

KOMMISSIONENS BESLUT (EU) 2019/1252**av den 19 september 2018****om de förhandsbesked i skattefrågor SA.38945 (2015/C) (f.d. 2015/NN) (f.d. 2014/CP) som Luxemburg har utfärdat till förmån för McDonald's Europé**

[delgivet med nr C(2018) 6076]

(Endast den franska texten är giltig)**(Text av betydelse för EES)**

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DETTA BESLUT

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

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

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

av följande skäl:

1. FÖRFARANDE

- (1) Den 19 juni 2013 sände kommissionen en skrivelse till Luxemburg med begäran om upplysningar om landets praxis när det gäller förhandsbesked i skattefrågor ⁽²⁾.
- (2) Genom en skrivelse av den 24 juni 2014 sände kommissionen ytterligare en begäran om upplysningar till Luxemburg rörande McDonald's-koncernen. Bland annat bad kommissionen Luxemburg att tillhandahålla alla förhandsbesked i skattefrågor som landets skattemyndighet har utfärdat till förmån för koncernen.
- (3) Den 4 augusti 2014 svarade de luxemburgska myndigheterna på kommissionens begäran om upplysningar av den 24 juni 2014. Bland annat lämnades två förhandsbesked i skattefrågor riktade till McD Europe Franchising, S. à.r.l. (nedan kallat *McD Europe*) daterade den 30 mars 2009 (nedan kallat *det första beskedet*) respektive den 17 september 2009 (nedan kallat *det reviderade beskedet*). De två förhandsbeskeden gemensamt kallas nedan *de omtvistade beskeden*. De luxemburgska myndigheterna lämnade dessutom flera andra förhandsbesked i skattefrågor som skattemyndigheten hade utfärdat till förmån för företagen inom McDonald's-koncernen ⁽³⁾.
- (4) I sitt svar av den 4 augusti 2014 beskrev de luxemburgska myndigheterna också Luxemburgs praxis i samband med förhandsbesked i skattefrågor och förklarade varför man ansåg att de förhandsbesked som utfärdats till förmån för McDonald's-koncernen inte utgjorde ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat *fördraget*).
- (5) I en skrivelse av den 23 mars 2015 bad kommissionen de luxemburgska myndigheterna att lämna synpunkter på den information som erhållits från en fackföreningsallians ⁽⁴⁾ (nedan kallad *alliansen*) beträffande ett statligt stöd som de luxemburgska myndigheterna skulle ha beviljat McDonald's.
- (6) Den 23 april 2015 svarade de luxemburgska myndigheterna på kommissionens begäran om upplysningar av den 23 mars 2015.
- (7) I en skrivelse av den 18 maj 2015 bad kommissionen de luxemburgska myndigheterna bland annat att överlämna alla dokument som McD Europe tillhandahållit sedan det första beskedet utfärdats, för att styrka att företaget uppfyllt de krav som ställdes i detta första besked, nämligen att kunna bevisa att inkomsterna från McD Europes amerikanska och schweiziska filialer deklarerats och beskattats i Förenta staterna respektive Schweiz.

⁽¹⁾ EUT C 258, 15.7.2016, s. 11.⁽²⁾ Referens HT.4020 – *Pratiques en matière de ruling fiscal* (Praxis i fråga om förhandsbesked i skattefrågor).⁽³⁾ Den här undersökningen begränsas dock till de omtvistade beskeden och påverkar inte bedömningen av de övriga förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats av Luxemburgs skattemyndighet till förmån för McDonald's-koncernen och dess dotterbolag.⁽⁴⁾ Följande fackföreningar deltog i alliansen: *European Public Service Union* (EPSU), *European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions* (EFFAT) och *Service Employees International Union* (SEIU).

- (8) I en skrivelse av den 9 juni 2015 svarade de luxemburgska myndigheterna på denna begäran och lämnade de efterfrågade dokumenten och förklarade att McD Europes amerikanska filial under 2014 hade varit föremål för en skatterevision i Förenta staterna, genomförd av den amerikanska skattemyndigheten *Internal Revenue Service* (nedan kallad *IRS*), för räkenskapsåren 2009 och 2010. Revisionen hade bekräftat att ingen ändring av de skattedeclarationer som lämnats av McD Europes filial i Förenta staterna var påkallad.
- (9) Den 3 december 2015 beslutade kommissionen att inleda ett formellt granskningsförfarande i enlighet med artikel 108.2 i fördraget om de omtvistade beskederna, med motiveringen att de kunde utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget som skulle kunna vara oförenligt med den inre marknaden (nedan kallat *beslutet om att inleda förfarandet*).
- (10) Genom en skrivelse av den 4 februari 2016 lämnade de luxemburgska myndigheterna sina synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet.
- (11) Beslutet om att inleda förfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 15 juli 2016 ⁽⁵⁾. Kommissionen har uppmanat berörda parter att inkomma med sina synpunkter på åtgärden i fråga. Alliansen lade fram sina synpunkter genom en skrivelse av den 5 augusti 2016. Kommissionen mottog synpunkter från McDonald's genom en skrivelse av den 9 augusti 2016.
- (12) I en skrivelse av den 30 september 2016 lade de luxemburgska myndigheterna fram sina synpunkter på de synpunkter som kommissionen hade erhållit från tredjeparter som svar på beslutet om att inleda förfarandet.
- (13) I en skrivelse av den 23 november 2016 sände kommissionen en begäran om kompletterande upplysningar till de luxemburgska myndigheterna.
- (14) Myndigheterna svarade på denna begäran den 14 december 2016 och den 12 januari 2017.

2. DETALJERAD BESKRIVNING AV STÖDET

2.1 Beskrivning av stödmottagaren

- (15) McDonald's Corporation är ett aktiebolag registrerat i Delaware, med huvudkontor i Oak Brook i delstaten Illinois i Förenta staterna. Bolaget är börsnoterat på New York-börsen. Företaget grundades den 21 december 1964 och driver i egen regi och som franchise McDonald's-restaurangerna som serverar mat och dryck anpassade på lokal nivå ⁽⁶⁾.
- (16) Bolaget är aktivt på följande marknader: Förenta staterna, de ledande internationella marknaderna (Australien, Frankrike, Kanada, riket och Tyskland), starkt växande marknader (Italien, Kina, Korea, Nederländerna, Polen, Ryssland, Spanien och Schweiz) samt marknaden *Foundational Markets and Corporate* ⁽⁷⁾. Av de 37 241 restaurangerna som finns i över 100 länder drivs omkring 34 108 av franchisetagare och 3 133 drivs av bolaget i egen regi ⁽⁸⁾. Vid den tidpunkt då de omtvistade förhandsbeskederna i skattefrågor utfärdades fanns 31 677 McDonald's-restauranger runtom i världen, varav 21 183 drevs av franchisetagare, 3 855 av närstående bolag och 6 639 av McDonald's Corporation och dess dotterbolag ⁽⁹⁾. McDonald's Corporation är alltså huvudsakligen en franchisegivare, då 80 % av restaurangerna ägs och drivs av oberoende franchisetagare ⁽¹⁰⁾. McDonald's Corporation hade 2017 omkring 400 dotterbolag med totalt omkring 235 000 anställda.
- (17) McDonald's redovisade för 2017 en total omsättning på 22,8 miljarder US-dollar, varav 12,7 miljarder US-dollar från försäljning i de restauranger som drivs direkt av företaget och 10,1 miljarder US-dollar från franchiseinkomster. Vid den tidpunkt då de omtvistade beskederna utfärdades var McDonald's totala omsättning 26,216 miljarder US-dollar och företaget drev 32 478 restauranger ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ EUT C 258, 15.7.2016, s. 11.

⁽⁶⁾ Rapporten *Form 10-K* som lämnats av McDonald's Corporation till den federala börskommissionen (*US Securities and Exchange Commission*) för 2017, s. 1.

⁽⁷⁾ Rapporten *Form 8-K* som lämnats av McDonald's Corporation till den federala börskommissionen den 18 september 2015, s. 2.

⁽⁸⁾ Rapporten *Form 10-K* som lämnats av McDonald's Corporation till den federala börskommissionen för 2017, s. 13.

⁽⁹⁾ Den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor, s. 1.

⁽¹⁰⁾ Inom ramen för den vanligaste typen av franchiseavtal äger McDonald's Corporation marken och byggnaden eller garanterar ett långfristigt leasingavtal för uthyrning av restaurangen, medan franchisetagaren betalar för utrustning, skyltar, möbler och inredning.

⁽¹¹⁾ Rapporten *Form 10-K* som lämnats av McDonald's Corporation till den federala börskommissionen för 2009.

- (18) Av den sammanlagda försäljningen i de restauranger som drevs direkt av företaget kom 3,260 miljarder US-dollar från försäljning i Förenta staterna, 4,080 miljarder US-dollar från försäljning på de ledande internationella marknaderna ⁽¹²⁾, 4,592 miljarder US-dollar från försäljning på de starkt växande marknaderna ⁽¹³⁾ och 0,787 miljarder US-dollar från marknaden *Foundational Markets & Corporate* ⁽¹⁴⁾.
- (19) Utanför Förenta staterna ger McDonald's Corporation och dess amerikanska dotterbolag McDonald's International Property Company (nedan kallad MIPCO), för varje enskild marknad, företag licens med rätt att utveckla och driva McDonald's-restauranger. Dessa företag är på de flesta av de stora marknaderna direkt eller indirekt dotterbolag till McDonald's Corporation.
- (20) Enligt den information som har lämnats av de luxemburgska myndigheterna kontrollerade McDonald's-koncernen i december 2013 fem företag i Luxemburg: i) McD Europé, ii) McD Europe Holdings S.à.r.l., iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l., iv) Lux MC Holdings S.à.r.l., v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. och Lux MC Holdings S.à.r.l. ägde andelar i andra av McDonald's dotterbolag i Europa och Förenta staterna, medan McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. användes som rättsligt stöd för centralisering av kassaförvaltningen (*cash pooling*) enligt ett avtal som ingåtts med en extern bank. Luxembourg McD Investments S.à.r.l. hade också andelar i det amerikanska företaget Golden Arches UK LLC, ett bolag med begränsat ansvar, registrerat i Delaware.
- (22) Kommissionens undersökning och detta beslut har koncentrerats kring McD Europe som vid tidpunkten för utfärdandet av de omtvistade beskeden hade skattemässig hemvist i Luxemburg och hade en amerikansk och en schweizisk filial. Som beskrivs i ansökningarna om förhandsbesked i skattefrågor har McD Europe betalat en inträdesavgift för att få rätt till vissa franchiserättigheter (befintliga och framtida) som utvecklas och innehas av McDonald's Corporation och MIPCO. Följaktligen har McD Europe förvärvat det faktiska ägandet av ett visst antal immateriella tillgångar i form av franchiserättigheter (nedan kallade *franchiserättigheterna*) ⁽¹⁵⁾. Därefter har McD Europe överfört franchiserättigheterna och de kontraktuella krav som hör till dessa till sin amerikanska filial. Följaktligen betalas nu alla franchiseavgifter som tidigare betalats till McDonald's Corporation i stället till McD Europe via den amerikanska filialen i Oak Brook i delstaten Illinois. Den schweiziska filialen med säte i Genève licensierar ut franchiserättigheter till franchisetagare i olika europeiska länder och tillhandahåller olika tjänster i samband med franchiserättigheterna. I gengäld betalar den amerikanska filialen den schweiziska en serviceavgift som motsvarar den schweiziska filialens kostnader plus en viss marginal. Vid tidpunkten för de omtvistade beskeden hade den schweiziska filialen [0–10] anställda, motsvarande [0–10] heltidsekvivalenter. McD Europe och den amerikanska filialen hade inga anställda. Under 2014 hade McD Europe [0–10] heltidsanställda medan den schweiziska filialen hade [10–20] heltidsanställda och den amerikanska filialen inte hade några anställda alls.
- (23) Under 2015 anmälde McDonald's en omfattande omorganisering av sin verksamhet genom att gruppera om världens länder enligt deras gemensamma marknadsegenskaper i stället för den geografiska närheten. I december 2016 meddelade McDonald's att man beslutat skapa en ny integrerad företagsstruktur i form av ett nytt internationellt holdingbolag för att anpassa sig och ge stöd till den nya verksamhetsstrukturen.
- (24) Omstruktureringen ledde till upprättandet av en enhetlig organisation med säte i Förenade kungariket, som ansvarade för att licensiera ut de flesta av företagets immateriella rättigheter i hela världen utom i Förenta staterna. Organisationen består av flera brittiska företag som är registrerade i Förenade kungariket och amerikanska företag som fortsätter att vara registrerade i Förenta staterna. De amerikanska företagen har också skattemässig hemvist i Förenade kungariket. Ändringen har lett till att företagets verksamhet i Genève har upphört. Företagets andra schweiziska kontor är fortfarande verksamt och kontoret i Luxemburg har behållit ansvaret för restaurangerna i Luxemburg ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Etablerade marknader som innefattar Australien, Frankrike, Kanada, Förenade kungariket, Tyskland och dithörande marknader.

⁽¹³⁾ Marknader som enligt företaget har tillväxtpotential och en relativt högre andel franchiserestauranger, bland annat Italien, Kina, Korea, Nederländerna, Polen, Ryssland, Schweiz, Spanien och dithörande marknader.

⁽¹⁴⁾ Så kallas de övriga marknaderna i McDonald's-systemet, där de flesta fungerar enligt en modell som huvudsakligen baseras på franchise. Verksamheten på denna marknad finns också beskriven (se rapporten *Form 10-K* som lämnats av McDonald's Corporation till den federala börskommissionen för 2017, s. 20).

⁽¹⁵⁾ De immateriella rättigheterna i samband med franchiserättigheterna gäller följande aspekter: Utveckling och positionering av varumärket, marknadsföring och reklam, design och tekniska specifikationer för restaurangerna, nyinredning av restaurangerna, utveckling av rätter och menyer, leverantörskedjan, operativa plattformar och system (bland annat de immateriella rättigheterna gällande utbildning), driftsättande av system, administrering av franchiseföretagen, verksamhetsanalyser, kvalitetskontroll, personalresurser och juridiskt stöd.

⁽¹⁶⁾ Källa: Skriftligt svar från McDonald's på frågor från Europaparlamentets utskott TAX3, den 18 juni 2018.

2.2 De omtvistade beskedet

- (25) Detta beslut gäller två förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats av Luxemburgs skattemyndighet under 2009 till förmån för McD Europe, nämligen det första beskedet och det reviderade beskedet. Båda beskedet gäller McD Europes skattemässiga status i Luxemburg.
- (26) Det första beskedet utfärdades av Luxemburgs skattemyndighet den 30 mars 2009 efter en begäran om förhandsbesked i skattefrågor från McDonald's daterad den 11 februari 2009, kompletterad med andra handlingar som inkom den 10 mars 2009. Efter det första beskedet inkom skatterådgivaren för McD Europe Franchising, S.à. r.l. (nedan kallad *skatterådgivaren*) den 27 juli 2009 med en begäran om ett reviderat förhandsbesked till Luxemburgs skattemyndighet. Begäran ledde till att Luxemburgs skattemyndighet utfärdade det reviderade beskedet den 17 september 2009.

2.2.1 Det första beskedet

2.2.1.1 McDonald's organisationsstruktur som den beskrivs i den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor

- (27) I McDonald's första begäran om förhandsbesked i skattefrågor av den 11 februari 2009 beskrivs koncernens struktur och dess närvaro i Luxemburg. Här beskrivs också omstruktureringen av McDonald's Corporations franchiserättigheter och McD Europes två filialer i Förenta staterna och Schweiz. Dessutom beskrivs omstruktureringens skattemässiga effekter för Luxemburg på grundval av tillämpningen av den luxemburgska skattelagstiftningen och dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna ⁽¹⁷⁾.
- (28) I begäran om förhandsbesked i skattefrågor förklaras särskilt att McD Europe, för att kunna centralisera kontrollen och förvaltningen av de europeiska franchiserättigheterna i företaget, ingått ett avtal om att inträdesavgift ska betalas, (*Buy-in Agreement*, nedan kallat *Buy-in-avtalet*) och ett avtal om att dela kostnaderna enligt kriterier som avtalats på förhand (*Qualified Cost Sharing Arrangement*, nedan kallat *QCS-avtalet*) med McDonald's Corporation och MIPCO. Enligt *Buy-in-avtalet* ska McD Europe betala en inträdesavgift för att få rätt till vissa franchiserättigheter (befintliga och framtida) som utvecklas och innehas av McDonald's Corporation och MIPCO ⁽¹⁸⁾. Följaktligen har McD Europe förvärvat det faktiska ägandet av dessa rättigheter. Därefter har McD Europe överfört franchiserättigheterna och de kontraktuella krav som hör till dessa till sin amerikanska filial, enligt en förklaring mellan McD Europe och dess amerikanska filial. Alla franchiseavgifter som tidigare betalats till McDonald's Corporation betalas därefter till McD Europe via dess amerikanska filial. Enligt den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor skulle alla nödvändiga etapper i samband med omstruktureringen av McDonald's franchiserättigheter för den europeiska regionen vara genomförda senast den 1 mars 2009.
- (29) Enligt den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor har McD Europes amerikanska filial sitt säte i Oak Brook, Illinois i Förenta staterna. Filialen bär en del av de ekonomiska riskerna i samband med utveckling av franchiserättigheterna och bär även kostnaderna för detta. Genom att bära kostnaderna deltar den amerikanska filialen i praktiken, enligt begäran om förhandsbesked i skattefrågor, i QCS-avtalet med McDonald's Corporation och MIPCO. Den sammanhängande verksamheten vid McDonald's Corporation (eller dess dotterbolag), som ersätts av den amerikanska filialen, styrs och utförs av anställda inom McDonald's Corporation.
- (30) Den amerikanska filialen bedriver sin verksamhet i Förenta staterna och drivs av en filialdirektör ⁽¹⁹⁾ i Förenta staterna som övervakar viss verksamhet i samband med franchiserättigheterna ⁽²⁰⁾ och som är utstationerad på deltid av McDonald's Corporation inom ramen för ett tjänsteavtal mot betalning av kostnaderna plus ett belopp som fastställs i tjänsteavtalet. Förvaltningstjänsterna för den amerikanska filialen är tjänster som är kopplade till den dagliga driften av filialen ⁽²¹⁾ för vilka den amerikanska filialen varje år betalar [10 000 – 20 000] US-dollar till McDonald's Corporation.

⁽¹⁷⁾ Avtal mellan storhertigdömet Luxemburg och Amerikas förenta stater för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och kapitalvinst, undertecknat i Luxemburg den 3 april 1996.

⁽¹⁸⁾ De territorier som omfattas av *Buy-in-avtalet* och *QCS-avtalet* är följande: [...].

⁽¹⁹⁾ Enligt de uppgifter som de luxemburgska myndigheterna lämnat till kommissionen har den amerikanska filialen inte några direkt anställda.

⁽²⁰⁾ Som att samordna *QCS-avtalet* mellan McD Europe och McDonald's Corporation som omfattar franchiserättigheterna i anslutning till McDonalds europeiska region, hantering av filialens ledningstjänster avseende kontofordringar och leverantörsskulder, hålla filialens bokföring inom ramen för de amerikanska reglerna om god redovisningssed (US GAAP).

⁽²¹⁾ Bilaga 4 till den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor.

- (31) Enligt den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor har McD Europes schweiziska filial sitt säte i Genève i Schweiz. Denna filial licenserar ut franchiserättigheter till franchisetagare i olika europeiska länder⁽²²⁾ (nedan kallade *huvudfranchisetagare*), tar emot inkomsterna från de franchiseavgifter som betalas av huvudfranchisetagarna och tillhandahåller förvaltningstjänster, underhållstjänster, utvecklingstjänster och liknande eller dithörande tjänster med koppling till franchiserättigheterna⁽²³⁾. I gengäld betalar den amerikanska filialen den schweiziska en serviceavgift som motsvarar den schweiziska filialens kostnader plus en marginal på [0–10] procent⁽²⁴⁾.
- (32) De centrala personer som är anställda, utstationerade eller kontrakterade av den schweiziska filialen ingår i *Key European Management*. Även om den schweiziska filialen betalar kostnaderna förbundna med dessa personer, bland annat löner och bonusar, bärs dessa kostnader, enligt den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor, i sista hand av den amerikanska filialen genom en minskning av de franchiseavgifter som den schweiziska filialen betalar till den amerikanska.
- (33) Enligt den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor, kommer slutligen McD Europe, som har sitt säte i Luxemburg, att under sina förvaltningsmöten tillhandahålla allmänna och administrativa tjänster samt andra stödtjänster och utarbetande av kommersiella strategier. En avgift på [400 000–500 000] euro ska årligen betalas av den amerikanska filialen till McD Europe för dessa tjänster⁽²⁵⁾.

2.2.1.2 Skattemässiga konsekvenser för Luxemburg enligt den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor

- (34) Enligt skatterådgivaren bör McD Europe betraktas som skattesubjekt med hemvist i Luxemburg i enlighet med artikel 159.1 i den luxemburgska lagen om inkomstskatt⁽²⁶⁾ (*loi luxembourgeoise concernant l'impôt sur le revenu*, nedan kallad *LIR*). McD Europe är därmed helt och hållet skyldigt att betala bolagsskatt i Luxemburg. Men som skattesubjekt med hemvist i Luxemburg omfattas McD Europe också av alla bestämmelser i de dubbelbeskattningsavtal som Luxemburg har ingått.
- (35) Enligt skatterådgivaren ska dessutom den amerikanska filialens verksamhet, i enlighet med artikel 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, anses bedrivas i Förenta staterna. Det innebär att de inkomster som genereras av den amerikanska filialen potentiellt enbart får beskattas i Förenta staterna och är undantagna från luxemburgsk bolagsskatt enligt artiklarna 7 och 25 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna.
- (36) Skatterådgivaren menar att på samma sätt ska den verksamhet som bedrivs av den schweiziska filialen, nämligen att licensera ut franchiserättigheter till huvudfranchisetagarna, anses bedrivas i Schweiz i enlighet med artikel 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Schweiz⁽²⁷⁾. Det innebär att de inkomster som genereras av den schweiziska filialen enbart får beskattas i Schweiz och är undantagna från luxemburgsk inkomstskatt enligt artiklarna 7 och 25 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Schweiz.
- (37) Den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor avslutas med en uppmaning till Luxemburgs skattemyndighet att bekräfta att den delar skatterådgivarens tolkning angående de skattemässiga konsekvenserna för Luxemburg av de transaktioner som beskrivs i begäran.

2.2.1.3 Bekräftelse från Luxemburgs skattemyndighet

- (38) I en skrivelse av den 30 mars 2009 (det första beskedet) bekräftade Luxemburgs skattemyndighet att McD Europe betraktas som skattesubjekt med hemvist i Luxemburg och därmed omfattas av Luxemburgs gällande

⁽²²⁾ [Förteckning över franchisetagare i olika europeiska länder].

⁽²³⁾ Tjänsterna ska bland annat omfatta strategiskt stöd och förvaltningsstöd i samband med finansiella operationer, förvaltning av de operativa plattformarna, utformning av försörjningskedjan, utveckling av fastighetsbeståndet, utformning av restaurangerna, förvaltning av menyerna, analys av trender på de lokala marknaderna, personalresurser, kvalitetskontroll och marknadsföring – allt inom ramen för den europeiska verksamheten.

⁽²⁴⁾ Bilaga 8 till den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor.

⁽²⁵⁾ Bilaga 6 till den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor.

⁽²⁶⁾ Ändrad lag av den 4 december 1967 om inkomstskatt.

⁽²⁷⁾ Avtal mellan storhertigdömet Luxemburg och Schweiziska edsförbundet för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och kapitalvinst, undertecknat i Bern den 21 januari 1993.

dubbelbeskattningsavtal. Luxemburgs skattemyndighet bekräftar också att mot bakgrund av de förklaringar som ges i den första begäran om förhandsbesked i skattefrågor verkar det som om de amerikanska och schweiziska filialerna är fasta etableringsställen. Luxemburgs skattemyndighet godtar därför att de av McD Europes inkomster som kan hänföras till de två filialerna får beskattas i deras respektive länder och är undantagna från bolagsskatt i Luxemburg. I det första beskedet fastställs därför följande: "För att kunna komma i åtnjutande av dessa undantag i Luxemburg måste bolaget [McD Europe] årligen styrka att dessa inkomster och tillgångar har deklarerats och beskattats i Schweiz respektive Förenta staterna" ⁽²⁸⁾.

2.2.2 Det reviderade beskedet

2.2.2.1 Begäran om reviderat förhandsbesked

- (39) Som svar på det första beskedet lämnade skatterådgivaren en ingående analys till Luxemburgs skattemyndighet för att klargöra om den amerikanska filialen är skattskyldig i Förenta staterna och om den utgör ett fast driftställe ur amerikansk synvinkel.
- (40) När det gäller frågan om huruvida den amerikanska filialens inkomster får beskattas i Förenta staterna förklarar skatterådgivaren att ett villkor för att en utländsk enhet (dvs. McD Europe) ska kunna beskattas i Förenta staterna är att den bedriver en industriell eller kommersiell verksamhet i Förenta staterna. Så är fallet när den utländska enheten anses ha inkomster som äger verkligt samband med en kommersiell eller industriell verksamhet och får beskattas i Förenta staterna. Skatterådgivaren förklarar att "... för att anses ha beskattningsbara inkomster som äger verkligt samband med verksamheten i Förenta staterna, måste en utländsk enhet bedriva en industriell eller kommersiell verksamhet i Förenta staterna och ha inkomster som äger verkligt samband med den verksamheten". Skatterådgivaren bekräftar vidare att den verksamhet som bedrivs i Förenta staterna inte utgör en industriell eller kommersiell verksamhet i Förenta staterna: "Även om filialen a) har franchiserättigheter kopplade till gruppens europeiska region, b) bär diverse ekonomiska risker i samband med utveckling och underhåll av de erhållna franchiserättigheterna och c) bedriver viss verksamhet med anknytning till franchiserättigheterna, menar organisationen McDonald's som helhet att den huvudsakliga kommersiella verksamheten bedrivs genom andra medlemmar i koncernen och man anser inte att filialens verksamhet utgör en industriell eller kommersiell verksamhet i Förenta staterna" ⁽²⁹⁾.
- (41) När det gäller frågan om huruvida den amerikanska filialen ur amerikansk synvinkel utgör ett fast driftställe enligt vad som avses i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, förklarar skatterådgivaren att "det är den nationella amerikanska rätten som bör konsulteras för att avgöra om en enhet faktiskt har ett fast driftställe i den mening som avses i dubbelbeskattningsavtalet". Även om den amerikanska filialen har en stadigvarande plats för affärsverksamhet genom vilken filialdirektören bedriver viss verksamhet förklarar skatterådgivaren att för att detta ska anses utgöra ett fast driftställe måste "den kommersiella verksamheten i beskattningslandet vara tillräckligt omfattande för att utgöra ett fast driftställe eller fasta baser". Den nationella amerikanska rätten kräver alltså att den amerikanska filialens verksamhet "överstiger en viss tröskel" som, enligt skatterådgivarens slutsatser, inte uppnås i detta fall.
- (42) När det gäller analysen som syftar till att avgöra om den amerikanska filialen utgör ett fast driftställe ur Luxemburgs skattemässiga synvinkel, menar skatterådgivaren att "analysen som syftar till att avgöra om McD Europes amerikanska filial utgör ett fast driftställe ur Luxemburgs skattemässiga synvinkel i slutänden beror på om filialens verksamhet kan kvalificeras som 'verksamhet' enligt luxemburgsk rätt eller inte" ⁽³⁰⁾. Eftersom termen *verksamhet* inte definieras i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, bör den i enlighet med i artikel 3.2 i det avtalet användas så som den används i lagstiftningen i den avtalsstat som tillämpar dubbelbeskattningsavtalet, det vill säga Luxemburgs nationella lagstiftning. McD Europes skatterådgivare förklarar också att om den amerikanska filialens verksamhet omfattas av definitionen av *verksamhet* eller *fast driftställe* enligt Luxemburgs nationella lagstiftning "skulle Luxemburg förvänta sig att inkomsterna beskattas i Förenta staterna, eftersom filialen kan behandlas som ett fast driftställe ur Luxemburgs skattemässiga synvinkel. Det finns dock ingenting som tvingar den andra avtalsstaten (Förenta staterna) att faktiskt beskatta dessa inkomster. I artikel 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna föreskrivs att Luxemburg inte ska beskatta inkomster som 'får beskattas i Förenta staterna'. Enligt skatterådgivaren är det "inget som säger att det krävs ett faktiskt skatteuttag" ⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ Originaltext på franska: "En vue de bénéficiers 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 États-Unis."

⁽²⁹⁾ Begäran om reviderat förhandsbesked, s. 3.

⁽³⁰⁾ Begäran om reviderat förhandsbesked, s. 3.

⁽³¹⁾ Begäran om reviderat förhandsbesked, s. 4.

- (43) För att ytterligare stärka sin ståndpunkt hänvisar skatterådgivaren till en dom vid Luxemburgs Tribunal administratif, i målet *La Coasta* (nedan kallat *La Coasta-målet*)⁽³²⁾, som gällde olika tolkningar av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Frankrike⁽³³⁾ och slutligen resulterade i en dubbel icke-beskattningsbeslut. Enligt skatterådgivaren bekräftade domstolen ”att avsaknaden av ett fast driftställe ur fransk synvinkel inte är relevant och Luxemburg därför inte kan hävda sin rätt att beskatta inkomsterna enbart av det skälet att Frankrike inte anser att de är beskattningsbara”.
- (44) McD Europes skatterådgivare går sedan vidare med en analys för att fastställa om verksamheten vid den amerikanska filialen enligt den luxemburgska skattelagstiftningen kan anses utgöra ”verksamhet”. Skatterådgivaren drar på grundval av fakta och omständigheter i målet slutsatsen att den amerikanska filialen bedriver en varaktig kommersiell verksamhet genom en stadigvarande plats för affärsverksamhet och utgör ett fast driftställe enligt luxemburgsk lagstiftning. Närmare bestämt menar skatterådgivaren att enligt punkt 16 i *Steueranpassungsgesetz* (lag om skatteanpassning, nedan kallad *StAnpG*) utgör den amerikanska filialens verksamhet en varaktig kommersiell verksamhet som bedrivs genom en stadigvarande plats för affärsverksamhet⁽³⁴⁾. Verksamheten består av ”aktiviteter med anknytning till immateriella rättigheter” tillhöriga den amerikanska filialen, närmare bestämt i) innehav av aktier, ii) ansvar i samband med vissa risker, nämligen ekonomiska risker i samband med utveckling och bibehållande av franchiserättigheter för vilka filialen bär de tillhörande kostnaderna och på så sätt effektivt bidrar till QCS-avtalet med McDonald's Corporation, iii) övervakning av franchiserättigheter, nämligen samordning av QCS-avtalet, uppföljning av återbetalning av kostnader som bärs av *Key European Management*, iv) redovisningsfunktioner. Skatterådgivaren menar att ur Luxemburgs synvinkel och i samband med tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna ”bör slutsatsen bli att [den amerikanska filialen] bedriver verksamhet med anknytning till immateriella rättigheter genom ett fast driftställe i Förenta Staterna enligt vad som avses i artikel 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Förenta staterna och Luxemburg”⁽³⁵⁾.
- (45) Skatterådgivarens analys avslutas med en begäran till Luxemburgs skattemyndighet att bekräfta att den delar denna slutsats. Analysens slutord lyder: ”[D]enna skrivelse skulle ersätta er bekräftelse av den 30 mars 2009. Följaktligen skulle vi verkligen uppskatta om ni i den skrivelsen också kan bekräfta vår tolkning av de skattemässiga konsekvenserna för Luxemburg som beskrivs i vår skrivelse av den 11 februari 2009”⁽³⁶⁾.

2.2.2.2 Reviderat förhandsbesked i skattefrågor utfärdat av Luxemburgs skattemyndighet

- (46) I en skrivelse av den 17 september 2009 bekräftade Luxemburgs skattemyndighet att den delade skatterådgivarens tolkning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna i begäran om reviderat förhandsbesked i fråga om den skattemässiga behandlingen enligt luxemburgsk rätt av de inkomster som genererats i Förenta staterna av McD Europes amerikanska filial.

3. BESKRIVNING AV DEN TILLÄMPLIGA JURIDISKA RAMEN

- (47) De ordinarie reglerna om bolagsskatt i Luxemburg fastställs i LIR. I artikel 159.1 i LIR föreskrivs att ”inkomstskatten gäller skattesubjektets samtliga inkomster”. I artikel 160 i LIR föreskrivs att ”alla företag enligt artikel 159 som varken har sitt stadgeenliga säte eller sin centrala administration på Luxemburgs territorium ska erlagga inkomstskatt för den inhemska delen av sina inkomster enligt artikel 156”.

⁽³²⁾ Dom från *Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg* av den 3 december 2001, registernr 12831, följd av dom från *Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg* av den 23 april 2002, registernr 14442c.

⁽³³⁾ Avtal mellan Frankrike och Storhertigdömet Luxemburg för att undvika dubbelbeskattningsbeslut och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och kapitalvinst av den 1 april 1958.

⁽³⁴⁾ Utöver beskrivningen av verksamheten hänvisar skatterådgivaren till följande kriterier för att påvisa att den amerikanska filialen bedriver en stabil verksamhet genom en fast filial – filialen hyr kontorslokaler som gör att man kan bedriva verksamheten på en stadigvarande plats för affärsverksamhet, filialen har tillgång till tjänster, en filialdirektör och ”andra anställda”, filialen har officiellt rätt att använda lokalerna, det är planerat att kontorslokaler kommer att stå till filialens förfogande under en lång period, filialen betalar en årlig avgift till hyresvärden, filialen är formellt registrerad i Förenta staterna, den har ett eget bankkonto och McD Europe håller en separat bokföring för den amerikanska filialen, personalen arbetar främst i filialens lokaler, filialen har en chef, filialen erlaggar ett årligt belopp som ersättning för filialdirektörens tjänster, alla nämnda kostnader redovisas i filialens bokföring.

⁽³⁵⁾ Begäran om reviderat förhandsbesked, s. 8.

⁽³⁶⁾ Begäran om reviderat förhandsbesked, s. 8.

- (48) I artikel 163 i LIR föreskrivs att den luxemburgska inkomstskatten gäller den beskattningsbara inkomst som skattesubjektet realiserat under kalenderåret ⁽³⁷⁾. Före 2013 beskattades den beskattningsbara inkomsten för alla företag som var skattskyldiga i Luxemburg med en ordinarie skattesats på 28,80 % ⁽³⁸⁾. Från och med 2013 är den ordinarie skattesatsen 29,22 %.
- (49) Dubbelbeskattningsavtalen är införlivande i Luxemburgs lagstiftning genom artiklarna 134 och 162 i LIR, i kombination med storhertigdömetns förordning av den 3 december 1969.
- (50) I artikel 134 LIR föreskrivs följande för enskilda personer: "[n]är ett skattesubjekt har inkomster som är undantagna från skatt, med förbehåll för en progressivitetsklausul i ett dubbelbeskattningsavtal eller annat mellanstatligt avtal, ska dessa inkomster ändå inräknas i ett fiktivt skatteunderlag för att fastställa den totala skattesatsen som ska tillämpas på den skattepliktiga inkomst som justerats enligt artikel 126".
- (51) Genom artikel 162 i LIR ⁽³⁹⁾ och storhertigdömetns förordning av den 3 december 1969 ⁽⁴⁰⁾ görs även artikel 134 i LIR tillämplig på företag som är skyldiga att betala skatt på inkomst av rörelse (IRC) i Luxemburg.
- (52) I punkt 16 i StAnpG definieras begreppet *fast driftställe* enligt luxemburgsk skatterätt som varje fast anläggning eller stadigvarande plats för affärsverksamhet som används för att bedriva en varaktig "industriell" eller "kommersiell" verksamhet ⁽⁴¹⁾.
- (53) Den 3 april 1996 ingick Luxemburg och Förenta staterna ett dubbelbeskattningsavtal – Avtal mellan Storhertigdömet Luxemburg och Amerikas förenta stater för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och kapitalvinst ⁽⁴²⁾. Avtalet införlivades med luxemburgsk rätt genom lagen av den 5 mars 1999 ⁽⁴³⁾ och trädde i kraft i de två avtalslutande staterna den 20 december 2000, med tillämpning från och med den 1 januari 2001.

⁽³⁷⁾ Artikel 163.1 i LIR: "L'impôt sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année du calendrier."

⁽³⁸⁾ Den luxemburgska bolagsskatten består av en skatt på inkomst av rörelse (*impôt sur le revenu des collectivités* eller IRC), med skattesatsen 21 % och, för företag som är etablerade i staden Luxemburg, en företagsskatt på vinsten (*impôt commercial*) vars skattesats är 6,75 %. Dessutom läggs en extra solidaritetsskatt på 5 % på skattesatsen 21 % till en sysselsättningsfond som beräknas på inkomstskatten. År 2012 höjdes solidaritetsskatten från 5 till 7 %, med verkan från och med beskattningsåret 2013. I och med de ändringar som infördes för räkenskapsåret 2013 ökade den sammanlagda inkomstskatten från 28,80 % till 29,22 % för företag med säte i staden Luxemburg. Luxemburgska företag ska också betala en årlig förmögenhetsskatt, som tas ut med en skattesats på 0,5 % av företagets globala nettovärde den 1 januari varje år.

⁽³⁹⁾ I artikel 162 LIR föreskrivs följande: "1. Bestämmelserna i avsnitt I i denna lag ska tillämpas vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten och de nettoinkomster denna består av, för fastställandet av överlåtelse- eller likvidationsvinst och för deklaration, fastställande och uppbörd av skatt, om inte annat föreskrivs nedan eller tillämpningen av dessa bestämmelser inte kan rättfärdigas med tanke på företagets särskilda beskaffenhet. 2. Vid tillämpningen av föregående punkt ska bestämmelserna som är tillämpliga på företag fastställas genom storhertigdömetns förordning."

⁽⁴⁰⁾ I storhertigdömetns förordning av den 3 december 1969 om tillämpningen av artikel 162 fastställs följande: "Bestämmelserna i avsnitt I i lag av den 4 december 1967 om inkomstskatt som är tillämpliga i enlighet med artikel 162 i samma lag för beskattning av de företag som avses i avsnitt II i samma lag specificeras i förteckningen i bilagan till denna förordning, som den utgör en integrerad del av".

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz av den 16 oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925). I ursprungsversionen (på tyska) lyder artikel 16 som följer: "Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient."

⁽⁴²⁾ Avtal mellan storhertigdömet Luxemburg och Amerikas förenta stater för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och kapitalvinst, undertecknat i Luxemburg den 3 april 1996.

⁽⁴³⁾ Lag av den 5 mars 1999 om godkännande av avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburg och Amerikas förenta stater för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och kapitalvinst, undertecknat i Luxemburg den 3 april 1996, i dess lydelse efter ändring genom skriftväxling mellan de två regeringarna den 28 augusti 1996, *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, 16.3.1999, A – nr 25. Lagen ändrades 2010 genom lag av den 31 mars 2010 om godkännande av beskattningsavtal och om det förfarande som ska tillämpas för utbyte av upplysningar på begäran, *Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg*, A – nr 51, 6.4.2010.

- (54) Dubbelbeskattningsavtal är internationella avtal mellan två suveräna stater ⁽⁴⁴⁾. De flesta dubbelbeskattningsavtal är bilaterala, men det finns också multilaterala dubbelbeskattningsavtal, exempelvis konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Ändamålet med dubbelbeskattningsavtal är att förbättra gränsöverskridande utbyten och internationella investeringar genom att ta bort eller minska skattemässiga hinder för företag och fysiska personer som handlar eller investerar i de två avtalsslutande staterna. Om de inkomster som kommer av gränsöverskridande transaktioner skulle beskattas av båda länderna skulle det kunna hämma utvecklingen av utbyten eller avskräcka från investeringar mellan de två suveräna staterna. Det viktigaste syftet med ett dubbelbeskattningsavtal är alltså att förhindra eller eliminera dubbelbeskattning ⁽⁴⁶⁾.
- (56) Det allmänna tillämpningsområdet för dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna fastställs i artikel 1.1 med följande lydelse: "Detta avtal tillämpas enbart på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna, om inte annat föreskrivs."
- (57) I artikel 3.2 i avtalet, under "Allmänna definitioner" föreskrivs följande: "Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, såvida inte sammanhanget föranleder annat, eller såvida inte de behöriga myndigheterna enas om en gemensam definition i enlighet med bestämmelserna i artikel 27 (Ömsesidig överenskommelse)."
- (58) I artikel 5.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna definieras begreppet *fast driftställe*: "Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket 'fast driftställe' en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs".
- (59) I artikel 7.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna anges följande i fråga om beskattning av inkomst av rörelse: "Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvat, får bara beskattas i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället."
- (60) I artikel 25 (Undanröjande av dubbelbeskattning) i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna föreskrivs följande i punkt 2: "Beträffande Luxemburg ska dubbelbeskattning undvikas enligt följande: a) Om en person med hemvist i Luxemburg förvärvat inkomst eller har en förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Förenta staterna, ska Luxemburg undanta dessa inkomster eller denna förmögenhet från skatt, med förbehåll för bestämmelserna i led b och c nedan, men får, vid beräkningen av skattebeloppet för den skattskyldiges övriga inkomst eller förmögenhet tillämpa samma skattesats som om den undantagna inkomsten eller förmögenheten inte hade undantagits."

⁽⁴⁴⁾ De kallas ofta skatteavtal eller dubbelbeskattningsavtal.

⁽⁴⁵⁾ Europarådets och OECD:s konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden, 2011.

⁽⁴⁶⁾ Det finns två huvudsakliga modellavtal som de avtalsslutande staterna kan använda för att förhandla fram de exakta villkoren och bestämmelserna för ett dubbelbeskattningsavtal. Det ena är FN:s modellavtal om beskattning och det andra är OECD:s modellavtal för beskattning (nedan kallat *OECD:s modellavtal*). OECD:s första modellavtal publicerades 1958 och har sedan dess regelbundet reviderats och uppdaterats. OECD:s modellavtal kompletteras av förklarande och tolkande kommentarer om artiklarna i modellavtalet, vilka också regelbundet uppdateras och revideras. OECD:s kommentarer innehåller också synpunkter från vissa länder om specifika aspekter av dubbelbeskattningsavtalen och om dessa länders tolkning av vissa artiklar i dubbelbeskattningsavtalen i sin egen inhemska rätt.

4. SKÄL TILL ATT INLEDA FÖRFARANDET

- (61) Kommissionen beslutade att inleda det formella granskningsförfarandet då den preliminärt ansåg att de omtvistade beskederna utgjorde ett statligt stöd till förmån för McD Europe i enlighet med artikel 107.1 i fördraget och uttryckte sina tvivel på att de omtvistade skattemässiga åtgärderna var förenliga med den inre marknaden.
- (62) Kommissionen undrade särskilt om förhandsbeskedet i skattefrågor innebar en felaktig tillämpning av artikel 25.2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, och på så sätt gav McD Europe en selektiv fördel.
- (63) Kommissionen gjorde ett test i tre steg för att avgöra om det reviderade beskedet vid en första granskning var selektivt. För det första ansåg kommissionen att referenssystemet var det luxemburgska allmänna systemet för bolagsskatt, vars syfte är att beskatta inkomsten i alla skattskyldiga företag i Luxemburg. Kommissionen ansåg också att det luxemburgska systemet för bolagsskatt innefattade de dubbelbeskattningsavtal som Luxemburg är part i.
- (64) För det andra undersökte kommissionen om det reviderade beskedet gav upphov till ett undantag från referenssystemet som innebar att McD Europe behandlades mer förmånligt än ekonomiska aktörer i en jämförbar faktisk och rättslig situation. Kommissionen fann att McD Europe i princip är skyldigt att betala bolagsskatt i Luxemburg för sina globala inkomster, om inte ett dubbelbeskattningsavtal är tillämpligt och leder till att inkomsterna från företagets utländska filialer ska undantas från bolagsskatt i Luxemburg. Kommissionen uttryckte tvivel om att det reviderade beskedet var förenligt med artiklarna 7 och 25 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna och med den luxemburgska lagstiftning som införlivar detta avtal i nationell rätt och som enligt den vägledande principen kräver att inkomster på global nivå beskattas.
- (65) I artikel 25 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna föreskrivs att i det fall en person med hemvist i Luxemburg förvärvar inkomst från utlandet som "i enlighet med detta avtal får beskattas i Förenta staterna", ska Luxemburg undanta denna inkomst från all beskattning. För att avgöra om inkomsterna "får beskattas i Förenta staterna i enlighet med bestämmelserna i konventionen", måste man gå tillbaka till artikel 7 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna.
- (66) Kommissionen konstaterade att enligt artikel 7 i avtalet får Förenta staterna (källstaten) bara beskatta de aktuella inkomsterna (dvs. de inkomster som genererats av McD Europes amerikanska filial genom utnyttjandet av franchiserättigheterna) om det finns ett fast driftställe som dessa inkomster kan hänföras till. I annat fall får inkomsterna bara beskattas i Luxemburg. Vidare konstaterade kommissionen att de inkomster som kan hänföras till den amerikanska filialen inte får beskattas i Förenta staterna, eftersom filialen inte utgör ett fast driftställe enligt den amerikanska skattelagstiftningen. Med andra ord är det omöjligt att dessa inkomster "får beskattas" i Förenta staterna i den mening som avses i artikel 25.2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. Med beaktande av att de luxemburgska skattemyndigheterna var fullt medvetna om att inkomsterna inte kunde beskattas i Förenta staterna anser kommissionen att de inte borde ha gått med på att undanta de inkomster som kan hänföras till den amerikanska filialen från luxemburgsk bolagsskatt.
- (67) Följaktligen ansåg kommissionen att Luxemburgs skattemyndighet, för att undvika att bevilja en selektiv fördel, inte borde ha gått med på att undanta dessa inkomster från bolagsskatt, förutom i den mån de kunde beskattas i Förenta staterna i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. Enligt kommissionens ståndpunkt i beslutet om att inleda förfarandet innebär det faktum att Luxemburgs skattemyndighet vid tidpunkten för utfärdandet av det reviderade beskedet var fullt medveten om att den amerikanska filialen inte utgjorde ett fast driftställe enligt amerikansk skattelagstiftning, att den också visste att de inkomster som härrörde från filialens verksamhet inte kunde beskattas i Förenta staterna i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. Den luxemburgska skattemyndighetens bekräftelse av att de aktuella inkomsterna ska undantas från luxemburgsk bolagsskatt i enlighet med artikel 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna grundas därför på en felaktig tillämpning av den bestämmelsen.
- (68) Med beaktande av att det inte fanns någon motivering till den selektiva behandlingen av McD Europe som det reviderade beskedet innebar, och med beaktande av att alla andra villkor för statligt stöd enligt artikel 107.1 i fördraget var uppfyllda, drog kommissionen den preliminära slutsatsen att det reviderade förhandsbeskedet i skattefrågor som utfärdats av Luxemburgs skattemyndighet till förmån för McD Europe utgjorde ett statligt stöd i enlighet med artikel 107.1 i fördraget. Eftersom stödet också uppfyllde villkoren för att betraktas som ett driftstöd tvivlade kommissionen på att de omtvistade åtgärderna var förenliga med den inre marknaden enligt artikel 107.2 eller 107.3 i förordningen.

5. DE LUXEMBURGSKA MYNDIGHETERNAS SYNPKUNKTER PÅ BESLUTET OM ATT INLEDA FÖRFARANDET

- (69) Den 4 februari 2016 lämnade de luxemburgska myndigheterna sina synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet. De luxemburgska myndigheterna hävdar inledningsvis att kommissionen fastställt den rättsliga ramen på ett felaktigt sätt, framhåller sedan att kommissionens resonemang i beslutet om att inleda förfarandet grundas på felaktiga antaganden, och hävdar slutligen att kommissionen inte har visat att det föreligger någon selektiv fördel.

5.1 De luxemburgska myndigheternas synpunkter på den rättsliga ramen

- (70) De luxemburgska myndigheterna beskriver inledningsvis dubbelbeskattningsavtalets syfte och innehåll, det vill säga att fördela beskattningsrätten för att förhindra att situationer med (reell eller potentiell) dubbelbeskattning ska uppstå, men inte att se till att skattesubjektet faktiskt beskattas i någon av de avtalsslutande staterna eller i en tredjestat. Ett dubbelbeskattningsavtal ska inte leda till beskattning om den nationella lagstiftningen inte föreskriver någon sådan. Befogenheten att utöva beskattningsrätten tillfaller uteslutande den avtalsslutande stat som har beskattningsrätten i enlighet med den fördelning som anges i avtalet. Om det inte finns någon regel om överflyttning av beskattning⁽⁴⁷⁾ eller om att avräkningsmetoden⁽⁴⁸⁾ ska användas, kan inte den andra avtalsslutande staten ensidigt lösa ett problem med skattefrihet på grund av att den andra staten inte utnyttjar sin beskattningsrätt. Enligt de luxemburgska myndigheterna kan situationer med skattefrihet bara lösas genom att man ändrar dubbelbeskattningsavtalet.
- (71) De luxemburgska myndigheterna förklarar också att ett dubbelbeskattningsavtal ska tolkas självständigt av varje avtalsslutande stat. Man kan alltså inte kräva att Luxemburg ska tolka dubbelbeskattningsavtalet med Förenta staterna med hänvisning till amerikansk rätt.
- (72) Vad beträffar Luxemburgs nationella lagstiftning och rättspraxis förklarar de luxemburgska myndigheterna att varken dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna eller den lagtext som införlivar avtalet i luxemburgsk rätt eller någon annan lagstiftningstext inom den interna luxemburgska rätten föreskriver någon princip om faktiskt skatteuttag. Därefter hänvisar de luxemburgska myndigheterna till domen i La Coasta-målet⁽⁴⁹⁾, där det medgavs att en dubbel icke-beskattning kunde inträffa trots en korrekt tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal, eftersom varje avtalsslutande part tolkar dubbelbeskattningsavtalet oberoende av den andra parten.
- (73) I det här fallet förklarar de luxemburgska myndigheterna att anledningen till att den amerikanska filialen i Förenta staterna inte beskattas hänger samman med tillämpningen av amerikansk nationell rätt och begreppet *inkomster som äger verkligt samband med verksamheten* (*effectively connected income*, ECI). Skattebefrielsen i Förenta staterna kommer sig av att Förenta staterna inte använder sig av den beskattningsrätt staten har enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, något som Luxemburg inte kan ifrågasätta. Dessutom är kommissionen enligt Luxemburg inte behörig att (om)tolka ett internationellt avtal och kommer att överträda artiklarna 4 och 5 i EU-fördraget om den fattar beslut om den "korrekta" tolkningen av en internationell bilateral konvention mellan en medlemsstat och en icke-medlemsstat.

5.2 De luxemburgska myndigheternas synpunkter på kommissionens resonemang

- (74) De luxemburgska myndigheterna anser att kommissionens resonemang grundas på två felaktiga antaganden. Det första är kommissionens antagande att de luxemburgska skattemyndigheterna visste eller borde ha vetat att den amerikanska filialen inte var skattskyldig enligt amerikansk rätt vid tidpunkten för utfärdandet av förhandsbeskedet i skattefrågor. Det andra felaktiga antagandet är kommissionens antagande att om de luxemburgska skattemyndigheterna hade vetat att den amerikanska filialen inte var skattskyldig i Förenta staterna enligt amerikansk skatterätt, skulle de ha varit skyldiga att beskatta McD Europe.

⁽⁴⁷⁾ Regler om överflyttning av beskattning gör det möjligt för en avtalsslutande stat att ensidigt ändra metoden för att förhindra dubbelbeskattning om den andra avtalsslutande staten använder avtalet eller sin skattelagstiftning för att undanta vissa inkomster eller förmögenheter från beskattning, eller tillämpar lägre källskattesatser på utdelningar, räntor eller avgifter.

⁽⁴⁸⁾ Avräkningsmetoden, oavsett om den beviljas ensidigt eller genom ett bilateralt beskattningsavtal, går i huvudsak ut på att den stat där den skattskyldige har sin hemvist behandlar en inkomstskatt som den skattskyldige betalat till den stat där inkomsten uppstått som om inkomstskatten betalats till hemviststaten, detta inom vissa lagstadgade gränser. Om skattesatsen i den andra staten är lägre än i hemviststaten är det bara den del av inkomstskatten som överstiger den utländska skatten som ska betalas i hemviststaten. Om den utländska skattesatsen är högre ska ingen skatt tas ut av hemviststaten. Den effektiva totala skatten är den som är högst av den nationella och den utländska skatten.

⁽⁴⁹⁾ Se skäl 43. För det första innebar en dom i Frankrikes *Conseil d'État* den 18 mars 1994 att Frankrike inte fick rätt att beskatta den vinst som ett luxemburgskt företag gjorde vid försäljningen av en fastighet i Frankrike, med motiveringen att enbart ett innehav av en fastighet inte kunde likställas med att ha ett fast driftställe i Frankrike och att kommersiella inkomster bara fick beskattas i Frankrike om de kunde hänföras till ett fast driftställe i Frankrike. Till följd av denna dom försökte Luxemburg beskatta luxemburgska företags inkomster och vinster vid fastighetsförsäljningar av franskt ursprung i Luxemburg. I domen i La Coasta-målet fastställde dock Luxemburgs *Tribunal administratif* motsatsen, genom att besluta att dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg innebar att rätten att beskatta vinster från fastighetsaffärer tillföll den stat där fastigheterna var belägna, det vill säga Frankrike i det aktuella fallet.

- (75) Gällande kommissionens första antagande förklarar de luxemburgska myndigheterna att de inte har befogenhet att utvärdera och tolka en utländsk skattelagstiftning. Luxemburgs skattemyndighet kunde heller inte veta om den amerikanska filialen faktiskt skulle beskattas av den amerikanska skattemyndigheten, för det första eftersom man inte erhållit någon dokumentation eller information från den amerikanska skattemyndigheten tillsammans med begäran om förhandsbesked i skattefrågor och för det andra eftersom de subjektiva synpunkterna från en privat skatterådgivare inte kan likställas med ett ställningstagande från de amerikanska skattemyndigheternas sida.
- (76) Vad beträffar kommissionens andra antagande förklarar de luxemburgska myndigheterna att eftersom McD Europe inte är skattskyldigt enligt luxemburgsk skatterätt spelar det ingen roll om skattesubjektet får eller inte får beskattas enligt amerikansk rätt, eftersom detta ändå inte ger Luxemburg tillbaka beskattningsrätten. Fördelningen av beskattningsrätten är ovillkorlig och definitiv.

5.3 De luxemburgska myndigheternas synpunkter angående kommissionens analys på grundval av artikel 107 i fördraget

- (77) De luxemburgska myndigheterna instämmer inte i kommissionens juridiska analys som fastställer att det föreligger en selektiv fördel. Avgränsningen av referenssystemet visade att detta enbart utgjordes av dubbelbeskattningsavtalet och Luxemburgs regler och praxis gällande dubbelbeskattningsavtal i allmänhet, i enlighet med de luxemburgska domstolarnas tolkningar.
- (78) Dessutom påpekar de luxemburgska myndigheterna att kommissionen i sitt beslut om att inleda förfarandet bara hänvisar till artikel 159 i LIR, trots att en korrekt hänvisning gällande beskattning på global nivå av bolag som omfattas av bolagsskatt även kräver tillämpning av artikel 160 i LIR. Dubbelbeskattningsavtalens införlivande i Luxemburgs lagstiftning grundas dessutom på artikel 134 i LIR, tillsammans med artikel 162 i LIR och i kombination med storhertigdömetets förordning av den 3 december 1969. Kommissionen hänvisar dock inte till dessa i sitt beslut att inleda förfarandet. Enligt de luxemburgska myndigheterna strider denna brist på klarhet mot kraven i artikel 107.1 i fördraget.
- (79) Enligt de luxemburgska myndigheterna har kommissionen heller inte kunnat påvisa något avsteg från dubbelbeskattningsavtalet och/eller luxemburgsk rätt såsom den tolkats av domstolar och tribunaler, eller luxemburgsk praxis.
- (80) De luxemburgska myndigheterna instämmer heller inte i kommissionens konstaterande att det föreligger en fördel. För det första måste frågan om en fördel behandlas fristående från de amerikanska myndigheternas beslut om att beskatta eller inte beskatta företaget. För det andra – även om man godtar antagandet att Luxemburg har en skyldighet att beskatta för att undvika dubbel icke-beskattning – kan en fördel bara föreligga i det fall de luxemburgska skattemyndigheterna vid tidpunkten för beslutet om det reviderade beskedet med säkerhet kände till att ingen skatt skulle tas ut från den amerikanska filialen. De amerikanska skattemyndigheterna fattade dock inte beslutet om den amerikanska beskattningen av den amerikanska filialen förrän inom ramen för den revision som IRS gjorde 2014, det vill säga nästan fem år efter förhandsbeskedet i skattefrågor. De luxemburgska skattemyndigheterna kunde inte känna till detta vid tidpunkten för utfärdandet av de omtvistade beskederna. För det tredje menar de luxemburgska myndigheterna att kommissionen aldrig hade ifrågasatt huruvida förhandsbeskeden i skattefrågor var välgrundade om IRS efter sin revision hade kommit fram till att den amerikanska filialen skulle beskattas i Förenta staterna. Eftersom Förenta staterna tillämpar ett system för global beskattning skulle McD Europes inkomster beskattas när de tas hem till Förenta staterna. Följden är alltså bara att beskattningen skjuts upp. Enligt kommissionen skulle det alltså vara de amerikanska skattemyndigheternas icke-beskattning av den amerikanska filialens inkomster efter utfärdandet av de omtvistade beskederna som skulle ha lett till en fördel för McD Europe.

6. SYNPUNKTER FRÅN BERÖRDA PARTER GÄLLANDE BESLUTET OM ATT INLEDA FÖRFARANDET

6.1 Synpunkter från McD Europe

- (81) McD Europe inkom med sina synpunkter den 9 augusti 2016. För det första bestrider McD Europe att kommissionen skulle vara behörig att tolka internationella och nationella skatteregler. För det andra påpekar företaget ett antal brister i kommissionens tolkning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. För det tredje hävdar McD Europe att kommissionen inte har visat att det föreligger ett statligt stöd till förmån för McD Europe.

6.1.1 *McD Europes synpunkter angående kommissionens behörighet att tolka internationella och nationella skatteregler*

- (82) McD Europe hävdar att i enlighet med artiklarna 113, 114 och 115 i fördraget är det bara medlemsstaterna som är behöriga att fastställa sina system för beskattning av företag och att ingå internationella avtal. Kommissionens försök att föra fram sin egen tolkning av ett avtal som dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna strider alltså mot Luxemburgs suveräna beskattningsrätt. Enligt McD Europe bortser kommissionen i synnerhet från de luxemburgska skattemyndigheternas (korrekta) tolkning av dubbelbeskattningsavtalet genom att hävda att i) de villkor som anges i avtalet för att ett fast driftställe ska anses finnas borde ha analyserats mot bakgrund av amerikansk rätt och ii) beskattningen av den amerikanska filialens inkomster i Förenta staterna borde ha granskats av de luxemburgska skattemyndigheterna innan man bestämde att de inte kunde beskattas i Luxemburg.

6.1.2 *McD Europes synpunkter på kommissionens tolkning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna*

- (83) McD Europe hävdar att kommissionens tolkning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna är felaktig eftersom i) kommissionens tolkning av begreppet fast driftställe strider mot fördragets bestämmelser och inte tar hänsyn till det sätt på vilket dubbelbeskattningsavtal vanligen tolkas och tillämpas, ii) kommissionen lägger i dubbelbeskattningsavtalet till att den amerikanska filialens inkomster måste vara beskattningsbara i Förenta staterna, iii) kommissionen hänvisar till bestämmelser i OECD:s modellavtal⁽⁵⁰⁾ som inte är tillämpliga på dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna och/eller som inte är relevanta i detta fall.
- (84) Vad beträffar den första punkten förklarar McD Europe att ett dubbelbeskattningsavtal inte i sig skapar en beskattningsrätt i de fall det inte finns någon beskattningsrätt i den inhemska rättsordningen. Likaså ska varje avtalsslutande stat tolka dubbelbeskattningsavtalet oberoende av den andra parten. En tolkning av ett begrepp i amerikansk rätt är inte relevant för Luxemburg, även om olika tolkningar i de avtalsslutande staterna kan leda till en dubbel icke-beskattning. Enligt McD Europe kan denna dubbla icke-beskattning bara lösas genom att man förhandlar fram en ändring av dubbelbeskattningsavtalet.
- (85) När det gäller tolkningen av begreppet *fast driftställe* anser McD Europe att formuleringen i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, särskilt artikel 3, bekräftar att det är den avtalsslutande stat som tillämpar avtalet som ska tolka det med sitt eget rättssystem som referens. Följaktligen var det i detta fall den luxemburgska skattemyndighetens sak att tolka dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna med sitt eget rättssystem som referens och betrakta den amerikanska filialen som ett fast driftställe enligt vad som avsågs i dubbelbeskattningsavtalet. Slutsatserna från den revision som IRS gjorde 2014 är inte relevant i sammanhanget, eftersom de luxemburgska skattemyndigheterna inte kunde känna till IRS slutsatser när besluten om förhandsbesked i skattefrågor togs 2009 och eftersom dessa slutsatser inte retroaktivt kunde påverka förhandsbeskeden.
- (86) För det andra kräver inte artiklarna 7.2 och 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna att inkomsterna från det fasta driftstället får beskattas i Förenta staterna. Enligt McD Europe skulle en korrekt läsning av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet ge vid handen att det faktum att den avtalsslutande stat som i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet har beskattningsrätten (i det här fallet Förenta staterna) senare, i enlighet med sin inhemska rättsordning, drar slutsatsen att inkomsterna inte får beskattas, inte är relevant för den andra avtalsslutande staten (Luxemburg) som förlorar sin rätt att beskatta inkomsterna enligt dubbelbeskattningsavtalet.
- (87) För det tredje anser McD Europe att den hänvisning som kommissionen gör till en OECD-kommentar från 2000, för att stärka sin ståndpunkt att de luxemburgska skattemyndigheterna borde ha beskattat inkomsterna eftersom den amerikanska filialens inkomster inte var beskattningsbara i Förenta staterna, saknar relevans eftersom bestämmelsen i fråga ännu inte fanns när dubbelbeskattningsavtalet slöts 1996. En ny läsning av OECD-kommentarerna som ändrar betydelsen av artikel 23A i OECD:s modellavtal kan bara tillämpas på avtal som ratificerats efter denna ändring av OECD:s modellavtal från 2000. McD Europe framhåller dessutom att OECD:s modellavtal inte är juridiskt bindande, utan snarare ska betraktas som en rekommendation.

⁽⁵⁰⁾ OECD:s *modellavtal* är en modell som kan användas av länder som ingår bilaterala skatteavtal och som spelar en central roll för att undanröja skattemässiga hinder för gränsöverskridande utbyten och investeringar. Det utgör grunden för förhandlingar om och tillämpning av bilaterala skatteavtal mellan länderna och syftar till att hjälpa företagen och samtidigt motverka skatteflykt och skattebedrägerier. OECD:s modellavtal erbjuder också en möjlighet att på ett enhetligt sätt reglera de vanligaste problemen som kan uppstå i samband med internationell dubbelbeskattning.

6.1.3 *McD Europes synpunkter angående kommissionens analys på grundval av artikel 107 i fördraget*

- (88) Enligt McD Europe grundas kommissionens resonemang på det felaktiga antagandet att förhandsbeskedet i skattefrågor påverkar statens tillgångar. För det andra har McD Europe inte fått någon fördel, eftersom de luxemburgska skattemyndigheterna inte hade kunnat beskatta de inkomster som kan hänföras till den amerikanska filialen. För det tredje har inte kommissionen visat att McD Europe är det enda företaget som gynnats av tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet och än mindre att företaget hör till en selektiv grupp av företag.
- (89) Beträffande den första punkten förklarar McD Europe att förhandsbeskeden i skattefrågor inte utgör ett statligt stöd om det rör sig om enkla tolkningar och praktiska tillämpningar av allmänna skatteregler i specifika fall. De kan bara utgöra statliga stöd om de frångår allmänna regler genom utövandet av det nationella administrativa handlingsutrymmet. I detta fall var syftet med förhandsbeskeden i skattefrågor att bekräfta att Luxemburg inte skulle beskatta de inkomster som kunde hänföras till den amerikanska filialen i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. Förhandsbeskedet i skattefrågor har inte lett till en minskning av McD Europes skattebörda, eftersom McD Europe också utan detta förhandsbesked skulle haft samma skattebörda i Luxemburg. Förhandsbeskedet i skattefrågor varken ändrar eller förbättrar McD Europes skattemässiga situation.
- (90) För det andra hävdar McD Europe att kommissionen felaktigt dragit slutsatsen att de luxemburgska skattemyndigheterna har tillämpat dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna på ett felaktigt sätt och på den grundvalen konstaterat en fördel för McD Europe. Vidare kan inte det faktum att Förenta staterna i efterhand beslutat att inte beskatta de inkomster som härrör från franchiseavgifter i enlighet med den amerikanska skattelagstiftningen likställas med ett statligt stöd enligt unionsrätten. Luxemburg får inte tillbaka sin rätt att beskatta den amerikanska filialen genom att inkomsterna inte får beskattas enligt amerikansk rätt. Liksom de luxemburgska myndigheterna citerar McD Europe domen i La Coasta-målet som stöd för principen att de luxemburgska skattemyndigheterna inte kan åberopa de tolkningar som görs av den andra avtalslutande parten. Även om man följer kommissionens resonemang skulle dock den fördel som McD Europe i så fall skulle fått från de luxemburgska skattemyndigheterna i själva verket varit följderna av ett beslut som IRS fattade 2014 om att inte beskatta den amerikanska filialens inkomster. Den eventuella förekomsten av en sådan fördel kan dock inte vara beroende av ett tredjelands inställning.
- (91) När det gäller selektiviteten, och särskilt frågan om undantag, hävdar McD Europe att enligt information som blivit offentlig genom Luxleaks⁽⁵¹⁾, har det visat sig att många företag åtnjuter samma behandling som McD Europe. Det är inte förvånande eftersom tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna i förhandsbeskedet i skattefrågor är helt i linje med tillämpningen av luxemburgsk rätt. De övriga förhandsbesked i skattefrågor som offentliggjorts via Luxleaks visar att de luxemburgska myndigheterna gjort en konsekvent tolkning av dubbelbeskattningsavtalet, som kan tillämpas på alla skattesubjekt som befinner sig i en jämförbar situation inom ramen för samma referenssystem. Inget av de andra förhandsbeskeden ställer krav på beskattning av inkomster vid det fasta driftstället.
- (92) McD Europe hävdar slutligen att den selektiva fördelen kan ses som berättigad för att undvika dubbelbeskattning och att åtgärden därför inte utgör ett statligt stöd.

6.2 *Synpunkter från andra berörda parter*

- (93) Den 5 augusti 2016 lade alliansen fram sina synpunkter och uttryckte sitt stöd för undersökningen.
- (94) Alliansen hävdar att med tanke på McDonald's dominerande position i Europa kan varje stöd som gynnar McD Europe snedvrider konkurrensen och påverka handeln inom EU. Enligt alliansen motiverades de ändringar av McDonald's bolagsstruktur som gjordes i slutet av 2008 och början av 2009, och efterföljande begäranden om förhandsbesked i skattefrågor, av skatteskäl och syftade till att åstadkomma en dubbel icke-beskattning i Luxemburg och Förenta staterna, vilket gav bolaget en fördel gentemot konkurrenterna.
- (95) Enligt alliansen bör inte tolkningar av dubbelbeskattningsavtal som ger upphov till en dubbel icke-beskattning anses följa avtalens innehåll och anda.

⁽⁵¹⁾ Hösten 2014 läckte över 500 förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats till bland andra PwC ut och publicerades på internet (Luxleaks).

- (96) Alliansen uppmanar slutligen de medlemsstater som har regler mot skatteflykt att granska McDonald's med avseende på om bolaget optimerat sin bolagsskattestruktur för att undvika att betala skatt. Enligt alliansen illustrerar fallet McDonald's behovet av att skattemyndigheterna utbyter information om hur multinationella bolag beskattas och behovet av att införa offentliga deklARATIONER land för land.

7. DE LUXEMBURGSKA MYNDIGHETERNAS SYNPUNKTER PÅ SYNPUNKTER FRÅN TREDJEPARTER

- (97) I en skrivelse av den 30 september 2016 lade de luxemburgska myndigheterna fram synpunkter på synpunkterna från McD Europe och alliansen angående beslutet om att inleda förfarandet.
- (98) De luxemburgska myndigheterna bekräftade att McD Europes analys i stort sammanföll med deras egen analys.
- (99) De anser att de synpunkter som förts fram av alliansen inte gäller frågan om huruvida ett statligt stöd har beviljats McD Europe, utan i huvudsak gäller McDonald's praxis på global nivå och kritiserar bolagets policy när det gäller skatter, sociala frågor och löner.
- (100) De luxemburgska myndigheterna konstaterar att syftet med ett dubbelbeskattningsavtal – i motsats till vad alliansen hävdar – är att undvika dubbelbeskattning och inte att säkerställa ett faktiskt skatteuttag. Fördelningen av beskattningsrätten mellan de två avtalsslutande parterna till följd av ett dubbelbeskattningsavtal är definitiv och ovillkorlig. Om de luxemburgska myndigheterna enligt avtalet avstår från sin beskattningsrätt kan de följaktligen inte återfå denna rätt enbart på grund av det faktum att den andra avtalsslutande staten inte faktiskt beskattar de berörda inkomsterna.
- (101) När det gäller alliansens uppmaning att stärka verktygen för bekämpning av skatteflykt förklarar de luxemburgska myndigheterna att de helt och hållet instämmer i detta mål och att alla åtgärder gällande transparens och informationsutbyte mellan medlemsstaterna bör utforskas och antas under lämpliga former och enligt tillämpliga förfaranden.

8. BEDÖMNING

- (102) Efter en fördjupad undersökning, och efter att noga ha granskat de inkomna synpunkterna på beslutet om att inleda förfarandet, anser kommissionen att de tvivel som uttrycks i det beslutet inte leder till slutsatsen att ett statligt stöd har beviljats genom de omtvistade beskeden.

8.1 Förekomst av stöd

- (103) Enligt artikel 107.1 i fördraget är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Det fastställs alltså tydligt att för att en åtgärd ska kunna utgöra statligt stöd ska det för det första handla om ett ingripande från staten eller med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen ⁽⁵²⁾.
- (104) För att en åtgärd ska betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 107.1 måste samtliga villkor som avses i denna bestämmelse vara uppfyllda ⁽⁵³⁾. Nedan kommer kommissionen att koncentrera sin bedömning på frågan om huruvida de omtvistade beskeden har gett McD Europe en selektiv fördel. Om ingen selektiv fördel föreligger ska kommissionen inte bedöma om de övriga villkoren är uppfyllda, eftersom det då inte föreligger något statligt stöd enligt artikel 107 i fördraget.

⁽⁵²⁾ Se målet kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 39, och där angiven rättspraxis.

⁽⁵³⁾ Se målet kommissionen/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 38, och där angiven rättspraxis.

8.2 Förekomst av en selektiv fördel för McD Europe

- (105) När ett företags ekonomiska nettosituation förbättras till följd av ett statligt ingripande föreligger en fördel enligt artikel 107.1 i fördraget ⁽⁵⁴⁾. För att fastställa att det föreligger en fördel är det lämpligt att hänvisa till själva åtgärden ⁽⁵⁵⁾. När det gäller skatteåtgärder kan en fördel beviljas genom att ett företags skattebörda minskas på olika sätt och framför allt genom att skattebasen eller det skattebelopp som ska betalas minskas ⁽⁵⁶⁾.
- (106) EU-domstolen har utformat en trestegsanlys som kan användas för att avgöra om en skatteåtgärd är selektiv ⁽⁵⁷⁾. Det första steget i analysen är identifiering av det så kallade referenssystemet, det vill säga det allmänna eller normala skattesystem som gäller i medlemsstaten. Det andra steget är att fastställa om skatteåtgärden i fråga utgör ett undantag från detta system, på så sätt att den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av systemets inneboende mål, är i en jämförbar situation i rättsligt och faktiskt hänseende. Om åtgärden innebär ett undantag från referenssystemet bör det, som ett tredje steg, fastställas huruvida denna åtgärd kan motiveras med hänsyn till referenssystemets karaktär eller allmänna systematik. En åtgärd som utgör en avvikelse från tillämpningen av referenssystemet kan motiveras om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller vägledande principerna för detta skattesystem ⁽⁵⁸⁾. Om så är fallet är skatteåtgärden inte selektiv. I detta tredje steg ligger bevisbördan på medlemsstaten.
- (107) Här bör framhållas att de tvivel som uttrycks i beslutet om att inleda förfarandet grundas på en preliminär identifiering av det referenssystem som motsvarar Luxemburgs allmänna system för bolagsbeskattning, inbegripet de dubbelbeskattningsavtal som Luxemburg är part i. Kommissionen bedömde att det kunde föreligga en selektiv fördel för McD Europe till följd av en felaktig tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. Närmare bestämt ansåg kommissionen att de luxemburgska skattemyndigheternas bekräftelse av att inkomster som härrörde från verksamheten vid McD Europes amerikanska filial skulle undantas från luxemburgsk bolagsskatt i enlighet med artiklarna 5, 7 och 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna kunde innebära en felaktig tillämpning av dessa bestämmelser. Ingen annan typ av diskriminering eller felaktig tillämpning övervägdes i beslutet om att inleda förfarandet.
- (108) Nedanstående analys är huvudsakligen inriktad på de tvivel som uttrycktes i beslutet om att inleda förfarandet, med beaktande av det faktum att synpunkterna från Luxemburg och de andra berörda parterna, samt den information som erhållits under undersökningens gång, inte har lett till att kommissionen utökade det formella förfarandet i detta ärende. Ärendet begränsas därför till de två förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats till förmån för McD Europe och till en eventuell felaktig tillämpning av artikel 5, artikel 7.1 och artikel 25.2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. Det bör också erinras om att bevisbördan i fråga om förekomsten av en selektiv fördel ligger på kommissionen (utom när det gäller att visa att åtgärden motiveras av de grundläggande eller vägledande principerna för skattesystemet).
- (109) Det har inte fastställts att de omtvistade beskederna utgör ett avsteg från de regler som fastställs i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. Ett sådant avsteg skulle föreligga om de omtvistade beskederna utgjorde en felaktig tillämpning av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet (det vill säga avvek från dem), och därmed minskade McD Europes skattskyldighet och på så sätt gav upphov till en diskriminering mellan McD Europe och de andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.
- (110) McD Europe har sin skattemässiga hemvist i Luxemburg. I enlighet med artiklarna 159 och 160 i LIR ska McD Europes globala inkomster i princip omfattas av luxemburgsk bolagsskatt. Vad beträffar de inkomster som kan hänföras till den amerikanska filialen ska dock dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, som införlivats i luxemburgsk rätt genom artiklarna 134 och 162 LIR i kombination med storhertigdömetets förordning av den 3 december 1969, tillämpas. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna begränsar Luxemburgs beskattningsrätt genom att vissa inkomster som kan hänföras till ett fast driftställe i Förenta staterna enligt avtalet är beskattningsbara i Förenta staterna och inte i Luxemburg.

⁽⁵⁴⁾ Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (*tillkännagivandet om begreppet statligt stöd*) (EUT C 262, 19.7.2016, s. 1), punkt 67, och där angiven rättspraxis.

⁽⁵⁵⁾ Målet Italien/kommissionen, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punkt 13.

⁽⁵⁶⁾ Se målet Italien/kommissionen, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punkt 78, målet Cassa di Risparmio di Firenze SpA m.fl., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punkt 132, och målet Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punkterna 21–31.

⁽⁵⁷⁾ Se de förenade målen Paint Graphos m.fl., C-78/08 till C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Se de förenade målen Paint Graphos m.fl., C-78/08 till C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 65.

- (111) Enligt artikel 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna ska "inkomst [...] som i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Förenta staterna" undantas från skatten. För att avgöra vilka inkomster som "får beskattas i Förenta staterna" föreskrivs i artikel 7.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna att inkomst av rörelse som genereras i en avtalsslutande stat ska beskattas i denna stat, såvida inkomsten inte genereras eller kan hänföras till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. I det fallet kan den förstnämnda avtalsslutande staten anta att de inkomster som kan hänföras till detta fasta driftställe får beskattas i den andra avtalsslutande staten och därför undanta dessa inkomster från skatt för att undvika dubbelbeskattning.
- (112) Frågan om McD Europes amerikanska filial utgör ett fast driftställe i Förenta staterna som genererar vinst som är undantagen från skatt i Luxemburg är alltså avgörande inom ramen för dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. I artikel 5.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna definieras ett fast driftställe som "en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs". Begreppet *fast driftställe* definieras alltså i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna, men termen *verksamhet* definieras inte. Artikel 7.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna innehåller även begreppet *inkomst av rörelse*, vilket inte definieras.
- (113) I det här läget föreskrivs i artikel 3.2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna att varje uttryck som inte definierats i avtalet ska ha den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den stat som tillämpar avtalet, i detta fall Luxemburg. Som förklaras närmare i skälen 119–121 och i motsats till vad kommissionen hävdar i beslutet om att inleda förfarandet är det, i händelse av meningsskiljaktigheter mellan de avtalsslutande staterna angående tolkning eller bedömning av faktiska omständigheter, inte avgörande för Luxemburgs tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet huruvida den amerikanska filialen utgör ett fast driftställe enligt amerikansk nationell rätt ⁽⁵⁹⁾, och det är heller inte avgörande huruvida Luxemburgs skattemyndigheter kände till att filialens inkomster inte beskattades i Förenta staterna ⁽⁶⁰⁾. Om den amerikanska filialen utgör ett fast driftställe som bedriver verksamhet i Förenta staterna enligt den nationella luxemburgska skatterätten, och därför har inkomster som kan hänföras till den, är dessa inkomster undantagna från beskattning enligt luxemburgsk skatterätt i enlighet med artikel 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna.
- (114) Vad beträffar den luxemburgska skatterätten definieras i punkt 16 i StAnpG begreppet *fast driftställe* som varje fast anläggning eller stadigvarande plats för affärsverksamhet som används för att bedriva en varaktig "industriell" eller "kommersiell" verksamhet. I begäran om förhandsbesked i skattefrågor tillämpar skatterådgivaren kriterierna i punkt 16 i StAnpG på den verksamhet som bedrivs av den amerikanska filialen ⁽⁶¹⁾ och drar slutsatsen att kriterierna uppfylls. Ur Luxemburgs skattemässiga synvinkel "bör slutsatsen bli att [den amerikanska filialen] bedriver verksamhet med anknytning till immateriella rättigheter genom ett fast driftställe i Förenta staterna enligt vad som avses i artikel 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Förenta staterna och Luxemburg" ⁽⁶²⁾.
- (115) I enlighet med de synpunkter som inkommit från de luxemburgska myndigheterna och från McD Europe till svar på beslutet om att inleda förfarandet ⁽⁶³⁾, ser inte kommissionen någon anledning till att inte instämma i skatterådgivarens bedömning enligt vilken den amerikanska filialen utgör ett fast driftställe enligt vad som avses i punkt 16 i StAnpG. Ur luxemburgsk rättslig synvinkel finns det ett fast driftställe i Förenta staterna och det har inte påvisats att de luxemburgska skattemyndigheterna har tillämpat dubbelbeskattningsavtalet felaktigt genom att anse att den amerikanska filialens inkomster "får beskattas" i Förenta staterna enligt vad som avses i artikel 7.1 och artikel 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna.
- (116) Vad beträffar Luxemburgs nationella rättspraxis hänvisar såväl skatterådgivaren som Luxemburg och McDonald's i sina synpunkter på beslutet om att inleda förfarandet ⁽⁶⁴⁾ till domen i La Coasta-målet som handlar om meningsskiljaktigheter i tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Frankrike. I den domen medgav Luxemburgs Tribunal administratif att en dubbel icke-beskattning kunde inträffa trots en korrekt tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal, eftersom varje avtalsslutande part tolkar dubbelbeskattningsavtalet oberoende av den andra parten. Det huvudsakliga syftet med ett dubbelbeskattningsavtal är att undvika reell och potentiell dubbelbeskattning. Det kan inte alltid garantera en faktisk beskattning ⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Skäl 84 i beslutet om att inleda förfarandet.

⁽⁶⁰⁾ Skäl 91 i beslutet om att inleda förfarandet.

⁽⁶¹⁾ Se skäl 44.

⁽⁶²⁾ Begäran om reviderat förhandsbesked, s. 8.

⁽⁶³⁾ Se skälen 70, 71, 76 och 92.

⁽⁶⁴⁾ Se skäl 92.

⁽⁶⁵⁾ Se skäl 72.

- (117) Att det i det här fallet inte skett någon beskattning beror i huvudsak på att Förenta staterna inte utnyttjar sin beskattningsrätt enligt dubbelbeskattningsavtalet på grund av hur termen *verksamhet* tolkas i den amerikanska lagstiftningen. I sitt beslut om att inleda förfarandet ställde kommissionen frågan om den dubbla icke-beskattningen av McD Europes franchiseinkomster kunde bero på skillnader i tolkningen mellan Luxemburg och Förenta staterna eller på en kvalificeringskonflikt inom ramen för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna. I synnerhet verkar formuleringen i artikel 25.2 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna ("beträffande Luxemburg ska dubbelbeskattning undvikas enligt följande:") tyda på att Luxemburg är skyldigt att undanta inkomster från skatt enbart i syfte att undvika dubbelbeskattning ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Inom ramen för den preliminära undersökningen ställdes också frågan huruvida, i avsaknad av en situation med virtuell dubbelbeskattning ⁽⁶⁷⁾, den dubbla icke-beskattningen i detta fall berodde på en kvalificeringskonflikt och om Luxemburg kunde återfå sin beskattningsrätt med beaktande av en sådan konflikt. Den hänvisning som kommissionen gör i sitt beslut om att inleda förfarandet till kommentarer gällande OECD:s modellavtal beträffande kvalificeringskonflikterna, särskilt punkt 32.6 ⁽⁶⁸⁾, bör därför ses mot den bakgrunden.
- (119) En kvalificeringskonflikt är en situation där de avtalsslutande staterna tillämpar olika artiklar i dubbelbeskattningsavtalet på grund av samverkan mellan deras inhemska rättsordningar och avtalet ⁽⁶⁹⁾. Enligt OECD:s kommentarer ska hemviststaten (Luxemburg) vid en kvalificeringskonflikt beakta den kvalificering som källstaten (Förenta staterna) gjort ⁽⁷⁰⁾. Med andra ord är hemviststaten inte skyldig att undanta en inkomst från beskattning i det fall källstaten bedömer att den själv enligt dubbelbeskattningsavtalet inte har rätt att beskatta en inkomst ⁽⁷¹⁾.
- (120) Meningsskiljaktigheter angående tolkning eller bedömning av faktiska omständigheter handlar däremot om hur de avtalsslutande staterna tolkar avtalet eller tillämpar det på vissa faktiska omständigheter, utan relation till den interna rätten. Situationer med skilda tolkningar har lett till att artikel 23 A.4 införts i OECD:s modellavtal för att lösa problemet med dubbel icke-beskattning ⁽⁷²⁾.
- (121) Som förklarats i skäl 112–117 har kommissionen under den formella undersökningen inte funnit något som kan bekräfta kommissionens aningar om att man i detta fall kan stå inför en kvalificeringskonflikt. De olika tolkningarna av termen *verksamhet* i Luxemburgs och Förenta staternas respektive rättsordningar har inte lett till att de avtalsslutande staterna har tillämpat olika bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet, utan till att de tolkat samma bestämmelse, närmare bestämt artikel 5, på olika sätt. Vid tolkningsskillnader preciseras i 1999 års
-
- ⁽⁶⁶⁾ Se OECD:s rapport *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation* No. 6 (1999) (nedan kallad *1999 års rapport*), punkt 116.
- ⁽⁶⁷⁾ Virtuell dubbelbeskattning uppstår i situationer då källstaten enligt dubbelbeskattningsavtalet har en uppenbar rätt att beskatta en inkomst, men väljer att inte utöva denna rätt på grundval av sin inhemska skattelagstiftning.
- ⁽⁶⁸⁾ I punkt 32.6 i kommentarerna gällande OECD:s modellavtal (2000) anges följande: "orden 'som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas' ska också tolkas i relation till möjliga fall av dubbel icke-beskattning som kan uppstå till följd av tillämpningen av artikel 23. Om källstaten anser att avtalets bestämmelser hindrar att den beskattar en inkomst eller förmögenhet som den normalt skulle ha haft rätt att beskatta, ska hemviststaten vid tillämpningen av artikel 23 A.1 beakta att denna inkomst inte kan beskattas av källstaten enligt avtalets bestämmelser även om hemviststaten skulle ha tillämpat avtalet på ett annat sätt som gett den rätt att beskatta inkomsten om den hade varit källstaten. Punkt 1 tvingar alltså inte hemviststaten att undanta inkomsten från beskattning, en slutsats som överensstämmer med det grundläggande syftet i artikel 23, som är att undvika dubbelbeskattning."
- ⁽⁶⁹⁾ 1999 års rapport, punkt 94.
- ⁽⁷⁰⁾ 1999 års rapport, punkt 105.
- ⁽⁷¹⁾ 1999 års rapport, punkt 109, med följande lydelse: "om källstaten anser att avtalets bestämmelser hindrar att den beskattar en inkomst som den normalt skulle ha beskattat, innebär alltså inte bestämmelsen i punkt 1 [i artikel 23 A] att hemviststaten måste undanta inkomsten från beskattning."
- ⁽⁷²⁾ I artikel 23 A.4 i OECD:s modellavtal föreskrivs följande: "Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst eller förmögenhet för en person som har hemvist i en avtalsslutande stat om den andra avtalsslutande staten tillämpar avtalets bestämmelser för att undanta denna inkomst eller förmögenhet från skatt eller tillämpar bestämmelserna i artikel 10.2 eller artikel 11 på denna inkomst."

rapport att hemviststaten (Luxemburg) inte är tvungen att godta källstatens (Förenta staternas) tolkning ⁽⁷³⁾. Det innebär också att i händelse av tolkningsskillnader och avsaknad av bestämmelser i avtalet som motsvarar artikel 23 A.4 i OECD:s modellavtal (vilket är fallet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna), är en dubbel icke-beskattnings möjlig. En sådan dubbel icke-beskattnings som beror på skilda tolkningar av dubbelbeskattningsavtalet kan lösas genom att parterna förhandlar fram ett tillägg till avtalet ⁽⁷⁴⁾ eller genom att använda det förfarande för ömsesidig överenskommelse som föreskrivs i artikel 27 i modellavtalet.

- (122) Kommissionen konstaterar vidare att icke-beskattnings av den amerikanska filialens inkomster också skulle kunna lösas med en ändring av artikel 16 i StAnpG, som för närvarande inte täcker situationer där ett företags verksamhet anses härröra från ett fast driftställe enligt luxemburgsk rätt, men inte är tillräckligt omfattande för att nå den tröskel där företaget skulle anses vara ett fast driftställe enligt amerikansk rätt [se skäl 41].
- (123) Slutligen, såsom påpekats av McDonald's i synpunkterna på beslutet om att inleda förfarandet ⁽⁷⁵⁾, visar analysen av andra förhandsbesked i skattefrågor som utfärdats av Luxemburg och som blivit offentliga genom Luxleaks ⁽⁷⁶⁾ att de omtvistade beskederna inte skiljer sig från andra beslut som erhållits av andra skattesubjekt i enlighet med denna tolkning och tillämpning som Luxemburg gör av dubbelbeskattningsavtalet. Analysen av 25 andra förhandsbesked i skattefrågor ⁽⁷⁷⁾ visar att de luxemburgska skattemyndigheterna gjort en konsekvent tolkning av dubbelbeskattningsavtalet, som är tillämplig på alla skattesubjekt som befinner sig i en jämförbar situation. I dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs inget faktiskt skatteuttag och i förhandsbeskederna i skattefrågor ställs heller inte något sådant villkor, eftersom det inte specifikt innefattas i det tillämpliga avtalet.

8.2.1 Slutsats

- (124) På grundval av denna analys drar kommissionen slutsatsen att det i detta fall inte har fastställts att de luxemburgska skattemyndigheterna har tillämpat dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna på ett felaktigt sätt. Följaktligen kan kommissionen, med avseende på de tvivel som anförts i beslutet om att inleda förfarandet och definitionen av referenssystemet, inte fastställa att de omtvistade beskederna skulle ha gett McD Europe en selektiv fördel genom en felaktig tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna.
- (125) Eftersom samtliga kriterier för att visa förekomsten av statligt stöd enligt artikel 107.1 i fördraget måste vara uppfyllda är det inte nödvändigt att granska de övriga kriterierna.

9. SLUTSATS OM FÖREKOMSTEN AV STÖD

- (126) Med beaktande av det ovanstående finner kommissionen att de omtvistade beskederna som utfärdats av de luxemburgska skattemyndigheterna till förmån för McD Europe Franchising, S.à.r.l. inte utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Luxemburg har inte tillämpat dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Förenta staterna på ett felaktigt sätt i de omtvistade förhandsbesked i skattefrågor som utfärdades av de luxemburgska skattemyndigheterna den 30 mars 2009 och den 17 september 2009 till förmån för McD Europe Franchising, S.à.r.l., och dessa förhandsbesked i skattefrågor utgör därmed inte något statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

⁽⁷³⁾ 1999 års rapport, punkt 108.

⁽⁷⁴⁾ Se skäl 70.

⁽⁷⁵⁾ Se skäl 91.

⁽⁷⁶⁾ Hösten 2014 läckte över 500 förhandsbesked i skattefrågor som bland annat utfärdats till PwC ut och publicerades på internet.

⁽⁷⁷⁾ McDonald's har gått igenom de förhandsbesked i skattefrågor som lämnades ut i detta sammanhang och gett kommissionen 25 exempel på fall där de luxemburgska skattemyndigheterna bekräftat att de inkomster av rörelse som kunde hänföras till ett fast driftställe inte var beskattningsbara i Luxemburg i enlighet med de tillämpliga dubbelbeskattningsavtalen. De fasta driftställen fanns i följande länder: Frankrike, Förenta staterna, Hongkong, Irland, Island, Japan, Nederländerna, Schweiz, Förenade kungariket, Tyskland och Vietnam. Inget av dessa förhandsbesked ställer krav på beskattning av inkomst av rörelse vid det fasta driftstället.

Artikel 2

Detta beslut riktar sig till Storhertigdömet Luxemburg.

Utfärdat i Bryssel den 19 september 2018.

På kommissionens vägnar
Margrethe VESTAGER
Ledamot av kommissionen
