45) De analyse van de belastingadviseur eindigt met het verzoek aan de Luxemburgse belastingdienst om te bevestigen dat zij instemt met deze conclusie. In de laatste zin van de analyse staat: *“[deze brief komt in de plaats van uw bevestigingsbrief van 30 maart 2009. Wij zouden het derhalve zeer op prijs stellen wanneer in deze brief tevens onze interpretatie van de fiscale gevolgen voor Luxemburg wordt bevestigd zoals omschreven in onze brief van 11 februari 2009”*⁽³⁶⁾.

2.2.2.2. Herziene fiscale ruling afgegeven door de Luxemburgse belastingdienst

- (46) De Luxemburgse belastingdienst heeft bij brief van 17 september 2009 bevestigd dat zij de interpretatie van de belastingadviseur van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS zoals uiteengezet in het herziene ruling-verzoek deelt wat betreft de fiscale behandeling naar Luxemburgs recht van de winst die door het Amerikaanse bijkantoor van McD Europe in de Verenigde Staten wordt gegenereerd.

3. BESCHRIJVING VAN HET TOEPASSELIJKE RECHTSKADER

- (47) De gewone regels inzake vennootschapsbelasting in Luxemburg zijn opgenomen in de LIR. Artikel 159, lid 2, LIR luidt als volgt: *“[l]’impôt sur le revenu des collectivités porte sur l’ensemble des revenus du contribuable”* [De vennootschapsbelasting heeft betrekking op alle inkomsten van de belastingplichtige (vertaling Commissie)]. Artikel 160 LIR luidt als volgt: *“[s]ont passibles de l’impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l’article 156, les organismes à caractère collectif de l’article 159 qui n’ont ni leur siège statutaire, ni leur administration centrale sur le territoire du Grand-Duché”* [De collectieve organisaties van artikel 159 die noch hun statutaire zetel noch hun hoofdkantoor op het grondgebied van het Groothertogdom hebben, zijn vennootschapsbelasting verschuldigd over hun binnenlandse inkomsten zoals bedoeld in artikel 156 (vertaling Commissie)].

⁽³²⁾ Arrêt du Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 3 décembre 2001, n° 12831 du rôle, suivi de l’arrêt de la Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg du 23 avril 2002, n° 14442c du rôle.

⁽³³⁾ Verdrag tussen Frankrijk en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en ter vaststelling van regels voor wederzijdse administratieve bijstand inzake inkomsten- en vermogensbelasting van 1 april 1958.

⁽³⁴⁾ Naast het geven van een omschrijving van de activiteit verwijst de belastingadviseur naar de volgende criteria op grond waarvan hij concludeert dat het Amerikaanse bijkantoor een duurzame activiteit verricht door middel van een vast bijkantoor: het bijkantoor huurt een kantoorruimte en kan dankzij een vaste bedrijfsinrichting zijn activiteiten verrichten; het bijkantoor heeft toegang tot diensten, beschikt over een bedrijfsleider en “andere werknemers”; het bijkantoor heeft formeel het recht om gebruik te maken van de ruimten; er is bepaald dat de kantoorruimte gedurende een lange periode beschikbaar is voor het bijkantoor; het bijkantoor betaalt een jaarlijkse vergoeding aan de verhuurder; het bijkantoor staat officieel ingeschreven in de Verenigde Staten; het beschikt over een eigen bankrekening en McD Europe houdt een afzonderlijke jaarrekening bij voor het Amerikaanse bijkantoor; het personeel voert de werkzaamheden hoofdzakelijk uit in de ruimten van het bijkantoor; het bijkantoor heeft een eigen briefhoofd; het bijkantoor betaalt een jaarlijkse vergoeding voor de diensten van de bedrijfsleider; alle bovengenoemde kosten zijn opgenomen in de rekeningen van het bijkantoor.

⁽³⁵⁾ Blz. 8 van het herziene rulingverzoek.

⁽³⁶⁾ Blz. 8 van het herziene rulingverzoek.

- (48) Artikel 163 LIR bepaalt dat de Luxemburgse vennootschapsbelasting wordt geheven over het belastbaar inkomen dat de belastingplichtige in een bepaald jaar heeft behaald ⁽³⁷⁾. Vóór 2013 werd het belastbaar inkomen van alle in Luxemburg belastingplichtige ondernemingen belast tegen het normale belastingtarief van 28,80 % ⁽³⁸⁾. Vanaf 2013 bedraagt het normale belastingtarief 29,22 %.
- (49) De opname van dubbelbelastingverdragen in het Luxemburgs recht is gebaseerd op artikel 134 en artikel 162 van de LIR, in combinatie met de groothertogelijke verordening van 3 december 1969.
- (50) Artikel 134 LIR stelt, voor particulieren dat: “[I]orsqu’un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d’une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d’impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l’article 126” [Wanneer een belastingplichtige inwoner vrijgestelde inkomsten heeft, worden deze inkomsten onder voorbehoud van een progressievoorbehoud zoals vastgesteld in een internationaal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of in een andere interstatelijke overeenkomst, niettemin meegenomen in de fictieve belastbare grondslag om het totale belastingtarief te bepalen dat wordt toegepast op het aangepaste belastbare inkomen in de zin van artikel 126 (vertaling Commissie)].
- (51) Op grond van artikel 162 LIR ⁽³⁹⁾ en de groothertogelijke verordening van 3 december 1969 ⁽⁴⁰⁾ is artikel 134 LIR ook van toepassing op ondernemingen die zijn onderworpen aan de Luxemburgse vennootschapsbelasting over de winst (“IRC”).
- (52) Artikel 16 StAnpG definieert het begrip “vaste inrichting” overeenkomstig het Luxemburgse belastingrecht en verwijst in dat opzicht naar elke vaste installatie of inrichting die wordt gebruikt voor de uitoefening van een duurzame “industriële” of “commerciële” activiteit ⁽⁴¹⁾.
- (53) Luxemburg en de Verenigde Staten hebben op 3 april 1996 een dubbelbelastingverdrag gesloten: Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d’Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune ⁽⁴²⁾. (Convention Between the Government of the United States of America and the Government of the Grand Duchy of Luxembourg for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital.) Dit verdrag is omgezet in Luxemburgs nationaal recht door de wet van 5 maart 1999 ⁽⁴³⁾ en is in beide verdragsluitende staten op 20 december 2000 van kracht geworden en op 1 januari 2001 in werking getreden.

⁽³⁷⁾ Artikel 163, lid 1, LIR luidt als volgt: “L’impôt sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l’année du calendrier”.

⁽³⁸⁾ De Luxemburgse vennootschapsbelasting bestaat uit een vennootschapsbelasting over de winst (“impôt sur le revenu des collectivités” of “IRC”), belast tegen een tarief van 21 %, en, voor in Luxemburg-stad gevestigde ondernemingen, een gemeentelijke belasting voor ondernemingen op de winst (“impôt commercial communal”), belast tegen een tarief van 6,75 %. Bovendien wordt het belastingtarief van 21 % verhoogd met een toeslag van 5 % ten behoeve van een werkgelegenheidsfonds dat over de IRC wordt berekend. In 2012 werd de solidariteitstoeslag verhoogd van 5 % tot 7 % met ingang van het boekjaar 2013. Met de wijzigingen die werden ingevoerd voor het boekjaar 2013, nam het totale tarief voor de inkomstenbelasting toe van 28,80 % tot 29,22 % voor de in Luxemburg-stad gevestigde ondernemingen. Bovendien zijn ondernemingen in Luxemburg onderworpen aan een jaarlijkse belasting op het nettovermogen, die geheven wordt tegen een tarief van 0,5 % van de mondiale nettowaarde van de onderneming op 1 januari van elk jaar.

⁽³⁹⁾ Artikel 162 LIR luidt als volgt: “1. Les dispositions du titre Ier de la présente loi sont applicables pour la détermination du revenu imposable et des revenus nets qui le composent, pour la détermination du bénéfice de cession ou de liquidation et pour la déclaration, l’établissement et la perception de l’impôt, à moins qu’il n’en soit autrement disposé ci-après ou que l’application de ces dispositions ne se justifie pas, eu égard à la nature spéciale des organismes à caractère collectif. [De bepalingen van titel I van de onderhavige wet zijn van toepassing op de vaststelling van het belastbaar inkomen en de netto-inkomsten waaruit dit is opgebouwd, op de vaststelling van de overdrachtswinst of liquidatiewinst en op de aangifte, vaststelling en inning van de belasting, tenzij hierna anders is bepaald of de toepassing van deze bepalingen niet te rechtvaardigen is gezien de bijzondere aard van de collectieve organisaties.] 2. En exécution de l’alinéa qui précède, un règlement grand-ducal spécifiera les dispositions applicables aux organismes à caractère collectif.” [Ter uitvoering van de voorgaande alinea, zal middels een groothertogelijke verordening worden vastgesteld welke bepalingen op collectieve organisaties van toepassing zijn. (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁰⁾ De groothertogelijke verordening van 3 december 1969 betreffende de uitvoering van artikel 162 luidt als volgt: “Les dispositions du titre I de la loi du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu qui sont applicables en vertu de l’article 162 de la même loi pour l’imposition des organismes à caractère collectif visés par le titre II de cette loi sont spécifiée à la liste annexée au présent règlement dont elle fait partie intégrante”. [De bepalingen van titel I van de wet van 4 december 1967 inzake inkomstenbelasting die krachtens artikel 162 van dezelfde wet van toepassing zijn op de collectieve organisaties bedoeld in titel II van deze wet, staan vermeld in het overzicht dat als bijlage bij deze verordening is gevoegd en daar deel van uitmaakt. (vertaling Commissie)]

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925). In de oorspronkelijke versie (Duits) is in artikel 16 het volgende bepaald: “Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.”

⁽⁴²⁾ Verdrag tussen de regering van het Groothertogdom Luxemburg en de regering van de Verenigde Staten van Amerika ter voorkoming van dubbele belasting en belastingfraude inzake inkomsten- en vermogensbelasting, getekend te Luxemburg op 3 april 1996.

⁽⁴³⁾ Loi du 5 mars 1999 portant approbation de la Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d’Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 3 avril 1996, telle qu’elle a été modifiée par l’échange de lettres entre les deux Gouvernements du 28 août 1996, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, 16 mars 1999, A — N°25. De wet is in 2010 gewijzigd door de loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d’échange de renseignements sur demande, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, A — N°51, 6 avril 2010.

- (54) Verdragen tot het vermijden van dubbele belasting zijn internationale overeenkomsten tussen twee soevereine staten ⁽⁴⁴⁾. De meeste verdragen ter voorkoming van dubbele belasting zijn bilateraal, maar er bestaan ook multilaterale belastingverdragen, zoals het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Het doel van dubbelbelastingverdragen is om grensoverschrijdende handel en internationale investeringen te bevorderen door fiscale belemmeringen voor ondernemingen en natuurlijke personen die handeldrijven of investeren in de twee verdragsluitende staten weg te nemen of te verminderen. Indien inkomsten uit grensoverschrijdende transacties door beide landen worden belast, zou dat een bedreiging kunnen vormen voor de ontwikkeling van de handel of de investeringen tussen de twee soevereine staten kunnen ontmoedigen. Het belangrijkste doel van een dubbelbelastingverdrag is dus om dubbele belastingheffing te voorkomen of ongedaan te maken wanneer deze zich voordoet ⁽⁴⁶⁾.
- (56) De algemene reikwijdte van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS is gedefinieerd in artikel 1, lid 1, waarin het volgende is bepaald: *“La présente Convention ne s’applique qu’aux personnes qui sont des résidents d’un État contractant ou des deux États contractants, à moins qu’elle n’en dispose autrement.”* [Dit Verdrag is uitsluitend van toepassing op personen die inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende Staten, tenzij in het Verdrag anders is bepaald.]
- (57) Artikel 3, lid 2, dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS betreffende de algemene begripsbepalingen bepaalt het volgende: *“Pour l’application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n’y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s’applique la Convention, à moins que le contexte n’exige une interprétation différente, ou que les autorités compétentes ne s’entendent, conformément aux dispositions de l’article 27 (Procédure amiable), sur une signification commune.”* [Voor de toepassing van het Verdrag door een verdragsluitende Staat heeft elke niet anders omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, tenzij het zinsverband anders vereist of de bevoegde autoriteiten overeenstemming hebben over een gemeenschappelijke uitleg overeenkomstig artikel 27 (procedure voor onderling overleg). (vertaling Commissie)]
- (58) Artikel 5, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS geeft een definitie van het begrip vaste inrichting: *“Au sens de la présente Convention, l’expression “établissement stable” désigne une installation fixe d’affaires par l’intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.”* [Voor de toepassing van dit Verdrag betekent de uitdrukking “vaste inrichting” een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. (vertaling Commissie)]
- (59) Artikel 7, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS betreffende de winst uit onderneming bepaalt het volgende: *“Les bénéficiaires d’une entreprise d’un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l’entreprise n’exerce son activité dans l’autre État contractant par l’intermédiaire d’un établissement stable qui y est situé.* [De winsten van een onderneming van een verdragsluitende Staat zijn slechts in die Staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting.] *Si l’entreprise exerce son activité d’une telle façon, les bénéficiaires de l’entreprise sont imposables dans l’autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cet établissement stable.”* [Indien de onderneming aldus haar bedrijf uitoefent, mogen de winsten van de onderneming in de andere Staat worden belast, maar slechts in zoverre als zij aan die vaste inrichting kunnen worden toegerekend. (vertaling Commissie)]
- (60) Artikel 25, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS met de titel “Vermijding van dubbele belasting” bepaalt het volgende: *“Au Luxembourg, la double imposition est éliminée de la manière suivante: [In Luxemburg wordt dubbele belasting op de volgende wijze vermeden:] “a) lorsqu’un résident du Luxembourg reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables aux États-Unis, le Luxembourg exempté de l’impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des sous-paragraphes b) et c), mais peut, pour calculer le montant de l’impôt sur le reste du revenu ou de la fortune du résident, appliquer les mêmes taux d’impôt que si les revenus ou les éléments de fortune n’avaient pas été exemptés.”* [Indien een inwoner van Luxemburg inkomen verkrijgt of vermogen bezit dat overeenkomstig de bepalingen van dit Verdrag in de Verenigde Staten mag worden belast, stelt Luxemburg, behoudens de bepalingen onder b) en c), dat inkomen of vermogen vrij van belasting; Luxemburg mag evenwel, bij het berekenen van de belasting over het overige inkomen of vermogen van die inwoner, het belastingtarief toepassen dat van toepassing zou zijn geweest, indien dit inkomen of vermogen niet was vrijgesteld. (vertaling Commissie)]

⁽⁴⁴⁾ Dit worden meestal “belastingverdragen” of “dubbelbelastingverdragen” genoemd.

⁽⁴⁵⁾ OESO, Raad van Europa, Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, 2011.

⁽⁴⁶⁾ Er bestaan twee modelbelastingverdragen op basis waarvan de verdragsluitende staten kunnen onderhandelen over de specifieke begrippen en bepalingen van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting: het VN-modelbelastingverdrag en het OESO-modelbelastingverdrag (hierna het “OESO-modelbelastingverdrag” genoemd). Het eerste OESO-modelbelastingverdrag werd in 1958 gepubliceerd en is sindsdien regelmatig herzien en bijgewerkt. Het OESO-modelbelastingverdrag wordt aangevuld met commentaar op de artikelen van het modelbelastingverdrag, waarin een toelichting op en uitleg van de bepalingen van het OESO-modelbelastingverdrag wordt gegeven. Dit commentaar wordt regelmatig bijgewerkt en herzien. In het OESO-commentaar zijn ook opmerkingen van bepaalde landen opgenomen over specifieke aspecten van dubbelbelastingverdragen en over de manier waarop deze landen bepaalde artikelen van deze verdragen inzake dubbele belastingheffing in hun eigen nationale recht uitleggen.

4. REDENEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE PROCEDURE

- (61) De Commissie heeft besloten tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure omdat de betwiste fiscale rulings volgens haar voorlopige standpunt staatssteun vormen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ten gunste van McD Europe. Bovendien heeft de Commissie haar twijfels geuit over de verenigbaarheid van de betwiste fiscale maatregelen met de interne markt.
- (62) De twijfels van de Commissie hadden met name betrekking op de onjuiste toepassing van artikel 25, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS, waardoor middels de fiscale ruling een selectief voordeel aan McD Europe is verleend.
- (63) De Commissie heeft een analyse in drie stappen toegepast om vast te stellen of de herziene fiscale ruling op het eerste gezicht selectief was. Ten eerste heeft zij geoordeeld dat het referentiestelsel het algemene Luxemburgse vennootschapsbelastingstelsel is dat het belasten van de winst van alle ondernemingen in Luxemburg tot doel heeft. Tevens heeft zij geoordeeld dat de dubbelbelastingverdragen waar Luxemburg partij bij is, deel uitmaken van het Luxemburgse vennootschapsbelastingstelsel.
- (64) Ten tweede heeft de Commissie onderzocht of de herziene fiscale ruling een afwijking vormt van het referentiestelsel die leidt tot een voorkeursbehandeling van McD Europe ten opzichte van marktdeelnemers in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie. Zij heeft in beginsel geoordeeld dat McD Europe onderworpen is aan de Luxemburgse vennootschapsbelasting wat betreft zijn mondiale winst, tenzij een dubbelbelastingverdrag van toepassing is dat de winsten van buitenlandse bijkantoren vrijstelt van de Luxemburgse vennootschapsbelasting. De Commissie betwijfelde of de herziene fiscale ruling in overeenstemming is met de artikelen 7 en 25 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS en met het Luxemburgse recht waarmee dit verdrag in nationaal recht wordt omgezet en, volgens het leidbeginsel ervan, dat de winst op mondiaal niveau moet worden belast.
- (65) Artikel 25 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS bepaalt dat indien een inwoner van Luxemburg inkomen uit het buitenland verkrijgt dat “conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables aux États-Unis” [overeenkomstig de bepalingen van dit Verdrag in de Verenigde Staten belastbaar is], Luxemburg dat inkomen vrijstelt van belasting. Om vast te stellen of het inkomen “sont imposables aux États-Unis” [mag worden belast in de Verenigde Staten] “overeenkomstig de bepalingen van dit Verdrag”, moet worden verwezen naar artikel 7 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS.
- (66) De Commissie heeft opgemerkt dat de Verenigde Staten (bronstaat) het betreffende inkomen (te weten de door het Amerikaanse bijkantoor van McD Europe gegenereerde winsten uit de exploitatie van de franchiserechten) op grond van artikel 7 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS slechts “mag” belasten voor zover er een vaste inrichting bestaat waaraan deze winsten kunnen worden toegerekend. Is dit niet het geval, dan kunnen deze winsten alleen in Luxemburg worden belast. Vervolgens heeft zij opgemerkt dat de winsten die zijn toe te rekenen aan het Amerikaanse bijkantoor niet in de Verenigde Staten kunnen worden belast, omdat dit bijkantoor geen vaste inrichting vormt in de zin van het Amerikaanse belastingrecht. Het is met andere woorden niet mogelijk deze winsten te belasten in de Verenigde Staten in de zin van artikel 25, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS. Overwegende dat de Luxemburgse belastingautoriteiten volledig op de hoogte was van het feit dat deze belastingheffing niet mogelijk was, stelt de Commissie dat de belastingdienst er niet mee had moeten instemmen dat de aan het Amerikaanse bijkantoor toegerekende inkomsten werden vrijgesteld van de Luxemburgse vennootschapsbelasting.
- (67) De Commissie is derhalve van mening dat ter voorkoming van het verlenen van een selectief voordeel, de Luxemburgse belastingdienst slechts had moeten instemmen met het vrijstellen van de inkomsten van de vennootschapsbelasting indien deze inkomsten conform de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS in de Verenigde Staten belast had kunnen worden. De Commissie stelt zich op het standpunt, zoals uiteengezet in het inleidingsbesluit, dat de Luxemburgse belastingdienst ten tijde van de afgifte van de herziene fiscale ruling volledig op de hoogte was van het feit dat het Amerikaanse bijkantoor volgens het Amerikaanse belastingrecht geen vaste inrichting vormde. Dit betekent dat zij ook zeker moet hebben geweten dat de inkomsten uit de bedrijfsactiviteiten op grond van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS niet in de Verenigde Staten konden worden belast. De bevestiging van de Luxemburgse belastingautoriteiten dat de betreffende inkomsten zouden worden vrijgesteld van de Luxemburgse vennootschapsbelasting op grond van artikel 25, lid 2, onder a), dubbelbelastingverdrag Luxemburg — Verenigde Staten berust dan ook op een foutieve toepassing van deze bepaling.
- (68) Gezien het ontbreken van een rechtvaardigingsgrond is voor de selectieve behandeling van McD Europe die voortvloeit uit de herziene fiscale ruling, en gezien het feit dat aan alle andere voorwaarden voor het bestaan van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag was voldaan, is de Commissie tot de voorlopige conclusie gekomen dat de herziene fiscale ruling die door de Luxemburgse belastingdienst aan McD Europe is afgegeven staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Aangezien de fiscale ruling aan alle voorwaarden voldeed om als staatssteun te worden aangemerkt, had de Commissie bovendien twijfels over de verenigbaarheid van de betwiste maatregelen met de interne markt overeenkomstig artikel 107, lid 2 of 3, van het Verdrag.

5. OPMERKINGEN VAN DE LUXEMBURGSE AUTORITEITEN TEN AANZIEN VAN HET INLEIDINGSBESLUIT

- (69) De Luxemburgse autoriteiten hebben op 4 februari 2016 hun opmerkingen over het inleidingsbesluit gemaakt. De Luxemburgse autoriteiten voeren allereerst aan dat de Commissie het rechtskader niet juist heeft vastgesteld; vervolgens dat de door de Commissie gevolgde redenering in het inleidingsbesluit berust op onjuiste veronderstellingen; en tot slot dat de Commissie het bestaan van een selectief voordeel niet heeft aangetoond.

5.1. Opmerkingen van de Luxemburgse autoriteiten ten aanzien van het rechtskader

- (70) De Luxemburgse autoriteiten geven eerst een beschrijving van de doelstelling en de inhoud van het dubbelbelastingverdrag, namelijk het verdelen van de heffingsrechten ter voorkoming van (reële of potentiële) gevallen van dubbele belastingheffing. Het doel is echter niet te waarborgen dat de belastingplichtige door een van de verdragsluitende staten of een derde staat daadwerkelijk wordt belast. Een dubbelbelastingverdrag geeft geen aanleiding tot het heffen van belasting indien het nationaal recht daarin niet voorziet. De uitoefening van de heffingsbevoegdheid is een exclusieve bevoegdheid van de verdragsluitende staat waaraan die heffingsbevoegdheid is toegekend op grond van de in het verdrag bepaalde verdeling. Indien een *switch-overclausule* ⁽⁴⁷⁾ of de verrekeningsmethode ⁽⁴⁸⁾ daarin ontbreekt, kan de andere verdragsluitende staat het probleem van niet-heffing dat ontstaat wanneer de andere staat zijn heffingsbevoegdheid niet uitoefent, niet eenzijdig oplossen. De Luxemburgse autoriteiten stellen dat de enige mogelijke oplossing voor situaties waarin geen belasting wordt geheven, een wijziging van het dubbelbelastingverdrag is.
- (71) De Luxemburgse autoriteiten verklaren tevens dat de verdragsluitende staten een dubbelbelastingverdrag onafhankelijk van elkaar uitleggen. Derhalve kan niet aan Luxemburg worden gevraagd het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS uit te leggen volgens het Amerikaanse recht.
- (72) Ten aanzien van het nationaal recht en de rechtspraak van Luxemburg verklaren de Luxemburgse autoriteiten dat noch in het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS, noch in de wetstekst die dit verdrag omzet in Luxemburgs recht, noch in enige andere Luxemburgse nationale wetgevingstekst het beginsel van effectieve belastingheffing is neergelegd. Luxemburg verwijst vervolgens naar het arrest-La Coasta ⁽⁴⁹⁾, waarin wordt erkend dat dubbele niet-heffing kan voorkomen ondanks de correcte toepassing van een dubbelbelastingverdrag, aangezien elke verdragsluitende staat bij de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag onafhankelijk is van de andere.
- (73) In deze zaak verklaren de Luxemburgse autoriteiten dat het feit dat het Amerikaanse bijkantoor niet in de Verenigde Staten wordt belast, te wijten is aan de toepassing van het Amerikaanse nationale recht en het begrip “daadwerkelijk verbonden inkomsten”. Er is geen belasting in de Verenigde Staten geheven omdat het land geen gebruik maakt van het heffingsrecht dat het in het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS is toegekend, hetgeen Luxemburg niet kan betwisten. Bovendien is de Commissie volgens Luxemburg niet bevoegd om een internationaal verdrag (opnieuw) te interpreteren en schendt zij de artikelen 4 en 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie indien zij uitspraak doet over de “correcte” interpretatie van een internationaal bilateraal verdrag tussen een lidstaat en een derde staat.

5.2. Opmerkingen van de Luxemburgse autoriteiten ten aanzien van de redenering van de Commissie

- (74) De Luxemburgse autoriteiten zijn van mening dat de redenering van de Commissie berust op twee onjuiste veronderstellingen. Ten eerste de veronderstelling van de Commissie dat de Luxemburgse belastingautoriteiten wisten of hadden moeten weten dat het Amerikaanse bijkantoor ten tijde van de fiscale ruling niet belastbaar was volgens het Amerikaanse recht. Ten tweede is de Commissie van mening dat indien de Luxemburgse belastingautoriteiten hadden geweten dat het Amerikaanse bijkantoor ingevolge het Amerikaanse belastingrecht niet belastbaar was in de Verenigde Staten, zij verplicht waren McD Europe te belasten.

⁽⁴⁷⁾ Een verdragsluitende staat kan op grond van de “*switch-overclausule*” eenzijdig de methode ter voorkoming van dubbele belasting wijzigen indien de andere verdragsluitende staat het verdrag of zijn nationale belastingwetgeving toepast op bepaalde inkomsten of vermogensbestanddelen vrij te stellen van belasting of lagere bronbelastingtarieven toepast op dividenden, rente of royalty's.

⁽⁴⁸⁾ Het belangrijkste element van de verrekeningsmethode is, ongeacht of deze eenzijdig of op grond van een bilateraal belastingverdrag wordt toegekend, is dat het woonland de belasting op buitenlandse inkomsten die door zijn inwoners aan de bronstaat wordt betaald, binnen bepaalde wettelijke grenzen, behandelt alsof het een inkomstenbelasting betreft die aan het woonland zelf is betaald. Wanneer het buitenlandse belastingtarief lager is dan het nationale tarief, hoeft alleen het verschil tussen de nationale belasting en het bedrag van de buitenlandse belasting aan het woonland te worden betaald. Wanneer de buitenlandse belasting hoger is, ontvangt het woonland geen belasting. De effectieve totale belastingdruk is de nationale belasting of de buitenlandse belasting, welke van deze twee de hoogste is.

⁽⁴⁹⁾ Zie overweging (43). Ten eerste werd Frankrijk in een arrest van de Franse Raad van State (Conseil d'État) van 18 maart 1994 het recht geweigerd om belasting te heffen over de vermogenswinst die een Luxemburgse onderneming had gerealiseerd bij de verkoop van een in Frankrijk gelegen onroerende zaak, omdat het loutere bezit van een onroerende zaak geen in Frankrijk gelegen vaste inrichting vormt en de bedrijfsinkomsten alleen belastbaar zouden zijn in Frankrijk wanneer deze toerekenbaar waren aan een Franse vaste inrichting. Luxemburg heeft in navolging op dit arrest getracht de inkomsten en vermogenswinsten van Luxemburgse ondernemingen uit in Frankrijk gelegen onroerende zaken in Luxemburg te belasten. In zijn arrest-La Coasta meende de bestuursrechter van Luxemburg echter dat het tegendeel het geval was, door te oordelen dat het Frans-Luxemburgse belastingverdrag het recht om onroerende inkomsten te belasten toekende aan de staat waar deze onroerende zaken zich bevinden, in dit geval, Frankrijk.

- (75) De Luxemburgse autoriteiten voeren met betrekking tot de eerste veronderstelling van de Commissie aan niet bevoegd te zijn om buitenlands belastingrecht te toetsen en te interpreteren. Bovendien konden de Luxemburgse belastingautoriteiten niet weten of het Amerikaanse bijkantoor al dan niet daadwerkelijk zou worden belast door de Amerikaanse belastingdienst. Ten eerste omdat zij, samen met het verzoek om een fiscale ruling, geen enkel document of informatie van de Amerikaanse belastingdienst hebben ontvangen. Ten tweede kan het subjectieve standpunt van een particuliere belastingadviseur niet worden gelijkgesteld met een standpunt van de Amerikaanse belastingautoriteiten.
- (76) De Luxemburgse autoriteiten stellen met betrekking tot de tweede veronderstelling van de Commissie dat indien McD Europe vanuit het oogpunt van het Luxemburgse recht niet belastbaar is, het niet ter zake doet of deze belastingplichtige al dan niet belastbaar is volgens het Amerikaanse recht, aangezien Luxemburg zijn heffingsrecht niet terugkrijgt. De verdeling van de heffingsrechten is onvoorwaardelijk en onherroepelijk.

5.3. Opmerkingen van de Luxemburgse autoriteiten ten aanzien van de door de Commissie uitgevoerde analyse op basis van artikel 107 van het Verdrag

- (77) De Luxemburgse autoriteiten zijn het niet eens met de juridische analyse van de Commissie waaruit blijkt dat er sprake is van een selectief voordeel. Het referentiestelsel bestond alleen uit het dubbelbelastingverdrag en de Luxemburgse regels en praktijk op het gebied van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting in het algemeen, zoals uitgelegd door de Luxemburgse rechters.
- (78) De Luxemburgse autoriteiten merken bovendien op dat de Commissie in haar inleidingsbesluit alleen verwijst naar artikel 159 LIR, terwijl voor de correcte verwijzing met betrekking tot het op mondiaal niveau belasten van ondernemingen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting, tevens de toepassing van artikel 160 LIR vereist is. Voorts is de opnemng van dubbelbelastingverdragen in het Luxemburgs recht gebaseerd op artikel 134 LIR, gelezen in samenhang met artikel 162 LIR, in combinatie met de groothertogelijke verordening van 3 december 1969. De Commissie verwijst daar in haar inleidingsbesluit echter niet naar. De Luxemburgse autoriteiten stellen dat een dergelijk gebrek aan duidelijkheid in strijd is met de voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (79) Volgens de Luxemburgse autoriteiten slaagt de Commissie er evenmin in aan te tonen dat er sprake is van een afwijking van het dubbelbelastingverdrag en/of het recht, zoals dat door de gerechten en rechtbanken is uitgelegd, noch van de Luxemburgse praktijk.
- (80) Tot slot zijn de Luxemburgse autoriteiten het niet eens met de vaststelling van de Commissie dat er sprake is van een voordeel. De kwestie betreffende het voordeel moet in de eerste plaats los staan van de beslissing van de Amerikaanse autoriteiten om de onderneming al dan niet te belasten. In de tweede plaats, zelfs als wordt erkend dat Luxemburg verplicht is om belasting te heffen om dubbele niet-heffing te vermijden, kan er alleen sprake zijn van een voordeel als de Luxemburgse belastingautoriteiten ten tijde van de herziene fiscale ruling zeker wisten dat de Amerikaanse autoriteiten het Amerikaanse bijkantoor niet daadwerkelijk zouden belasten. De Amerikaanse belastingautoriteiten hebben echter pas vijf jaar na de fiscale ruling een standpunt ingenomen over de belastingheffing van het Amerikaanse bijkantoor in de Verenigde Staten in het kader van een in 2014 door de IRS uitgevoerd belastingonderzoek. De Luxemburgse belastingautoriteiten hadden dit ten tijde van de afgifte van de betwiste fiscale rulings niet kunnen weten. Ten derde voeren de Luxemburgse autoriteiten aan dat de Commissie de gegrondheid van de fiscale rulings nooit zou hebben betwist als de IRS aan het einde van zijn onderzoek tot de conclusie was gekomen dat het Amerikaanse bijkantoor belastbaar was in de Verenigde Staten. Aangezien de Verenigde Staten een systeem van mondiale belastingheffing toepassen, zouden de inkomsten van McD Europe pas na repatriëring naar de Verenigde Staten worden belast. Hieruit volgt in feite slechts een uitstel van belastingheffing. Het feit dat de Amerikaanse belastingautoriteiten geen belasting hebben geheven over de inkomsten van het Amerikaanse bijkantoor na afgifte van de betwiste fiscale rulings heeft, volgens de Commissie, geleid tot een voordeel ten gunste van McD Europe.

6. OPMERKINGEN VAN DE BETROKKENEN BETREFFENDE HET INLEIDINGSBESLUIT

6.1. Opmerkingen van McD Europe

- (81) McD Europe heeft haar standpunt op 9 augustus 2016 meegedeeld. Ten eerste betwist McD Europe de bevoegdheid van de Commissie om de nationale en internationale belastingregels uit te leggen; ten tweede merkt zij een aantal lacunes op in de interpretatie van de Commissie van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS; ten derde voert zij aan dat de Commissie niet heeft aangetoond dat er sprake is van staatssteun aan McD Europe.

6.1.1. *Opmerkingen van McD Europe ten aanzien van de bevoegdheid van de Commissie om de nationale en internationale belastingregels uit te leggen*

- (82) McD Europe stelt dat op grond van de artikelen 113, 114 en 115 van het Verdrag, alleen de lidstaten bevoegd zijn om hun vennootschapsbelastingstelsel vast te stellen en internationale verdragen te sluiten. De poging van de Commissie om haar eigen interpretatie van een verdrag zoals het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS op te leggen is dan ook een schending van de fiscale soevereiniteit van Luxemburg. McD Europe stelt met name dat de Commissie geen rekening houdt met de (correcte) interpretatie van het dubbelbelastingverdrag door de Luxemburgse belastingautoriteiten overwegende dat i) de voorwaarden voor het bestaan van een vaste inrichting zoals neergelegd in het dubbelbelastingverdrag onderzocht hadden moeten worden in het licht van het Amerikaanse recht; ii) de Luxemburgse belastingautoriteiten vooraf hadden moeten onderzoeken of de inkomsten van het Amerikaanse bureau belastbaar waren in de Verenigde Staten alvorens te besluiten dat deze niet in Luxemburg moesten worden belast.

6.1.2. *Opmerkingen van McD Europe over de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS door de Commissie*

- (83) McD Europe stelt dat de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS door de Commissie onjuist is aangezien i) de Commissie bij de interpretatie van het begrip vaste inrichting geen rekening heeft gehouden met de wijze waarop dubbelbelastingverdragen over het algemeen worden uitgelegd/toegepast en daarbij is de interpretatie in strijd met de bepalingen van het Verdrag; ii) de Commissie een eis aan het dubbelbelastingverdrag toevoegt volgens welke de inkomsten van het Amerikaanse bureau belastbaar moeten zijn in de Verenigde Staten; iii) de Commissie verwijst naar bepalingen van het OESO-modelbelastingverdrag ⁽³⁰⁾ die niet van toepassing zijn op het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS en/of niet relevant zijn in deze zaak.
- (84) Wat het eerste punt betreft, voert McD Europe aan dat een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting op zich geen recht op belastingheffing creëert indien er geen heffingsrecht in het nationale recht bestaat. Voorts is elke verdragsluitende staat onafhankelijk van de andere bij de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag. De interpretatie die in het Amerikaanse recht aan een bepaald begrip wordt gegeven is niet van belang voor Luxemburg, ook al kunnen de verschillende interpretaties van de verdragsluitende staten leiden tot een dubbele niet-heffing. Volgens McD Europe is de enige manier om dit probleem van dubbele niet-heffing op te lossen, te onderhandelen over een wijziging van het dubbelbelastingverdrag.
- (85) Wat de interpretatie van het begrip vaste inrichting betreft, voert McD Europe aan dat de formulering van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS, en met name van artikel 3, bevestigt dat het aan de verdragsluitende staat die het dubbelbelastingverdrag toepast is om dit uit te leggen overeenkomstig zijn eigen rechtstelsel. Bijgevolg was het in deze zaak aan de Luxemburgse belastingdienst om het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS uit te leggen in overeenstemming met haar eigen rechtstelsel en te oordelen dat het Amerikaanse bureau een vaste inrichting in de zin van het dubbelbelastingverdrag vormde. De conclusie van het onderzoek van de IRS in 2014 doet niet ter zake, aangezien de Luxemburgse belastingautoriteiten ten tijde van de fiscale rulings in 2009 niet op de hoogte hadden kunnen zijn van het standpunt van de IRS en dit standpunt niet met terugwerkende kracht van invloed had kunnen zijn op de fiscale rulings.
- (86) Ten tweede vereisen artikel 7, lid 2, en artikel 25, lid 2, onder a) van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS niet dat de inkomsten van een vaste inrichting belastbaar zijn in de Verenigde Staten. Volgens McD Europe leidt een juiste lezing van de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag tot de conclusie dat het feit dat een verdragsluitende staat die, op grond van het verdrag ter vermijding van dubbele belasting, belasting mag heffen (in dit geval de Verenigde Staten), later oordeelt dat deze inkomsten krachtens zijn nationale recht niet belastbaar zijn, niet relevant is voor de andere verdragsluitende staat (Luxemburg), die zijn recht om de inkomsten op grond van dat dubbelbelastingverdrag te belasten verliest.
- (87) Ten derde is de verwijzing van de Commissie naar het OESO-commentaar dat in 2000 is ingevoegd ter ondersteuning van haar conclusie dat, gelet op het feit dat de inkomsten van het Amerikaanse bureau niet belastbaar waren in de Verenigde Staten, de Luxemburgse belastingautoriteiten deze inkomsten hadden moeten belasten, irrelevant, aangezien deze bepaling bij het sluiten van het dubbelbelastingverdrag in 1996 nog niet bestond. Een nieuwe lezing van de OESO-commentaren waardoor de betekenis van artikel 23 A van het OESO-modelbelastingverdrag wijzigt, kan alleen van toepassing zijn op verdragen die na de betreffende herziening van het OESO-modelbelastingverdrag in 2000 zijn geratificeerd. McD Europe benadrukt bovendien dat het modelbelastingverdrag van de OESO juridisch niet bindend is, maar eerder wordt beschouwd als een aanbeveling.

⁽³⁰⁾ Het OESO-modelbelastingverdrag is een model dat door landen gebruikt kan worden bij het sluiten van bilaterale belastingverdragen. Dit model speelt een belangrijke rol bij het wegnemen van fiscale belemmeringen bij grensoverschrijdende handel en investeringen. Het vormt de basis voor onderhandelingen over en de toepassing van bilaterale belastingverdragen tussen landen en is bedoeld om ondernemingen te helpen en tegelijk bij te dragen aan het voorkomen van belastingfraude en belastingontwijking. Het OESO-modelbelastingverdrag biedt tevens een middel om de meest voorkomende problemen op het gebied van internationale dubbele belasting op uniforme wijze op te lossen.

6.1.3. *Opmerkingen van McD Europe ten aanzien van de door de Commissie uitgevoerde analyse op basis van artikel 107 van het Verdrag*

- (88) Volgens McD Europe is de redenering van de Commissie gebaseerd op de onjuiste veronderstelling dat door de fiscale ruling staatsmiddelen worden aangewend. Ten tweede heeft McD Europe geen enkel voordeel genoten, omdat de Luxemburgse belastingautoriteiten de aan het Amerikaanse bijkantoor toerekenbare inkomsten niet hadden kunnen belasten. Ten derde heeft de Commissie niet aangetoond dat McD Europe de enige onderneming is die geprofiteerd zou hebben van de toepassing van het dubbelbelastingverdrag, laat staan dat zij deel uitmaakte van selectieve groep van ondernemingen.
- (89) McD Europe voert ten aanzien van het eerste punt aan dat fiscale rulings geen staatssteun vormen wanneer het alleen gaat om de simpele interpretatie en praktische toepassing van algemene belastingregels in specifieke gevallen. Fiscale rulings kunnen alleen staatssteun vormen wanneer zij afwijken van de algemene regels door de uitoefening van een discretionaire bevoegdheid door een overheidsorgaan. In deze zaak was het doel van de fiscale rulings te bevestigen dat er in Luxemburg geen belasting zou worden geheven over de inkomsten die op grond van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS aan het Amerikaanse bijkantoor werden toegerekend. De fiscale ruling heeft niet geleid tot een vermindering van de belastingdruk van McD Europe, aangezien deze zonder de genoemde ruling in Luxemburg aan dezelfde belastingdruk onderworpen zou zijn geweest. De fiscale ruling wijzigt noch verbetert de fiscale situatie van McD Europe.
- (90) Ten tweede heeft de Commissie, volgens McD Europe, ten onrechte geconcludeerd dat de Luxemburgse belastingautoriteiten het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS onjuist hebben toegepast en op basis hiervan vastgesteld dat er sprake is van een voordeel ten gunste van McD Europe. Het feit dat de Verenigde Staten uiteindelijk hebben besloten de inkomsten uit royalty's niet te belasten op grond van de Amerikaanse belastingwetgeving kan bovendien niet als staatssteun op grond van het Unierecht worden aangemerkt. Luxemburg heeft zijn heffingsrecht op de inkomsten van het Amerikaanse bijkantoor niet teruggekregen alleen omdat deze inkomsten op grond van het Amerikaanse recht niet belastbaar waren. McD Europe verwijst net als de Luxemburgse autoriteiten naar het arrest-La Coasta ter ondersteuning van het beginsel dat de Luxemburgse belastingautoriteiten geen rekening kunnen houden met de interpretaties van de andere verdragsluitende staat. Niettemin geldt dat zelfs als de redenering van de Commissie zou worden gevolgd, het voordeel dat McD Europe mogelijk van de Luxemburgse belastingautoriteiten zou hebben gekregen in feite volgt uit de beslissing van de IRS uit 2014 om de inkomsten van het Amerikaanse bijkantoor niet te belasten. Het mogelijke bestaan van een voordeel kan echter niet afhangen van de houding van een derde land.
- (91) Wat de selectiviteit en in het bijzonder de kwestie van de afwijking betreft, stelt McD Europe dat volgens de gegevens die openbaar zijn geworden dankzij LuxLeaks⁽⁵¹⁾, het blijkt dat talloze bedrijven eenzelfde behandeling hebben genoten als McD Europe. Dit zou niet verwonderlijk zijn, aangezien de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS in de fiscale ruling volledig in overeenstemming is met de toepassing van het Luxemburgse recht. De andere fiscale rulings die door LuxLeaks aan het licht zijn gekomen, tonen aan dat de Luxemburgse autoriteiten een consistente interpretatie van het dubbelbelastingverdrag hebben gevolgd, die van toepassing is op alle belastingplichtigen die zich binnen hetzelfde referentiestelsel in een vergelijkbare situatie bevinden. Geen van de andere fiscale rulings bevat een winstbelastingsvoorwaarde op het niveau van de vaste inrichting.
- (92) Ten slotte stelt McD Europe dat het selectieve voordeel als gerechtvaardigd kan worden aangemerkt ter voorkoming van dubbele belasting en dat de maatregel derhalve geen staatssteun vormt.

6.2. Opmerkingen van andere belanghebbende partijen

- (93) Op 5 augustus 2016 heeft de alliantie haar opmerking ingediend, waarin zij aangeeft het onderzoek te steunen.
- (94) Zij voert aan dat, gelet op de dominantie positie van McDonald's in Europa, elke vorm van steun aan McD Europe de concurrentie kan vervalsen en het handelsverkeer binnen de Unie kan beïnvloeden. Volgens de alliantie waren de wijzigingen in de bedrijfsstructuur van McDonald's die eind 2008 en begin 2009 zijn doorgevoerd, gevolgd door de rullingverzoeken, ingegeven door fiscale motieven en erop gericht dubbele niet-heffing in Luxemburg en de Verenigde Staten te bewerkstelligen. Dit zou de onderneming een concurrentievoordeel opleveren ten opzichte van haar concurrenten.
- (95) Volgens de alliantie moeten interpretaties van dubbelbelastingverdragen die leiden tot dubbele niet-heffing worden geacht niet in overeenstemming te zijn met de letter en de geest van deze verdragen.

⁽⁵¹⁾ In het najaar van 2014 werden meer dan 500 fiscale rulings, die met name via PwC werden verkregen, gelekt en op internet gepubliceerd (zaak LuxLeaks).

- (96) Ten slotte roept de alliantie de lidstaten met antimisbruikwetgeving op om een onderzoek in te stellen naar McDonald's vanwege het optimaliseren van zijn fiscale ondernemingsstructuur teneinde belasting te ontwijken. Volgens de alliantie toont de zaak McDonald's de noodzaak aan voor belastingdiensten om informatie uit te wisselen over de fiscale behandeling van multinationals en om openbare aangiften per land in te voeren.

7. OPMERKINGEN VAN DE LUXEMBURGSE AUTORITEITEN TEN AANZIEN VAN DE OPMERKINGEN VAN DERDEN

- (97) Bij brief van 30 september 2016 hebben de Luxemburgse autoriteiten hun opmerkingen ingediend over de opmerkingen van McD Europe en de alliantie over het inleidingsbesluit.
- (98) De Luxemburgse autoriteiten stellen dat de analyse van McD Europe grotendeels overeenkomt met hun eigen analyse.
- (99) Hij oordeelt dat de opmerkingen van de alliantie geen betrekking hebben op de vraag of er staatssteun aan McD Europe is verleend, maar hoofdzakelijk zijn gericht op de wereldwijde praktijken van McDonald's en kritiek leveren op het fiscale, sociale en loonbeleid van McDonald's.
- (100) De Luxemburgse autoriteiten merken op dat, anders dan de alliantie beweert, het doel van een dubbelbelastingverdrag is om dubbele belasting te vermijden en niet om een effectieve belastingheffing te garanderen. De verdeling van de heffingsrechten tussen twee verdragsluitende staten die voortvloeit uit een dubbelbelastingverdrag is onherroepelijk en onvoorwaardelijk. Hieruit volgt dat indien de Luxemburgse belastingautoriteiten via een overeenkomst afstand doen van hun heffingsrechten, zij deze niet terugkrijgen alleen omdat de andere verdragsluitende staat de betreffende inkomsten niet effectief belast.
- (101) De Luxemburgse autoriteiten stellen met betrekking tot de oproep van de alliantie om de instrumenten ter bestrijding van belastingontwijking te versterken voorts dat zij dit streven volledig onderschrijft en dat elke maatregel met betrekking tot transparantie en informatie-uitwisseling tussen de lidstaten moet worden onderzocht en aangenomen in de passende vorm en volgens de toepasselijke procedures.

8. BEOORDELING

- (102) De Commissie oordeelt na afronding van een diepgaand onderzoek en na zorgvuldige bestudering van de ingediende opmerkingen naar aanleiding van het inleidingsbesluit, dat de in dat besluit geuite twijfels niet leiden tot de conclusie dat er via de betwiste fiscale rulings staatssteun is verleend.

8.1. De vraag of er sprake is van steun

- (103) Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Het staat dus vast dat een maatregel slechts als "staatssteun" kan worden gekwalificeerd indien hij ten eerste uitgaat van de staat of met staatsmiddelen is bekostigd; ten tweede het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden; ten derde een onderneming een selectief voordeel verschafft; en ten vierde de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen ⁽⁵²⁾.
- (104) De kwalificatie van een maatregel als steun in de zin van artikel 107, lid 1 van het Verdrag vereist dat aan alle in deze bepaling genoemde voorwaarden is voldaan ⁽⁵³⁾. Hieronder richt de Commissie zich in haar beoordeling op de vraag of de betwiste fiscale rulings een selectief voordeel aan McD Europe hebben verleend. Wanneer er geen sprake is van een selectief voordeel, hoeft de Commissie niet te beoordelen of de overige voorwaarden zijn vervuld omdat er dan geen sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107 van het Verdrag.

⁽⁵²⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van september 2010, Commissie/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 39, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽⁵³⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van september 2010, Commissie/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 38 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

8.2. Bestaan van een selectief voordeel voor McD Europe

- (105) Zodra een door de staat aangenomen maatregel de netto financiële positie van een onderneming verbetert, is er sprake van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ⁽⁵⁴⁾. Bij het vaststellen of er sprake is van een voordeel, moet worden verwezen naar het effect van de maatregel zelf ⁽⁵⁵⁾. In het geval van fiscale maatregelen kan een economisch voordeel worden toegekend door de belastingdruk van een onderneming op verschillende manieren te verminderen en met name door de belastinggrondslag of het bedrag van de verschuldigde belasting te verlagen. ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft voor het analyseren van de selectiviteit een analyse in drie stappen ontwikkeld om na te gaan of een bepaalde fiscale maatregel selectief is ⁽⁵⁷⁾. In het kader van deze analyse moet om te beginnen worden bepaald welke algemene of normale belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat: het “referentiestelsel”. In de tweede plaats moet worden nagegaan of de betrokken fiscale maatregel van dat stelsel afwijkt, voor zover hij onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de intrinsieke doelstellingen van het stelsel, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Indien de maatregel afwijkt van het referentiestelsel, wordt bij de derde stap bepaald of de maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de algemene opzet van het referentiestelsel. Een maatregel die afwijkt van de toepassing van het referentiestelsel kan gerechtvaardigd zijn indiende betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel een rechtstreeks gevolg is van de basis- of hoofdbeginselen van dat belastingstelsel ⁽⁵⁸⁾. Als dat het geval is, is de belastingmaatregel niet selectief. De bewijslast in deze derde stap ligt bij de lidstaat.
- (107) Er moet worden benadrukt dat de twijfels die zijn geuit in het inleidingsbesluit beruisten op de voorlopige definitie van het referentiestelsel dat overeenstemt met het algemene Luxemburgse vennootschapsbelastingstelsel, met inbegrip van de verdragen tot het vermijden van dubbele belasting waarbij Luxemburg partij is. De Commissie was van mening dat er mogelijk sprake was van een selectief voordeel ten gunste van McD Europe vanwege een onjuiste toepassing van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS. Zij was met name van mening dat de bevestiging door de Luxemburgse belastingautoriteiten van de vrijstelling van de inkomsten uit de activiteiten van het Amerikaanse bijkantoor van McD Europe van de vennootschapsbelasting in Luxemburg op grond van de artikelen 5 en 7 en artikel 25, lid 2, onder a), van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS het gevolg zou kunnen zijn van een onjuiste toepassing van deze bepalingen. In het inleidingsbesluit is geen enkele andere vorm van discriminatie of onjuiste toepassing aan de orde gesteld.
- (108) De onderstaande analyse heeft met name betrekking op de in het inleidingsbesluit geuite twijfels, gelet op het feit dat de opmerkingen van Luxemburg en de overige belanghebbende partijen en de informatie die in de loop van het onderzoek is verzameld, er niet toe hebben geleid dat de Commissie de formele procedure in deze zaak heeft uitgebreid. Deze beperkt zich dan ook tot de fiscale rulings die aan McD Europe zijn afgegeven en tot de mogelijk onjuiste toepassing van artikel 5, artikel 7, lid 1 en artikel 25, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS. Voorts dient in aanmerking te worden genomen dat de bewijslast voor het bestaan van een selectief voordeel bij de Commissie ligt (uitgezonderd de rechtvaardiging van de maatregel door de basis- of hoofdbeginselen van het belastingstelsel).
- (109) Het is niet vast komen te staan dat de betwiste fiscale rulings afwijken van de regels zoals vastgesteld in het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS. Er zou sprake zijn van een dergelijke afwijking indien in de betwiste fiscale rulings een bepaling van het dubbelbelastingverdrag onjuist werd toegepast (oftewel dat daarvan werd afgeweken), waardoor de door McD Europe verschuldigde belasting lager werd en er sprake zou zijn van ongelijke behandeling tussen McD Europe en de andere ondernemingen in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie.
- (110) McD Europe is fiscaal gevestigd in Luxemburg. Overeenkomstig de artikelen 159 en 160 LIR, is McD Europe in beginsel onderworpen aan de Luxemburgse vennootschapsbelasting over de mondiale winsten. Op de inkomsten die aan het Amerikaanse bijkantoor worden toegerekend, is het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS van toepassing, dat is omgezet in Luxemburgs recht overeenkomstig de artikelen 134 en 162 LIR, in samenhang met de groothertogelijke verordening van 3 december 1969. Het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS beperkt de heffingsrechten van Luxemburg in de zin dat bepaalde inkomsten die toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting in de Verenigde Staten op grond van dit verdrag belastbaar zijn in de Verenigde Staten en niet in Luxemburg.

⁽⁵⁴⁾ Zie de mededeling van de Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna de “mededeling betreffende het begrip staatssteun” genoemd) (PB C 262 van 19.7.2016, blz. 1), punt 67 en de aangehaalde jurisprudentie.

⁽⁵⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽⁵⁶⁾ Zie 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 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, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punten 21-31.

⁽⁵⁷⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Zie arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punt 65.

- (111) Artikel 25, lid 2, onder a) van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS bepaalt dat “dit inkomen [...] dat, overeenkomstig de bepalingen van dit Verdrag in de Verenigde Staten mag worden belast”, is vrijgesteld van belasting”. Om vast te stellen welke inkomsten “belastbaar zijn in de Verenigde Staten”, bepaalt artikel 7, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS dat de winsten die een onderneming genereert in een verdragsluitende staat belastbaar zijn in die staat, tenzij deze zijn gerealiseerd door een vaste inrichting of toerekenbaar zijn aan een in de andere staat gevestigde vaste inrichting. In dat geval mag de eerste verdragsluitende staat veronderstellen dat de winsten die toerekenbaar zijn aan die vaste inrichting in de andere verdragsluitende staat belastbaar zijn en deze winsten derhalve vrijstellen van belasting teneinde een mogelijke dubbele heffing te voorkomen.
- (112) Het is in het kader van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS derhalve bepalend of het Amerikaanse bureau van McD Europe een vaste inrichting in de Verenigde Staten vormt die winsten genereert die zijn vrijgesteld van belasting in Luxemburg. In artikel 5, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS wordt een vaste inrichting gedefinieerd als “een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend”. Hoewel in het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS een definitie is gegeven van het begrip vaste inrichting, ontbreekt de definitie van het begrip “werkzaamheden”. In artikel 7, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS wordt het begrip “winsten van ondernemingen” gebruikt, maar hiervan is geen definitie gegeven.
- (113) Artikel 3, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS bepaalt in dat geval dat elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis heeft welke die uitdrukking heeft volgens het recht van die Staat die het verdrag toepast, in dit geval Luxemburg. Zoals nader uiteengezet in de overwegingen (119) tot en met (121) en anders dan de Commissie in haar inleidingsbesluit heeft gesteld, is het in het geval van verschillen in interpretatie of feitelijke beoordeling tussen de verdragsluitende staten, niet voldoende voor de toepassing van het dubbelbelastingverdrag door Luxemburg dat het Amerikaanse bureau een vaste inrichting vormt op grond van het Amerikaanse nationaal recht⁽⁵⁹⁾. Het is evenmin voldoende dat de Luxemburgse belastingautoriteiten ervan op de hoogte zouden zijn geweest dat geen belasting werd geheven over de inkomsten van het bureau in de Verenigde Staten⁽⁶⁰⁾. Indien het Amerikaanse bureau een vaste inrichting vormt die volgens het Luxemburgse nationale belastingrecht werkzaamheden verricht in de Verenigde Staten en dus winsten heeft die toerekenbaar zijn aan die inrichting, worden deze winsten vrijgesteld van belasting volgens het Luxemburgse belastingrecht op grond van artikel 25, lid 2, onder a) van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS.
- (114) Wat het Luxemburgse belastingrecht betreft, wordt in artikel 16 StAnpG een definitie gegeven van het begrip “vaste inrichting” en wordt in dit verband verwezen naar elke vaste installatie of inrichting die wordt gebruikt voor de uitoefening van een duurzame “industriële” of “commerciële” activiteit. In het rulingverzoek past de belastingadviseur de criteria van artikel 16 StAnpG toe op de kenmerken van de door het Amerikaanse bureau verrichte activiteit⁽⁶¹⁾ en concludeert dat aan deze criteria is voldaan. Derhalve moet vanuit het oogpunt van het Luxemburgse belastingrecht “worden geconcludeerd dat [het Amerikaanse bureau] activiteiten verricht met betrekking tot het intellectueel eigendom door middel van een Amerikaanse vaste inrichting ingevolge artikel 5 van het Amerikaans-Luxemburgse verdrag”⁽⁶²⁾.
- (115) In overeenstemming met de ontvangen opmerkingen van de Luxemburgse autoriteiten en McD Europe naar aanleiding van het inleidingsbesluit⁽⁶³⁾, ziet de Commissie geen enkele reden om niet in te stemmen met het oordeel van de belastingadviseur dat het Amerikaanse bureau een vaste inrichting vormt in de zin van artikel 16 StAnpG. Vanuit het oogpunt van het Luxemburgse recht is er sprake van een vaste inrichting in de Verenigde Staten, en het is niet vast komen te staan dat de Luxemburgse belastingautoriteiten het dubbelbelastingverdrag onjuist hebben toegepast door te overwegen dat de inkomsten van het Amerikaanse bureau in de Verenigde Staten “mogen worden belast” overeenkomstig artikel 7, lid 1, en artikel 25, lid 2, onder a) van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS.
- (116) Wat de Luxemburgse nationale jurisprudentie betreft, verwijzen zowel de belastingadviseur als Luxemburg en McDonald's in hun opmerkingen ten aanzien van het inleidingsbesluit⁽⁶⁴⁾ naar het arrest-La Coasta, dat betrekking heeft op verschillen in de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag tussen Luxemburg en Frankrijk. De Luxemburgse bestuursrechter heeft in zijn arrest erkend dat een dubbele niet-heffing zich kan voordoen ondanks de correcte toepassing van een dubbelbelastingverdrag, aangezien elk van de verdragsluitende staten bij de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag onafhankelijk is van de andere verdragsluitende staat. De belangrijkste doelstelling van een dubbelbelastingverdrag is het voorkomen van reële en potentiële dubbele belastingheffingen. Een effectieve belastingheffing wordt niet altijd gegarandeerd⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Punt 84 van het inleidingsbesluit.

⁽⁶⁰⁾ Punt 91 van het inleidingsbesluit.

⁽⁶¹⁾ Zie overweging (44).

⁽⁶²⁾ Blz. 8 van het herziene rulingverzoek.

⁽⁶³⁾ Zie de overwegingen (70), (71), (76) en (92).

⁽⁶⁴⁾ Zie overweging (92).

⁽⁶⁵⁾ Zie overweging (72).

- (117) De belangrijkste reden voor het achterwege blijven van belastingheffing in deze zaak is dat de Verenigde Staten geen gebruikmaken van het heffingsrecht dat het dubbelbelastingverdrag aan dat land toekent vanwege de interpretatie van het begrip “activiteiten/werkzaamheden” in het Amerikaanse recht. De Commissie heeft in haar inleidingsbesluit betwijfeld of de dubbele niet-heffing van de franchise-inkomsten van McD Europe te wijten was aan een verschil in interpretatie tussen Luxemburg en de Verenigde Staten of aan een geschil over de kwalificatie in het kader van de toepassing van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — Verenigde Staten. Met name de formulering van artikel 25, lid 2, onder a), van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — Verenigde Staten (“[In] Luxemburg wordt dubbele belasting op de volgende wijze vermeden:”) lijkt erop te wijzen dat Luxemburg verplicht is de inkomsten vrij te stellen van belasting teneinde dubbele belasting te voorkomen ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Tijdens het vooronderzoek kwam dan ook de vraag naar voren of, bij gebreke van eensituatie van virtuele dubbele belasting ⁽⁶⁷⁾, de dubbele niet-heffing in deze zaak te wijten was aan een kwalificatieconflict en of Luxemburg zijn heffingsrecht op grond van dat conflict zou kunnen terugkrijgen. De verwijzing in het inleidingsbesluit naar het commentaar bij het OESO-modelbelastingverdrag met betrekking tot kwalificatieconflicten, en met name paragraaf 32.6 ⁽⁶⁸⁾, moet derhalve in deze context worden begrepen.
- (119) Een kwalificatieconflict heeft betrekking op een situatie waarin de verdragsluitende staten verschillende artikelen van het dubbelbelastingverdrag toepassen naargelang de wisselwerking tussen hun nationale recht en het verdrag ⁽⁶⁹⁾. Volgens het OESO-commentaar moet de woonstaat (Luxemburg) in het geval van een kwalificatieconflict rekening houden met de kwalificatie in de bronstaat (Verenigde Staten) ⁽⁷⁰⁾. Met andere woorden, wanneer vanuit het oogpunt van de bronstaat er geen recht bestaat om een bestanddeel van het inkomen te belasten overeenkomstig het dubbelbelastingverdrag, is de woonstaat niet verplicht om het inkomen vrij te stellen van belasting ⁽⁷¹⁾.
- (120) Daarentegen verwijzen verschillen in interpretatie of feitelijke beoordeling naar de wijze waarop de verdragsluitende staten het verdrag uitleggen of toepassen op een bepaald geheel van feiten, los van het nationaal recht. Situaties waarbij sprake is geweest van verschillen in interpretatie hebben ertoe geleid dat artikel 23 A, lid 4, in het OESO-modelbelastingverdrag is opgenomen om een einde te maken aan deze gevallen van dubbele niet-heffing ⁽⁷²⁾.
- (121) Zoals uiteengezet in de overwegingen (112) tot en met (117), heeft de Commissie in de loop van het formele onderzoek geen bewijs gevonden dat de twijfels over het mogelijke bestaan van een kwalificatieconflict in deze zaak zou kunnen staven. De verschillende interpretaties van het begrip “activiteiten/werkzaamheden” volgens het Luxemburgse belastingrecht en volgens het Amerikaanse belastingrecht hebben er niet toe geleid dat Luxemburg

⁽⁶⁶⁾ Zie OESO, *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, Questions de fiscalité internationale, n° 6 (1999) (hierna het “rapport van 1999” genoemd), paragraaf 116.

⁽⁶⁷⁾ Virtuele dubbele belasting doet zich voor in situaties waarin de bronstaat duidelijk het recht heeft om conform het dubbelbelastingverdrag, een inkomensbestanddeel te belasten, maar ervoor kiest geen gebruik te maken van dat recht op basis van het nationale belastingrecht.

⁽⁶⁸⁾ Paragraaf 32.6 van het OESO-commentaar bij het modelbelastingverdrag (2000) bepaalt “*les mots*” conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables “doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23 [de zinsnede „dat overeenkomstig de bepalingen van dit Verdrag, [...] mag worden belast”, moet eveneens worden uitgelegd in relatie tot mogelijke gevallen van dubbele vrijstelling die kunnen volgen uit de toepassing van artikel 23 (vertaling Commissie)]. *Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement eu le droit d'imposer, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente de sorte qu'il aurait eu le droit d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source.* [Wanneer de bronstaat oordeelt dat de bepalingen van het Verdrag hem beletten belasting te heffen over een bestanddeel van het inkomen of het vermogen waarover hij gewoonlijk het heffingsrecht zou hebben, moet de woonstaat, voor de toepassing van lid 1 van artikel 23A, dit bestanddeel van het inkomen beschouwen als zijnde niet belastbaar door de bronstaat overeenkomstig de bepalingen van het Verdrag, ook al zou de woonstaat het Verdrag anders hebben toegepast om zelf het heffingsrecht over dit inkomen te hebben als hij zelf de bronstaat zou zijn geweest.] *L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.* [De woonstaat is derhalve niet verplicht om dit bestanddeel van het inkomen op grond van lid 1 vrij te stellen van belasting, hetgeen in overeenstemming is met de basisfunctie van artikel 23, namelijk het voorkomen van dubbele belastingheffing.]

⁽⁶⁹⁾ Rapport van 1999, paragraaf 94.

⁽⁷⁰⁾ Rapport van 1999, paragraaf 105.

⁽⁷¹⁾ Rapport van 1999, paragraaf 109, die als volgt moet worden gelezen: “[L]orsque l'État de la source considère que les dispositions de la convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence [...] n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 [de l'article 23 A] d'exempter l'élément de revenu.” [Wanneer de bronstaat oordeelt dat de bepalingen van het Verdrag hem beletten een bestanddeel van het inkomen te belasten dat hij gewoonlijk zou hebben belast, is de woonstaat niet gehouden aan lid 1 [van artikel 23 A] om dit bestanddeel van het inkomen vrij te stellen van belasting. (vertaling Commissie)]

⁽⁷²⁾ Artikel 23 A, lid 4, van het OESO-modelbelastingverdrag bepaalt het volgende: “*Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.*” [De bepalingen van lid 1 zijn niet van toepassing op inkomsten die zijn verkregen door of vermogen dat in het bezit is van een inwoner van een verdragsluitende staat wanneer de andere verdragsluitende staat de bepalingen van het Verdrag toepast om die inkomsten of dat vermogen van belasting vrij te stellen of de bepalingen van artikel 10, lid 2, of van artikel 11, op die inkomsten toepast. (vertaling Commissie)]

en de Verenigde Staten verschillende bepalingen van het dubbelbelastingverdrag toepassen, maar dat zij dezelfde bepaling verschillend uitleggen, te weten artikel 5 van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS. In het rapport van 1999 wordt erop gewezen dat in het geval van een interpretatieverschil de woonstaat (Luxemburg) niet gehouden is de voorgestelde interpretatie van de bronstaat (Verenigde Staten) te aanvaarden ⁽⁷³⁾. In het geval van interpretatieverschillen en bij het ontbreken van een bepaling in het dubbelbelastingverdrag die overeenkomt met artikel 23 A, lid 4, van het OESO-modelbelastingverdrag (zoals in het geval van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS) is dubbele niet-heffing derhalve mogelijk. Een dergelijke dubbele niet-heffing die voortvloeit uit verschillen in de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag kan worden opgelost door te onderhandelen over een wijziging van het betreffende verdrag ⁽⁷⁴⁾ of door gebruik te maken van de procedure voor onderling overleg als bedoeld in artikel 27 van het genoemde verdrag.

- (122) Bovendien merkt de Commissie op dat het feit dat de inkomsten van het Amerikaanse bijkantoor niet worden belast, tevens kan worden opgelost door een wijziging van artikel 16 StAnpG. Dit artikel voorziet momenteel niet in situaties waarin de activiteiten van een onderneming volgens het Luxemburgs recht worden beschouwd als activiteiten van een vaste inrichting, maar niet voldoende zijn om de drempel te bereiken om de onderneming te beschouwen als vaste inrichting volgens het Amerikaanse recht [zie overweging (41)].
- (123) Ten slotte, zoals McDonald's betoogt in zijn opmerkingen ten aanzien van het inleidingsbesluit ⁽⁷⁵⁾, toont de analyse van andere fiscale rulings die door Luxemburg zijn afgegeven en die door de zaak LuxLeaks ⁽⁷⁶⁾ openbaar zijn gemaakt aan dat de betwiste fiscale rulings niet afwijken van de rulings die andere belastingplichtigen hebben gekregen conform deze interpretatie en toepassing van het dubbelbelastingverdrag door Luxemburg. De analyse van 25 andere fiscale rulings ⁽⁷⁷⁾ toont aan dat de Luxemburgse belastingautoriteiten een consistente interpretatie hebben gevolgd van het dubbelbelastingverdrag, dat van toepassing is op alle belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden. In het dubbelbelastingverdrag is geen enkele voorwaarde over effectieve belastingheffing opgenomen en ook in de fiscale rulings ontbreekt een dergelijke voorwaarde, voor zover deze niet specifiek is opgenomen in het geldende verdrag.

8.2.1. Conclusie

- (124) Op basis van deze analyse concludeert de Commissie in deze zaak, dat niet is vast komen te staan dat de Luxemburgse belastingautoriteiten het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS onjuist hebben toegepast. Gelet op de opgeworpen twijfels in het inleidingsbesluit en de vaststelling van het referentiestelsel, kan de Commissie niet vaststellen dat de betwiste fiscale rulings een selectief voordeel hebben toegekend aan McD Europe vanwege een onjuiste toepassing van het dubbelbelastingverdrag Luxemburg — VS.
- (125) Aangezien de criteria op grond waarvan kan worden vastgesteld of er sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, cumulatief zijn, is het niet nodig de overige criteria te onderzoeken.

9. CONCLUSIES TEN AANZIEN VAN DE VRAAG OF ER SPRAKE IS VAN STEUN

- (126) Gelet op het voorgaande concludeert de Commissie dat de betwiste fiscale rulings die de Luxemburgse belastingautoriteiten ten gunste van McD Europe Franchising, S.à.r.l. hebben afgegeven, geen staatssteun vormen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag,

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

Luxemburg heeft het verdrag tot het vermijden van dubbele belasting Luxemburg — VS in de betwiste fiscale rulings die de Luxemburgse belastingautoriteiten op 30 maart 2009 en 17 september 2009 aan McD Europe Franchising, S.à.r.l. hebben afgegeven, niet onjuist toegepast; deze fiscale rulings vormen geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁽⁷³⁾ Rapport van 1999, paragraaf 108.

⁽⁷⁴⁾ Zie overweging (70).

⁽⁷⁵⁾ Zie overweging (91).

⁽⁷⁶⁾ In het najaar van 2014 werden meer dan 500 fiscale rulings, die met name via PwC waren verkregen, gelekt en op internet gepubliceerd.

⁽⁷⁷⁾ McDonald's heeft de fiscale rulings die in deze context openbaar zijn gemaakt bestudeerd en de Commissie 25 gevallen verstrekt waarin de Luxemburgse belastingautoriteiten hebben bevestigd dat de winsten van de onderneming die aan een vaste inrichting werden toegerekend niet belastbaar waren in Luxemburg op grond van het geldende dubbelbelastingverdrag. De vaste inrichtingen waren gevestigd in de volgende landen: Duitsland, Verenigde Staten, Frankrijk, Hongkong, Ierland, IJsland, Japan, Nederland, Verenigd Koninkrijk, Zwitserland en Vietnam. In geen van deze fiscale rulings is een bepaling opgenomen die het verplicht stelt de winsten van de onderneming op het niveau van de vaste inrichting te belasten.

Artikel 2

Dit besluit is gericht tot het Groothertogdom Luxemburg.

Gedaan te Brussel, 19 september 2018.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie
