



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Siebte erweiterte Kammer)

24. September 2019\*

„Staatliche Beihilfen – Beihilfe der Niederlande – Beschluss, mit dem die Beihilfe für mit dem Binnenmarkt unvereinbar und rechtswidrig erklärt und ihre Rückforderung angeordnet wird – Steuervorbescheid (tax ruling) – Verrechnungspreis – Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage – Fremdvergleichsgrundsatz – Vorteil – Bezugssystem – Steuer- und Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten“

In den Rechtssachen T-760/15 und T-636/16,

**Königreich der Niederlande**, zunächst vertreten durch M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree und M. Noort, dann durch M. Bulterman, M. de Ree und M. Noort als Bevollmächtigte,

Kläger in der Rechtssache T-760/15,

unterstützt durch

**Irland**, zunächst vertreten durch E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan und A. Joyce, dann durch G. Hodge, A. Joyce, K. Duggan, M. Browne und J. Quaney als Bevollmächtigte im Beistand von M. Collins, P. Gallagher, SC, sowie B. Doherty und S. Kingston, Barrister,

Streithelfer,

**Starbucks Corp.** mit Sitz in Seattle, Washington (Vereinigte Staaten),

**Starbucks Manufacturing Emea BV** mit Sitz in Amsterdam (Niederlande),

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte S. Verschuur, M. Petite und M. Stroungi,

Klägerinnen in der Rechtssache T-636/16,

gegen

**Europäische Kommission**, in der Rechtssache T-760/15 zunächst vertreten durch P.-J. Loewenthal und B. Stromsky, dann durch P.-J. Loewenthal und F. Tomat als Bevollmächtigte, und in der Rechtssache T-636/16 durch P.-J. Loewenthal und F. Tomat als Bevollmächtigte,

Beklagte,

betreffend Klagen nach Art. 263 AEUV auf Nichtigkeitserklärung des Beschlusses (EU) 2017/502 der Kommission vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe der Niederlande SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) zugunsten von Starbucks (ABl. 2017, L 83, S. 38)

\* Verfahrenssprachen: Niederländisch und Englisch.

erlässt

DAS GERICHT (Siebte erweiterte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten M. van der Woude, der Richterin V. Tomljenović (Berichterstatlerin), des Richters E. Bieliūnas, der Richterin A. Marcoulli und des Richters A. Kornezov,

Kanzler: S. Spyropoulos, Verwaltungsrätin,

auf das schriftliche Verfahren und auf die mündliche Verhandlung vom 2. Juli 2018

folgendes

**Urteil**

**I. Vorgeschichte des Rechtsstreits und rechtlicher Rahmen**

- 1 Starbucks Manufacturing Emea BV (im Folgenden: SMBV) ist eine in den Niederlanden ansässige Tochtergesellschaft des Starbucks-Konzerns (im Folgenden: Starbucks-Konzern). Der Starbucks-Konzern besteht aus der Starbucks Corp. und sämtlichen von dieser Gesellschaft kontrollierten Unternehmen. Die Starbucks Corp. hat ihren Hauptsitz in Seattle, Washington (Vereinigte Staaten). Die Alki LP (im Folgenden: Alki) ist eine im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaft des Starbucks-Konzerns, die SMBV mittelbar kontrolliert. Alki und SMBV schlossen ein Abkommen über das Rösten (im Folgenden: Abkommen über das Rösten), das u. a. vorsieht, dass SMBV an Alki eine Lizenzgebühr für die Nutzung der Rechte des geistigen Eigentums von Alki, zu denen u. a. die Röstverfahren und anderes Wissen im Bereich Kaffeerösten zählen (im Folgenden: Lizenzgebühr), zahlt.
- 2 Der Beschluss (EU) 2017/502 der Kommission vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe der Niederlande SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) zugunsten von Starbucks (ABl. 2017, L 83, S. 38, im Folgenden: angefochtener Beschluss) betrifft eine Maßnahme zur Anwendung der niederländischen Körperschaftsteuerregelung auf den speziellen Fall von SMBV.

**A. Nationales Recht**

- 3 Nach dem allgemeinen niederländischen System der Körperschaftsteuer ist diese Steuer von den Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden, die inländische Steuerpflichtige sind, sowie von den Unternehmen ohne Sitz in den Niederlanden, die ausländische Steuerpflichtige sind und eine wirtschaftliche Tätigkeit in den Niederlanden ausüben, zu zahlen. Gemäß Art. 2 der Wet op de vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuergesetz) aus 1969 unterliegen die Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden – was zwangsläufig die nach niederländischem Recht gegründeten Unternehmen umfasst – der Körperschaftsteuer für ihr weltweit erzieltetes Einkommen. Nach Art. 3 des Körperschaftsteuergesetzes wird bei den Unternehmen ohne Sitz in den Niederlanden das Einkommen aus niederländischen Quellen besteuert.
- 4 In diesem Kontext besteht die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer aus den erzielten Gewinnen des steuerpflichtigen Unternehmens. Aus Art. 8 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit Art. 3.8 der Wet inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz) aus 2001 ergibt sich nämlich, dass alle Steuerpflichtigen anhand des Grundsatzes des Gesamtgewinns zu besteuern sind. Nach diesem Grundsatz werden alle Unternehmensgewinne besteuert, sofern sie aus einer wirtschaftlichen oder geschäftlichen Tätigkeit stammen. Art. 3.8 des Einkommensteuergesetzes sieht

vor, dass „[d]er Gewinn eines Unternehmens ... der Betrag der Gesamtvorteile [ist], die, unter welchem Namen und in welcher Form auch immer, ein Unternehmen erlangt“. Nach Art. 3.25 des Einkommensteuergesetzes, das gemäß Art. 8 des Körperschaftsteuergesetzes auch für Körperschaftsteuerpflichtige gilt, müssen die jährlichen steuerpflichtigen Gewinne anhand der Grundsätze des guten Handelsbrauchs und einheitlich bestimmt werden.

- 5 Im Allgemeinen entsprechen die steuerpflichtigen Gewinne dem Buchgewinn, wie er aus den Gewinn- und Verlustrechnungen des Unternehmens hervorgeht. Es können jedoch Anpassungen auf der Basis spezieller Steuervorschriften vorgenommen werden, wie z. B. die anwendbaren Steueranreize, die Beteiligungsfreistellung, Berichtigungen des steuerlichen Ergebnisses aufgrund von nicht fremdvergleichskonform ausgeführten Geschäftsvorfällen und die Anwendung unterschiedlicher Abschreibungsregelungen gemäß den Steuer- und Buchhaltungsregeln.
- 6 Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes sieht Folgendes vor: „Ist ein Unternehmen direkt oder indirekt an der Verwaltung, der Kontrolle oder dem Kapital eines anderen Unternehmens beteiligt, und werden zwischen diesen Unternehmen Bedingungen (Verrechnungspreise) bezüglich ihrer geschäftlichen und finanziellen Beziehungen vereinbart oder auferlegt, welche von den Bedingungen abweichen, die zwischen unabhängigen Beteiligten vereinbart werden würden, dann wird der Gewinn dieser Unternehmen auf der Grundlage der letztgenannten Bedingungen ermittelt.“
- 7 Das Dekret IFZ2001/295M des niederländischen Staatssekretärs für Finanzen vom 30. März 2001 mit dem Titel „Verrechnungsmethode, Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (OECD-Leitlinien)“ (im Folgenden: Verrechnungspreisdekret) beschreibt die Auslegung des in Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes festgelegten Fremdvergleichsgrundsatzes durch die niederländische Steuerverwaltung. In der Präambel des Verrechnungspreisdekrets heißt es:  
  
„Die Politik der Niederlande bezüglich des Fremdvergleichsgrundsatzes im Bereich des internationalen Steuerrechts ist, dass dieser Grundsatz fester Bestandteil des Steuerrechtssystems der Niederlande ist, weil er in die weitgefaste Definition des Einkommens in Art. 3.8 des Einkommensteuergesetzes ... aufgenommen wurde. Das bedeutet im Prinzip, dass in den Niederlanden die [Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, die am 27. Juni 1995 vom Ausschuss der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für Steuerfragen erlassen wurden,] nach Art. 3.8 des Einkommensteuergesetzes ... unmittelbar gelten. Die OECD-Leitlinien räumen den Mitgliedstaaten in vielen Bereichen Auslegungsspielräume ein. In vielen anderen Bereichen hat die praktische Erfahrung gezeigt, dass die OECD-Leitlinien weiterer Klärung bedürfen. In diesem Dekret wird die Haltung der Niederlande im Hinblick auf diese speziellen Punkte erläutert und versucht, Unstimmigkeiten soweit möglich zu beseitigen.“
- 8 Das Verrechnungspreisdekret gliedert sich in zwölf Teile, die den Fremdvergleichsgrundsatz, die Verrechnungsmethoden, die verwaltungsrechtlichen Ansätze zur Vermeidung und Beilegung von Rechtsstreitigkeiten betreffend Verrechnungspreise, die sekundären Anpassungen, die Ermittlung des fremdvergleichskonformen Preises, wenn die Bewertung zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles sehr ungewiss ist, die Dienstleistungen innerhalb eines Konzerns, die Beiträge zu einer Vereinbarung über die Kostenteilung mit Gewinnspanne, die fremdvergleichskonforme Vergütung für die Finanzdienstleistungen, die Subventionen, die Steueranreize und teilweise abziehbaren Kosten, die Anrechnung der Gewinne an eine Muttergesellschaft und an eine feste Niederlassung, das Inkrafttreten dieses Dekrets und die Anwendung der derzeitigen Politik betreffen.
- 9 Insbesondere heißt es in Kapitel 1 des Verrechnungspreisdekrets u. a., dass der Fremdvergleichsgrundsatz im niederländischen Recht allgemein auf einem Vergleich der Bedingungen eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen mit den Bedingungen eines Geschäftsvorfalles zwischen unabhängigen Unternehmen beruht. Die Verwaltung kann vom Steuerpflichtigen den Nachweis verlangen, dass die von ihm angewandten Verrechnungspreise

fremdvergleichskonform sind. In diesem Rahmen hat die Prämisse zu sein, dass jedes der betroffenen Unternehmen eine Vergütung erhält, die die ausgeübten Funktionen, unter Berücksichtigung der verwendeten Vermögenswerte und der entsprechenden Risiken, widerspiegelt. Außerdem ist die fremdvergleichskonforme Vergütung theoretisch auf der Grundlage der Geschäftsvorfälle zu ermitteln. Bei Schwierigkeiten können jedoch die Geschäftsvorfälle gemeinsam bewertet werden um die Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen. Außerdem kann die Steuerverwaltung im Rahmen einer Prüfung von mehrjährigen Daten nicht im Nachhinein erlangte Kenntnisse nutzen.

- 10 Zur Bestimmung von Verrechnungspreisen nimmt das Verrechnungspreisdekret in Kapitel 2 auf fünf Methoden Bezug, die in den Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, die am 27. Juni 1995 vom Ausschuss der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für Steuerfragen erlassen und am 22. Juli 2010 wesentlich aktualisiert wurden (im Folgenden: OECD-Leitlinien), dargelegt werden. Zu diesen Methoden gehören u. a. die Preisvergleichsmethode (CUP, comparable uncontrolled price method) sowie die geschäftsvorfallbezogene Nettogewinnmethode (transactional net margin method, im Folgenden: TNMM). Nach diesem Dekret beruhen die OECD-Leitlinien auf einer bestimmten Hierarchie der Methoden, wobei die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden bevorzugt werden. Die Steuerverwaltung der Niederlande hat jede Verrechnungspreisprüfung aus dem Blickwinkel jener Methode einzuleiten, die der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles gewählt hat. Das Dekret weist darauf hin, dass dies im Einklang mit Ziff. 1.68 der OECD-Leitlinien von 1995 stehe. Daraus folgt, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich die freie Wahl der Verrechnungspreismethode haben, sofern die gewählte Methode zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis für den betreffenden Geschäftsvorfall führt. Obwohl der Steuerpflichtige, wenn er eine Verrechnungspreismethode wähle, die Zuverlässigkeit der entsprechenden Methode in einer bestimmten Situation zu berücksichtigen habe, solle diese Methode gerade nicht dazu führen, dass er die Vor- und Nachteile jeder einzelnen Methode gegeneinander abwäge und anschließend erkläre, warum die letztlich gewählte Methode unter den gegebenen Umständen die besten Ergebnisse erziele.
- 11 Kapitel 5 des Verrechnungspreisdekrets sieht u. a. vor, dass es schwierig sein könne, bei der Übertragung von immateriellen Gütern wie z. B. Patenten den Wert dieser Aktiva zum Zeitpunkt der Übertragung aufgrund der unzureichenden Kenntnisse betreffend die zukünftigen Vorteile und Risiken zu bewerten. Für den Fall, dass unabhängige Unternehmen sich unter vergleichbaren Umständen für eine Preisüberprüfungsklausel entschieden haben, muss die Steuerverwaltung die Möglichkeit haben, die Preise auf der Grundlage einer solchen Klausel zu bestimmen. Das Ziel ist es, zu einer Regelung zu gelangen, bei der die Vergütung den Vorteilen entspricht, die das immaterielle Gut in der Zukunft schaffen wird.

## **B. Zur Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung**

- 12 Am 28. April 2008 vereinbarten die niederländischen Steuerbehörden eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung mit SMBV (Advance Pricing Agreement, im Folgenden: APA), die die Vergütung von SMBV für ihre Produktions- und Vertriebstätigkeiten, wie sie in der APA dargelegt wurden, innerhalb des Starbucks-Konzerns zum Gegenstand hat (im Folgenden: Vergütung von SMBV). Die Vergütung von SMBV diene sodann zur jährlichen Bestimmung der steuerpflichtigen Gewinne von SMBV für die Körperschaftsteuer in den Niederlanden. Nach ihrer Präambel ist die APA nämlich eine steuerliche Vereinbarung über die Vereinbarkeit der im Rahmen der Berechnung des Gewinns innerhalb eines internationalen Konzerns zu verwendenden Verrechnungspreise mit dem Fremdvergleichsgrundsatz. Aus [vertraulich]<sup>1</sup> der APA geht hervor, dass diese u. a. das Ziel hatte, für die jährlichen Körperschaftsteuererklärungen in den Niederlanden verwendet zu werden. Die APA galt für den Zeitraum vom 1. Oktober 2007 bis zum 31. Dezember 2017.

1 Nicht wiedergegebene vertrauliche Daten.

- 13 Die APA sah eine Methode zur fremdvergleichskonformen Ermittlung der Vergütung von SMBV für ihre Produktions- und Vertriebstätigkeiten innerhalb des Starbucks-Konzerns vor. Außerdem billigte die APA den Betrag der Lizenzgebühr, die SMBV an Alki für die Nutzung der Rösttechnologie, Kaffeemischungen und Röstkurven des Kaffees (im Folgenden: geistiges Eigentum im Bereich Rösten) im Rahmen des Herstellungsprozesses und der Lieferung von Kaffee an die Betreiber der Verkaufsstellen zahlte.
- 14 Insbesondere betreffend den Anwendungsbereich der APA [*vertraulich*]. Was die Aufgaben von SMBV anbelangt, [*vertraulich*] war die Letztere hauptsächlich für die Produktion von gerösteten Kaffeebohnen sowie die Lieferung von gerösteten Kaffeebohnen und verwandten Produkten an die Starbucks-Verkaufsstellen in der Region Europa, Naher Osten und Afrika (im Folgenden: EMEA-Region) verantwortlich, und sie war in den Niederlanden Eigentümerin einer Rösterei. Außerdem gab die APA an, dass SMBV gewisse Rechte des geistigen Eigentums, die Alki gehörten, in Lizenz nutze und dass diese Rechte im Rahmen des Herstellungsprozesses sowie der Lieferung von Kaffee an die Betreiber der Verkaufsstellen erforderlich seien. SMBV zahle dafür die Vergütung an Alki. [*vertraulich*] Überdies, nach [*vertraulich*] der APA, übte SMBV eine Vertriebsfunktion für mehrere andere Waren im Zusammenhang mit Kaffee aus und stellte, neben den Logistikfunktionen bezüglich ihrer eigenen Produktionstätigkeiten, auch eine logistische Unterstützung für andere Waren auf gewissen Märkten bereit.
- 15 Zur Verrechnungspreismethode für die Produktions- und Vertriebstätigkeiten von SMBV legte [*vertraulich*] die APA u. a. dar, dass die Vergütung von SMBV auf der Grundlage der Kostenaufschlagmethode (cost plus method) (vgl. unten, Rn. 187, zur Bedeutung dieses Ausdrucks) zu ermitteln war und dass diese fremdvergleichskonform war, wenn die „operative Gewinnspanne“ [*vertraulich*] % der relevanten Kostenbasis betrug (im Folgenden: Kostenbasis von SMBV). Außerdem waren nach der APA nicht Teil der Kostenbasis von SMBV:
- die Kosten für die Starbucks-Becher, -Papierservietten usw.;
  - die Kosten der grünen Kaffeebohnen;
  - die Logistik- und Vertriebskosten im Zusammenhang mit von Dritten erbrachten Leistungen und die Vergütung für Tätigkeiten Dritter im Rahmen der sogenannten Auftragsfertigung (consignment manufacturing);
  - die Zahlung der Lizenzgebühr.
- 16 Zur von SMBV jährlich an Alki zu leistenden Lizenzgebühr [*vertraulich*] sah die APA vor, dass diese auf der Grundlage der Differenz zwischen dem realisierten Betriebsgewinn im Hinblick auf die Produktions- und Vertriebsfunktion, vor Kosten im Zusammenhang mit der Vergütung, und der Vergütung von SMBV festgelegt werde. Die Zahlung der Lizenzgebühr war für die Zwecke der Körperschaftsteuer abzugsfähig und unterlag nicht der niederländischen Quellensteuer.

## **C. Vorgeschichte des Rechtsstreits**

### ***1. Zum Verwaltungsverfahren vor der Kommission***

- 17 Am 30. Juli 2013 übermittelte die Kommission dem Königreich der Niederlande ein erstes Auskunftersuchen zu den nationalen Gepflogenheiten bei Steuervorbescheiden im Bereich der Besteuerung von Gesellschaften. In diesem Rahmen ersuchte sie um Übermittlung aller

Steuervorbescheide zugunsten von SMBV und von Starbucks Coffee Emea BV, zwei Tochtergesellschaften des Starbucks-Konzerns mit Sitz in den Niederlanden. Auf diese Aufforderung hin übermittelte das Königreich der Niederlande u. a. die APA.

- 18 Am 11. Juni 2014 leitete die Kommission das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV (im Folgenden: Einleitungsbeschluss) in Bezug auf die APA mit der Begründung ein, dass die Letztere eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen könnte.
- 19 Nach dem Einleitungsbeschluss tauschte sich die Kommission mehrmals mit dem Königreich der Niederlande sowie mit den Einheiten im Starbucks-Konzern, die die Gesprächspartner der Kommission während des Verwaltungsverfahrens waren (im Folgenden: Starbucks-Gesprächspartner), u. a. zum Thema der APA aus.

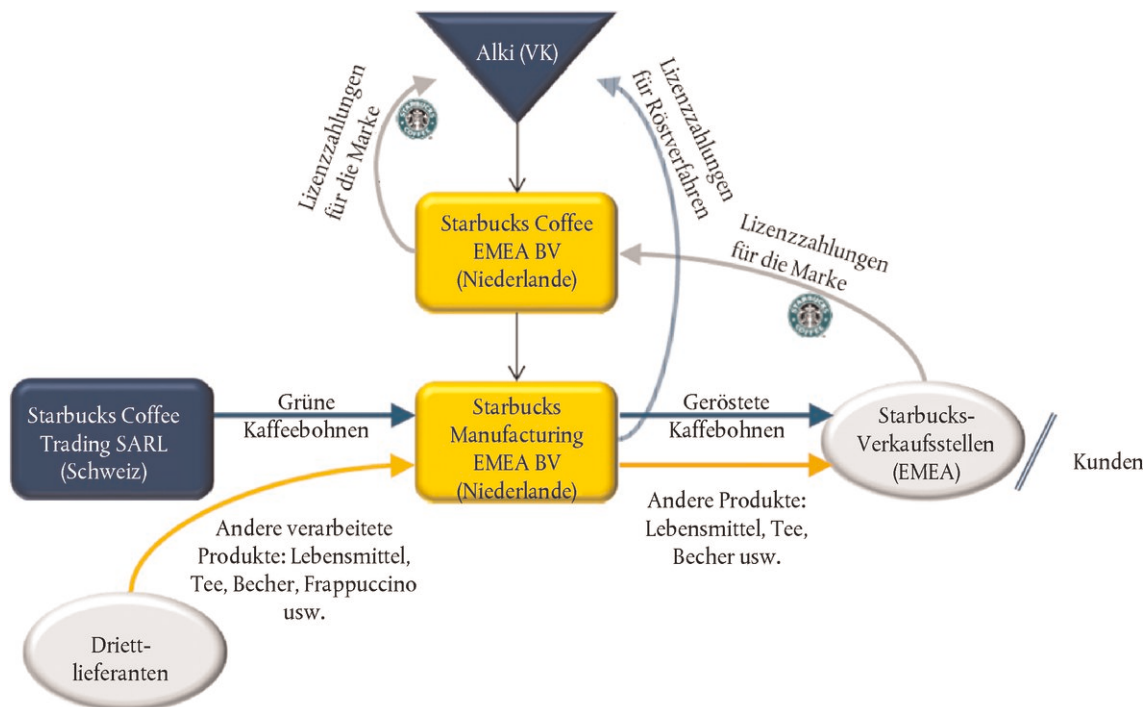
## **2. Zum angefochtenen Beschluss**

- 20 Am 21. Oktober 2015 erließ die Kommission den angefochtenen Beschluss. In diesem Beschluss stellte die Kommission zum einen fest, dass die APA eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe darstelle, und ordnete zum anderen die Rückforderung dieser Beihilfe an. Der angefochtene Beschluss gliedert sich in elf Abschnitte.

### **a) Zur Beschreibung der beanstandeten Maßnahme**

- 21 In Abschnitt 2 („Erläuterung der beanstandeten Maßnahmen“) des angefochtenen Beschlusses bestimmte die Kommission die APA als die beanstandete Maßnahme. Sie wies darauf hin, dass die APA auf der Grundlage des vom Steuerberater des Starbucks-Konzerns erstellten Verrechnungspreisberichts (im Folgenden: Verrechnungspreisbericht) geschlossen worden sei, und stellte fest, dass dieses Dokument fester Bestandteil der APA sei (Erwägungsgründe 40 und 46 des angefochtenen Beschlusses).
- 22 Erstens legte die Kommission dar, dass die niederländischen Steuerbehörden durch den Abschluss der APA akzeptiert hätten, dass die vom Steuerberater des Starbucks-Konzerns bestimmte Vergütung für die Funktionen von SMBV in den Niederlanden fremdvergleichskonform sei. Sodann hätten die niederländischen Behörden auch akzeptiert, dass die Höhe der von SMBV an Alki geleisteten Lizenzgebühr der Differenz zwischen dem realisierten Betriebsgewinn vor den Lizenzgebührenzahlungen und der Vergütung von SMBV, wie von der APA vorgesehen, entspreche. Die Kommission stellte fest, dass nach der APA die Lizenzgebühr für Zwecke der Körperschaftsteuer abzugsfähig sei und nicht der niederländischen Quellensteuer unterliege (Erwägungsgründe 40 bis 44 des angefochtenen Beschlusses).
- 23 Zweitens legte die Kommission den Inhalt des Verrechnungspreisberichts dar. Zunächst stellte die Kommission fest, der Verrechnungspreisbericht habe Starbucks Coffee Emea als Hauptniederlassung des Starbucks-Konzerns in der EMEA-Region dargestellt. Diese habe die Aufgabe gehabt, die Rechte des geistigen Eigentums des Starbucks-Konzerns (Marken, Technologien und Know-how) – für die sie selbst eine Lizenzgebühr an Alki gezahlt habe – Dritten, die die Starbucks-Filialen betrieben, in Unterlizenz zu gewähren. Diese Dritten hätten sodann an Starbucks Coffee Emea Lizenzgebühren entsprechend einem Prozentsatz vom Umsatz gezahlt. Insoweit sei der Steuerberater des Starbucks-Konzerns der Ansicht gewesen, dass die Preisvergleichsmethode verwendet werden könne, um die fremdvergleichskonforme Vergütung konzerninterner Rechte des geistigen Eigentums an Starbucks Coffee Emea zu ermitteln.
- 24 Sodann wies die Kommission zum einen zu SMBV darauf hin, dass sich der Verrechnungspreisbericht darauf beschränke, darzulegen, dass SMBV in erster Linie Rohkaffee verarbeite und gerösteten Kaffee an verbundene und nicht verbundene Einheiten verkaufe. Im Rahmen dieser Tätigkeiten sei SMBV

verpflichtet gewesen, das von den im Gebiet der Vereinigten Staaten niedergelassenen Gesellschaften des Starbucks-Konzerns (im Folgenden: Starbucks US) übermittelte Lastenheft zu beachten, und sie sei dafür verantwortlich gewesen, sicherzustellen, dass seine Produktion den Qualitätsstandards von Starbucks US entspreche. SMBV sei auch als zwischengeschaltete Vertriebsseinheit für eine Reihe von Nicht-Kaffee-Produkten tätig gewesen und habe „die Lieferkettenaktivitäten [unterstützt]“. Zum anderen habe SMBV zur Ausübung dieser Tätigkeit die grünen Kaffeebohnen bei einem in der Schweiz ansässigen Tochterunternehmen des Starbucks-Konzerns, Starbucks Coffee Trading SARL (im Folgenden: SCTC), bezogen. SMBV habe auch eine Lizenzgebühr an Alki für die Nutzung der Kaffeeröstverfahren sowie das Recht, die Starbucks-Filialen mit Kaffee zu beliefern, gezahlt. Insoweit legte die Kommission dar, dass der Verrechnungspreisbericht den Lizenzvertrag, mit dem SMBV eine Lizenzgebühr an Alki gezahlt habe, nicht unter den wesentlichen Geschäftsvorfällen aufgeführt habe. Die Beziehungen zwischen SMBV und den verschiedenen Einheiten des Starbucks-Konzerns wurden in der nachfolgend wiedergegebenen Abbildung 1 des angefochtenen Beschlusses dargestellt:



- 25 Schließlich stellte die Kommission fest, dass hinsichtlich der Wahl der Verrechnungsmethode der Verrechnungspreisbericht die TNMM herangezogen habe, wobei nach dieser Methode die Nettomargen zu berücksichtigen seien, die bei vergleichbaren Transaktionen von unabhängigen Unternehmen erzielt worden seien. Laut dem Verrechnungspreisbericht sei diese Methode im vorliegenden Fall geeignet gewesen, da die geschäftsvorfallbezogenen und funktionellen Unterschiede der zu vergleichenden Einheiten für die Bestimmung der Nettomarge weniger Quellen von Fehlern gewesen seien als im Rahmen der Standardmethoden (55. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 26 Der Steuerberater habe für die Anwendung der TNMM als Gewinnindikator die Betriebskosten der Tätigkeiten, für die SMBV einen Mehrwert geschaffen habe, gewählt. Nach einer Suche nach vergleichbaren Unternehmen sei der Steuerberater davon ausgegangen, dass der Nettogewinn für die mit SMBV vergleichbaren Unternehmen einem Aufschlag auf die Gesamtkosten entsprochen habe. Sodann habe der Steuerberater des Starbucks-Konzerns zwei Anpassungen vorgenommen, um die Unterschiede zwischen den verglichenen Einheiten und SMBV, wie die übernommenen Risiken oder ausgeübten Funktionen, zu berücksichtigen. Die erste Anpassung habe der Tatsache Rechnung tragen sollen, dass die Kostenbasis von SMBV, auf die der Aufschlag angewandt worden sei, keine Kostenkomponente für grüne Kaffeebohnen enthalten habe. Mit der zweiten Anpassung habe der

Umstand berücksichtigt werden sollen, dass die vergleichbaren Unternehmen die Kosten der Rohstoffe getragen hätten und dass ihr Ertrag auf einer Kostenbasis berechnet worden sei, in der die Rohstoffe enthalten seien. Durch die Anwendung dieser zwei Anpassungen sei daher der Aufschlag von [vertraulich] % der Kostenbasis von SMBV ermittelt worden (Erwägungsgründe 56 bis 61 des angefochtenen Beschlusses).

- 27 Drittens legte die Kommission den Inhalt der OECD-Leitlinien von 1995 und 2010 dar. In den OECD-Leitlinien würden fünf Methoden für die approximative Bestimmung fremdvergleichskonformer Preise für Geschäftsvorfälle und für die Gewinnzurechnung zwischen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe genannt. Diese nähmen eine Unterscheidung dieser fünf Methoden zwischen geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden vor. Laut dem angefochtenen Beschluss ist den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden der Vorzug zu geben. Zu den fünf in den OECD-Leitlinien genannten Methoden hätten u. a. die Preisvergleichsmethode und die TNMM gehört (Erwägungsgründe 67 bis 70 des angefochtenen Beschlusses).
- 28 Die erste Methode, die Preisvergleichsmethode, ist nach der Darlegung der Kommission eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode, die den für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen im Rahmen eines Geschäftsvorfalles zwischen zwei verbundenen Unternehmen berechneten Preis mit dem Preis vergleicht, der für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen im Rahmen eines vergleichbaren, unter vergleichbaren Umständen durchgeführten Geschäftsvorfalles zwischen zwei voneinander unabhängigen Unternehmen berechnet wird (Erwägungsgründe 67 und 71 des angefochtenen Beschlusses).
- 29 Die zweite Methode, die TNMM, wurde von der Kommission als eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode beschrieben, die in einer Schätzung der potenziellen Höhe des Gewinns nach dem Fremdvergleichsgrundsatz für eine als Ganzes betrachtete Tätigkeit und nicht für einzelne Transaktionen besteht. Dazu sei ein Indikator für das Gewinn-Niveau, wie Kosten, Umsatz oder Anlageinvestition, heranzuziehen, auf den eine Gewinnrate angewandt werde, die der Gewinnrate bei vergleichbaren auf dem freien Markt durchgeführten Transaktionen entspreche (Erwägungsgründe 67 und 72 bis 74 des angefochtenen Beschlusses).

#### ***b) Zur Würdigung der beanstandeten Maßnahme***

- 30 In Abschnitt 9 („Beihilferechtliche Würdigung der Maßnahme“) des angefochtenen Beschlusses schloss die Kommission, dass eine staatliche Beihilfe vorliege. Sie vertrat die Ansicht, dass die vier Voraussetzungen für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe erfüllt seien.
- 31 Nachdem sie an die Voraussetzungen für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV erinnert hatte, stellte die Kommission fest, dass die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe, nach der eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln finanzierte Maßnahme erforderlich sei, erfüllt gewesen sei. Insoweit habe zum einen mit der APA die niederländische Steuerverwaltung eine Methode der Gewinnzuweisung an SMBV im Starbucks-Konzern akzeptiert, wie sie vom Steuerberater des Starbucks-Konzerns vorgeschlagen worden sei. SMBV habe daher auf dieser Basis ihre jährliche Körperschaftsteuerschuld gegenüber den Niederlanden bestimmt. Nach Ansicht der Kommission sei die APA demnach dem Königreich der Niederlande zuzuschreiben. Zum anderen stellte die Kommission fest, dass diese APA zu einer Verminderung der Steuerschuld von SMBV in den Niederlanden durch eine Abweichung von den Steuern geführt habe, die SMBV ohne die APA nach dem allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuergesetz hätte zahlen müssen. Die APA habe somit zu einer Senkung der Steuereinnahmen des Königreichs der Niederlande geführt (Erwägungsgründe 223 bis 226 des angefochtenen Beschlusses).



- 32 Hinsichtlich der zweiten und der vierten Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe war die Kommission zum einen der Ansicht, dass die APA den Handel innerhalb der Union beeinträchtigen könne, da SMBV Teil des Starbucks-Konzerns sei, einer weltweit agierenden Geschäftseinheit, die in allen Mitgliedstaaten der Union tätig sei. Zum anderen, soweit die APA die SMBV von einer Steuerschuld befreie, die sie sonst nach dem allgemeinen Körperschaftsteuerrecht hätte zahlen müssen, verfälsche diese APA den Wettbewerb oder drohe, ihn dadurch zu verfälschen, dass sie die Finanzposition von SMBV stärke (227. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 33 Zur dritten Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe legte die Kommission dar, dass die APA der SMBV dadurch einen selektiven Vorteil verschafft habe, dass sie eine Verringerung der von SMBV in den Niederlanden zu entrichtenden Steuern bewirkt habe, im Vergleich zu den Steuern, die SMBV unter dem allgemeinen Körperschaftsteuersystem sowie im Vergleich zu den unabhängigen Unternehmen hätte entrichten müssen (228. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 34 Zunächst wies die Kommission darauf hin, dass nach der Rechtsprechung eine Analyse in drei Schritten erforderlich sei, um festzustellen, ob eine Maßnahme selektiv sei. Zuerst werde das „Referenzsystem“, d. h. die normalerweise auf den Begünstigten der Steuermaßnahme anwendbare Steuerregelung, ermittelt. Sodann sei zu prüfen, ob die Steuermaßnahme eine Abweichung von diesem Referenzsystem darstelle, da sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführe, die sich im Hinblick auf die Ziele, die mit diesem System verfolgt würden, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden. Schließlich müsse, wenn die Maßnahme eine Abweichung vom Referenzsystem darstelle, der Mitgliedstaat nachweisen, dass die Maßnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Referenzsystems gerechtfertigt sei (230. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 35 Zum ersten Schritt, nämlich der Bestimmung des Referenzsystems, war die Kommission der Auffassung, dass das Referenzsystem aus dem allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem bestanden habe, dessen Ziel die Besteuerung der Gewinne aller steuerpflichtigen Unternehmen in den Niederlanden gewesen sei. Insoweit seien die Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden gebietsansässige Steuerpflichtige, und die Körperschaftsteuer gelte für ihr weltweit erzielt Einkommen. Bei Unternehmen ohne Sitz in den Niederlanden, den nicht gebietsansässigen Unternehmen, werde das Einkommen aus niederländischen Quellen besteuert. Nach Ansicht der Kommission waren die integrierten Unternehmen und die unabhängigen Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation im Hinblick auf dieses Ziel und unterlagen daher unterschiedslos der Körperschaftsteuer. Insoweit habe der Unterschied in den Berechnungsmodalitäten der steuerpflichtigen Gewinne der integrierten Unternehmen keine Auswirkung auf das Ziel des Referenzsystems, nämlich die Besteuerung aller steuerpflichtigen Unternehmen in den Niederlanden (Erwägungsgründe 231 bis 244 des angefochtenen Beschlusses).
- 36 Zum zweiten oben in Rn. 34 angeführten Schritt, nämlich zum Nachweis einer Abweichung vom Referenzsystem, wies die Kommission zunächst darauf hin, dass die Frage, ob eine Steuermaßnahme eine Abweichung vom Referenzsystem darstelle oder nicht, in der Regel mit der Feststellung eines Vorteils, der dem Begünstigten durch diese Maßnahme gewährt werde, einhergehe. Wenn eine Steuermaßnahme zu einer Verringerung der Steuerschuld eines Begünstigten im Vergleich zur Steuer führe, die er normalerweise ohne diese Maßnahme hätte entrichten müssen, stelle diese Verringerung sowohl den durch die Steuermaßnahme gewährten Vorteil als auch die Abweichung vom Referenzsystem dar (253. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 37 Außerdem ermögliche nach der Rechtsprechung im Fall von individuellen Beihilfemaßnahmen die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils grundsätzlich eine Annahme der Selektivität dieser Maßnahme. Im vorliegenden Fall sei die SMBV gewährte APA eine individuelle Beihilfemaßnahme (254. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

- 38 Schließlich habe der Gerichtshof im Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), festgestellt, dass, wenn eine steuerliche Maßnahme dazu führe, dass ein integriertes Unternehmen Verrechnungspreise anwende, die nicht mit den entsprechenden Preisen im freien Wettbewerb identisch seien, also mit fremdvergleichskonform verhandelten Preisen von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen, diese Maßnahme dem integrierten Unternehmen in dem Sinne einen Vorteil verschaffe, dass sie eine Herabsetzung seiner Steuerbemessungsgrundlage und somit auch seiner Steuerschuld im Rahmen des allgemeinen Körperschaftsteuersystems zur Folge habe. Der Fremdvergleichsgrundsatz bestehe darin, dass Transaktionen zwischen Konzernunternehmen so vergütet werden sollten, wie wenn sie von unabhängigen Unternehmen unter freien Wettbewerbsbedingungen verhandelt worden wären. Daher müsse die Kommission prüfen, ob die von der niederländischen Steuerbehörde durch die APA gebilligte Methode für die Bestimmung der steuerpflichtigen Gewinne von SMBV in den Niederlanden von einer Methode abweiche, die zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktorientiertes Ergebnis führe und somit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche. In diesem Fall werde davon ausgegangen, dass die APA der SMBV einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe (Erwägungsgründe 259 bis 263 des angefochtenen Beschlusses).
- 39 Folglich vertrat die Kommission die Auffassung, dass der Fremdvergleichsgrundsatz unbedingt Teil ihrer Bewertung der den integrierten Unternehmen gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 1 AEUV bilde, unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat diesen Grundsatz in seinem nationalen Rechtssystem übernommen habe oder nicht. Sodann wies die Kommission in ihrer Antwort auf die Argumente der Niederlande im Rahmen des Verwaltungsverfahrens darauf hin, dass sie nicht untersucht habe, ob die APA mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Sinne von Art. 8b Körperschaftsteuergesetz und dem Verrechnungspreisdekret im Einklang gestanden habe, sondern dass sie beabsichtigt habe, festzustellen, ob die niederländische Steuerverwaltung SMBV einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gewährt habe (Erwägungsgründe 264 bis 265 des angefochtenen Beschlusses).
- 40 In Anbetracht dieser Gesichtspunkte legte die Kommission eine Reihe von Argumentationslinien zum Nachweis dafür dar, dass die APA der SMBV einen selektiven Vorteil verschafft habe. In einer Hauptbegründung führte die Kommission mehrere Argumentationslinien, einige davon hilfsweise, aus, mit denen nachgewiesen werden sollte, dass die APA vom allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem abweiche. Hilfsweise führte die Kommission aus, dass die APA von Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes sowie vom Verrechnungspreisdekret abweiche.
- 41 Insbesondere legte die Kommission erstens in ihrer Hauptbegründung zum Nachweis, dass die APA vom allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem abweiche, dar, dass der Steuerberater des Starbucks-Konzerns zur Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne von SMBV die TNMM gewählt habe. Die verschiedenen vom Steuerberater des Starbucks-Konzerns vorgeschlagenen und vom Königreich der Niederlande gebilligten methodischen Entscheidungen hätten zu einer Herabsetzung der von SMBV entrichteten Körperschaftsteuer geführt, verglichen mit unabhängigen Unternehmen, deren steuerpflichtige Gewinne vom Markt bestimmt würden (Erwägungsgründe 268 bis 274 des angefochtenen Beschlusses).
- 42 Als Erstes habe der Verrechnungspreisbericht nicht untersucht, ob die konzerninterne Transaktion, für welche im Grunde die APA angefordert und gewährt worden sei, nämlich die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr für die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten, fremdvergleichskonform gewesen sei. Folglich erfasse und analysiere der Verrechnungspreisbericht die relevanten konzerninternen Transaktionen und die Fremdvergleichstransaktionen nicht; das sei aber ein notwendiger erster Schritt für die Beurteilung des fremdvergleichskonformen Charakters der geschäftlichen Bedingungen, die für ähnliche Unternehmen zur Verrechnungspreisgestaltung gälten (Erwägungsgründe 275 bis 285 des angefochtenen Beschlusses).

- 43 Als Zweites war die Kommission zur Höhe der Lizenzgebühr der Ansicht, dass der Verrechnungspreisbericht zwar die Lizenzgebühr richtig bestimmt und geprüft habe, jedoch zu einem Fremdvergleichswert gleich null hätte gelangen sollen. Insbesondere habe SMBV keinen Vorteil von der Nutzung der Rechte des geistigen Eigentums, die Gegenstand der Lizenzgebühr gewesen seien, da sie sie nicht auf dem Markt verwertet habe. Die Kommission war daher der Meinung, dass die an Alki über die Lizenzgebühr gezahlten Gewinne in den Niederlanden voll hätten versteuert werden sollen (Erwägungsgründe 286 bis 341 des angefochtenen Beschlusses).
- 44 Zur Prüfung des fremdvergleichskonformen Charakters der Lizenzgebühr wandte die Kommission die Preisvergleichsmethode an und bestimmte mehrere Herstellungsvereinbarungen zwischen dem Starbucks-Konzern und Dritten oder zwischen Dritten außerhalb des Starbucks-Konzerns als vergleichbare Transaktionen.
- 45 Außerdem wies die Kommission die Argumente des Königreichs der Niederlande und von Starbucks zur Begründung für die Höhe der Lizenzgebühr zurück. Zum einen war sie der Auffassung, die Zahlung der Lizenzgebühr könne nicht die Gegenleistung für die Übernahme des unternehmerischen Risikos von SMBV durch Alki sein, da sonst die Gefahr bestünde, dass die integrierten Unternehmen vertraglich Risiken umverteilen und so jede Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ausschließen könnten. Zum anderen habe die Zahlung der Lizenzgebühr nicht durch die Höhe der von Alki an Starbucks US gezahlten Beträge gerechtfertigt werden können.
- 46 Als Drittes stellte die Kommission zur Höhe des Kaufpreises der grünen Kaffeebohnen fest, dass diese Transaktion im Verrechnungspreisbericht nicht geprüft worden sei, während dieser Bericht sie als eine der wesentlichen von SMBV durchgeführten Transaktionen identifiziere. Auf der Basis der Finanzdaten von SCTC berechnete die Kommission die durchschnittliche Bruttomarge auf die Kosten für grüne Kaffeebohnen für den Zeitraum der Gültigkeit der APA. Die Kommission vertrat die Ansicht, dass die Bruttomarge zwischen 2011 und 2014, die eine deutliche Erhöhung des Preises von grünen Kaffeebohnen zulasten von SMBV gegenüber den von SCTC getragenen Kosten habe erkennen lassen, nicht eine verlässliche Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis widerspiegeln. Sie schloss daraus, dass der von SMBV gezahlte Preiszuschlag, indem er die erzielten Gewinne und daher die Besteuerungsgrundlage von SMBV verringere, einen selektiven Vorteil darstelle (Erwägungsgründe 342 bis 361 des angefochtenen Beschlusses).
- 47 Zweitens war die Kommission im Rahmen ihrer Hauptbegründung für den Nachweis, dass die APA vom allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem abweiche, hilfsweise zu den in den vorstehenden Rn. 42 bis 46 angeführten Rügen der Ansicht, dass selbst unter der Annahme, dass die TNMM zur Ermittlung der von SMBV erzielten Gewinne angemessen sei, jedenfalls die TNMM im Verrechnungspreisbericht falsch angewandt worden sei. Sie zog daraus den Schluss, dass, da diese Methode nicht zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führe, die niederländischen Steuerbehörden sie in der APA nicht hätten billigen können (Erwägungsgründe 362 bis 408 des angefochtenen Beschlusses).
- 48 Als Erstes ging die Kommission davon aus, dass der Verrechnungspreisbericht SMBV fehlerhaft als die am wenigsten komplexe Einheit und daher die „zu untersuchende Partei“ für die Anwendung der TNMM bestimmt habe. Hingegen hätte SMBV als die komplexeste Einheit bestimmt werden müssen, da zum einen Alki nur beschränkte Tätigkeiten ausgeübt habe und zum anderen neben der Tatsache, dass SMBV andere Funktionen ausübe als die des Röstens, diese Funktion nicht in Routinefunktionen bestanden habe, sondern wesentlich sei (Erwägungsgründe 362 bis 377 des angefochtenen Beschlusses).
- 49 Als Zweites war die Kommission der Ansicht, dass der im Verrechnungspreisbericht herangezogene Gewinn-Indikator, nämlich die Betriebskosten, unangemessen gewesen sei. Der Steuerberater des Starbucks-Konzerns habe fälschlicherweise festgestellt, dass das Rösten die Hauptfunktion von SMBV gewesen sei, und nicht der Wiederverkauf und der Vertrieb. Die Kommission zog daraus den Schluss, dass die Heranziehung des von SMBV verzeichneten Umsatzes als Gewinnindikator angemessener

gewesen sei und zu einer höheren Vergütung der Tätigkeit von SMBV geführt hätte. Zur Stützung dieser Schlussfolgerung berechnete die Kommission eine Profitabilitäts-Kennzahl aus einer Gruppe unabhängiger Einheiten, die dieselben Wiederverkaufs- und Rösttätigkeiten wie SMBV ausübten. Sie kam nach einem Vergleich mit der Starbucks Manufacturing Corporation (im Folgenden: SMC) – der einzigen anderen Einheit des Konzerns, die Rösttätigkeiten für den Konzern ausübte – zu dem Ergebnis, dass SMC [vertraulich]mal gewinnbringender als SMBV auf der Grundlage der APA gewesen sei (Erwägungsgründe 379 bis 400 des angefochtenen Beschlusses).

- 50 Als Drittes war die Kommission der Auffassung, dass selbst unter der Annahme, dass die Betriebskosten ein angemessener Gewinnindikator für die Berechnung der Verrechnungspreise von SMBV gewesen wären, die zwei vom Steuerberater im Verrechnungspreisbericht vorgenommenen Anpassungen es jedenfalls nicht gestatteten, zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis zu gelangen. Die Kommission beanstandete zum einen die Verwendung einer „Betriebskapitalanpassung“ und zum anderen den Ausschluss der Kosten des im 300. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, wie im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht, als „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 1“ bezeichneten Unternehmens (im Folgenden: nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 1) aus der Kostenbasis, die zur Berechnung des Gewinnindikators benutzt worden sei (Erwägungsgründe 401 bis 408 des angefochtenen Beschlusses).
- 51 Die Kommission schloss daher, dass die von den niederländischen Steuerbehörden angenommene Methode, nach der die Gewinne von SMBV, die die Marge von [vertraulich] % der Betriebskosten überstiegen, an Alki als Lizenzgebühr gezahlt werden müssten, nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe und zu einer Herabsetzung der steuerlichen Belastung von SMBV führe.
- 52 Nach alledem stellte die Kommission im Rahmen der Prüfung im Hinblick auf das allgemeine niederländische Körperschaftsteuersystem sechs Fehler fest, die den Schluss erlaubten hätten, dass im vorliegenden Fall ein selektiver Vorteil bestehe. In dieser Prüfung spielen die ersten drei Fehler die Hauptrolle, während die drei anderen Fehler hilfsweise, auch untereinander, dargelegt werden.
- 53 Insbesondere hinsichtlich ihrer hauptsächlich vertretenen Auffassung war die Kommission der Ansicht, dass die von der APA gebilligte Methode von einer Methode abweiche, die eine verlässliche Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gestatte, da
- die Wahl der TNMM falsch gewesen sei und der Verrechnungspreisbericht die konzerninterne Transaktion nicht untersucht habe, für die im Grunde die APA angefordert und gebilligt worden sei (im Folgenden: erste Argumentationslinie);
  - zum einen die APA keine Methode festlege, um sicherzustellen, dass die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe; die Preisvergleichsmethode hätte jedoch angewandt werden müssen, um die Höhe der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr zu bestimmen; in Anwendung dieser Methode hätte die Lizenzgebühr gleich null sein müssen (im Folgenden: zweite Argumentationslinie);
  - zum anderen die APA nicht untersuche, ob die Höhe des Kaufpreises der grünen Kaffeebohnen im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz sei; dieser sei jedoch zu hoch angesetzt worden (im Folgenden: dritte Argumentationslinie).
- 54 Zur hilfsweise vertretenen Auffassung war die Kommission der Ansicht, dass, selbst unter der Annahme, dass die TNMM die angemessene Methode zur Ermittlung der von SMBV erzielten Gewinne gewesen sei, die TNMM im Verrechnungspreisbericht falsch angewandt worden sei. In diesem Zusammenhang nahm die Kommission an, dass

- die von der APA gebilligte Methode von einer Methode abweiche, die eine verlässliche Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gestatte, da SMBV fehlerhaft als die am wenigsten komplexe Einheit und daher die zu untersuchende Einheit für die Anwendung der TNMM bestimmt worden sei (im Folgenden: vierte Argumentationslinie);
  - hilfsweise, die von der APA gebilligte Methode eine verlässliche Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht gestatte, da die Funktionen von SMBV fehlerhaft gewürdigt worden seien und die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator unrichtig gewesen sei (im Folgenden: fünfte Argumentationslinie);
  - hilfsweise, die von der APA gebilligte Methode eine verlässliche Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis nach dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht gestatte, da die vorgenommenen Anpassungen des Aufschlags unangemessen gewesen seien (im Folgenden: sechste Argumentationslinie);
- 55 Drittens vertrat die Kommission hilfsweise, zum Nachweis, dass die APA von Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes sowie vom Verrechnungspreisdekret abweiche, die Ansicht, dass selbst unter der Annahme, dass der relevante Referenzrahmen nicht aus den allgemeinen Körperschaftsteuerregeln bestehe, sondern, wie die niederländischen Behörden vorgetragen hätten, nur aus den Bestimmungen, die den Fremdvergleichsgrundsatz im niederländischen Recht verankerten, nämlich Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes sowie das Verrechnungspreisdekret, die APA, indem sie eine Methode zur Ermittlung der Gewinne von SMBV billige, die nicht zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führe, ebenso von diesem Referenzsystem abweiche. Zu diesem Zweck verwies die Kommission auf ihre Analyse im Hinblick auf das allgemeine niederländische Körperschaftsteuersystem und auf die sechs in den vorstehenden Rn. 52 bis 54 angeführten Argumentationslinien (im Folgenden: Argumentation zum begrenzten Referenzrahmen) (Erwägungsgründe 409 bis 412 des angefochtenen Beschlusses).
- 56 Zum dritten Schritt der Prüfung der Selektivität der steuerlichen Maßnahmen, wie oben in Rn. 34 dargelegt, war die Kommission der Meinung, dass die Abweichung vom Referenzsystem nicht begründet sei. Insoweit hätten weder die Niederlande noch Starbucks mögliche Begründungen für die selektive Behandlung von SMBV vorgelegt, wobei es ihre Aufgabe sei, eine solche Begründung aufzustellen. Die Kommission ergänzte außerdem, dass sie keine mögliche Rechtfertigung habe feststellen können (Erwägungsgründe 413 bis 414 des angefochtenen Beschlusses).
- 57 Die Kommission gelangte zu dem Schluss, dass die SMBV-APA der SMBV einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe, da sie eine Methode zur Zuweisung von Gewinnen an SMBV gebilligt habe, von der nicht angenommen werden könne, dass sie zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führe. Diese Methode habe zu einer Verminderung der Steuerschuld von SMBV im Hinblick auf das allgemeine niederländische Körperschaftsteuersystem, verglichen mit unabhängigen Unternehmen, und hilfsweise im Hinblick auf Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und das Verrechnungspreisdekret, verglichen mit anderen Konzernunternehmen, geführt (Erwägungsgründe 415 bis 416 des angefochtenen Beschlusses).
- 58 Folglich kam die Kommission zu dem Schluss, dass die APA eine staatliche Beihilfe sei (Erwägungsgründe 422 und 423 des angefochtenen Beschlusses).
- 59 Die Kommission stellte sodann fest, dass die SMBV gewährte Beihilfe mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei. Das Königreich der Niederlande habe sich nämlich auf keine der Begründungen für die Feststellung von Vereinbarkeit nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV berufen. Die fragliche Beihilfe, die als eine Betriebsbeihilfe anzusehen sei, hätte normalerweise nicht als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können (Erwägungsgründe 431 bis 434 des angefochtenen Beschlusses).

- 60 Außerdem stellte die Kommission fest, dass das Königreich der Niederlande die Kommission weder nach Art. 108 Abs. 3 AEUV über die beabsichtigte APA unterrichtet noch das in diesem Artikel dargelegte Durchführungsverbot eingehalten habe. Daher habe es sich um eine rechtswidrige Beihilfe gehandelt, die unter Verstoß gegen diese Bestimmung eingeführt worden sei (Erwägungsgründe 435 und 436 des angefochtenen Beschlusses).
- 61 Überdies seien die Informationen, auf die sich die Kommission in ihrem Beschluss gestützt habe, der niederländischen Steuerverwaltung zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA zur Verfügung gestanden. Zu den Kosten der grünen Kaffeebohnen habe der Verrechnungspreisbericht nicht die von SCTC an SMBV verrechneten Preise nach ihrer Vereinbarung für die Beschaffung von grünen Kaffeebohnen untersucht, und diese Transaktion sei zwar in der APA im Jahr 2008 untersucht worden, um den fremdvergleichskonformen Preis für diese zu ermitteln, doch habe die APA für die im Jahr 2011 beobachteten Preiserhöhungen keinen Spielraum lassen können (Erwägungsgründe 424 bis 427 des angefochtenen Beschlusses).
- 62 Schließlich stellte die Kommission fest, dass SMBV sowie der Starbucks-Konzern als Ganzes Begünstigte der Beihilfe seien, weil sie eine wirtschaftliche Einheit bildeten (Erwägungsgründe 417 bis 419 des angefochtenen Beschlusses).

### ***c) Zur Rückforderung der staatlichen Beihilfe***

- 63 In Abschnitt 10 („Rückforderung“) des angefochtenen Beschlusses legte die Kommission erstens u. a. dar, dass sie nicht verpflichtet sei, den genauen Betrag der zu erstattenden Beihilfe festzusetzen, sondern es genüge, dass der Beschluss der Kommission Angaben enthalte, die es seinem Adressaten ermöglichen, den Betrag der Rückforderung selbst zu bestimmen. Im vorliegenden Fall vertrat die Kommission die Auffassung, dass, da die Höhe der Lizenzgebühr gleich null sein müsse, der Buchgewinn von SMBV für die Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne von SMBV hätte herangezogen werden müssen. Außerdem hätten diese Gewinne um die Differenz zwischen dem für die grünen Kaffeebohnen gezahlten Preis und dem Preis, der hätte gezahlt werden müssen, erhöht werden müssen. Insoweit stelle eine Bruttomarge von [vertraulich] % für SCTC einen fremdvergleichskonformen Preis für den Kauf der Kaffeebohnen dar. Daher entspreche der Rückforderungsbetrag der Differenz zwischen den Steuern, die auf der Grundlage dieses Preises hätten gezahlt werden müssen, und dem aufgrund der APA tatsächlich gezahlten Betrag (Erwägungsgründe 442 bis 448 des angefochtenen Beschlusses).
- 64 Zweitens war die Kommission der Ansicht, dass das Königreich der Niederlande zunächst die Beihilfe von SMBV zurückfordern solle und, wenn die Letztere nicht in der Lage sei, die Zahlung durchzuführen, das Königreich der Niederlande sie sodann von Starbucks Corp. zurückfordern müsste, da die Letztere die Geschäftseinheit sei, die den Starbucks-Konzern kontrolliere (449. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

### ***d) Schlussfolgerung***

- 65 Abschließend stellte die Kommission fest, dass das Königreich der Niederlande SMBV und dem Starbucks-Konzern durch die APA auf rechtswidrige Weise eine staatliche Beihilfe gewährt und hiermit gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV verstoßen habe; das Königreich der Niederlande habe nach Art. 16 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 AEUV (ABl. 2015, L 248, S. 9) diese Beihilfe von SMBV zurückzufordern und, falls die Letztere nicht den vollen Betrag der Beihilfe zurückzahle, den ausstehenden Betrag von Starbucks Corp. zu verlangen (450. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

66 Der verfügende Teil des angefochtenen Beschlusses lautet:

*„Artikel 1*

Die Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung, die [das Königreich der] Niederlande am 28. April 2008 mit [SMBV] eingegangen [ist], welche es dem Letzteren ermöglicht, seine Körperschaftsteuerschuld in den Niederlanden auf jährlicher Basis für zehn Jahre zu bestimmen, stellt eine Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dar, welche mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist und [vom Königreich der] Niederlande... unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV in Kraft gesetzt wurde.

*Artikel 2*

(1) [Das Königreich der] Niederlande forder[t] die mit dem Binnenmarkt unvereinbare und rechtswidrige Beihilfe, die in Artikel 1 genannt wird, von [SMBV] zurück.

(2) Jeder Betrag, der von [SMBV] nicht nach der Rückforderung des vorigen Absatzes zurückgezahlt wird, wird von Starbucks [Corp.] zurückgefordert.

(3) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfe den Empfängern zur Verfügung gestellt wurde, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden.

(4) Die Zinsen werden nach Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 anhand der Zinseszinsformel berechnet.

*Artikel 3*

(1) Die in Artikel 1 genannten Beihilfen werden sofort in wirksamer Weise zurückgefordert.

(2) [Das Königreich der] Niederlande stell[t] sicher, dass dieser Beschluss binnen vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

*Artikel 4*

(1) [Das Königreich der] Niederlande übermittel[t] innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses Informationen zu der Methode, die für die Berechnung des genauen Betrags der Beihilfe verwendet wird.

(2) [Das Königreich der] Niederlande unterrichte[t] die Kommission über den Fortgang [seiner] Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beschlusses, bis die Rückzahlung der in Artikel 1 genannten Beihilfen abgeschlossen ist. Auf Anfrage der Kommission leg[t das Königreich der] Niederlande unverzüglich Informationen über die Maßnahmen vor, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen.

...“

## II. Verfahren und Anträge der Parteien

### A. Zum schriftlichen Verfahren in der Rechtssache T-760/15

67 Mit Klageschrift, die am 23. Dezember 2015 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Königreich der Niederlande Klage in der Rechtssache T-760/15 erhoben. Die Kommission hat am 30. März 2016 eine Klagebeantwortung eingereicht. Die Erwiderung und die Gegenerwiderung sind am 14. Juni 2016 bzw. 9. September 2016 eingereicht worden.

#### *1. Zur Zusammensetzung des Spruchkörpers und zur vorrangigen Behandlung*

68 Mit Schriftsatz, der am 20. Juni 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Königreich der Niederlande beantragt, dass die Rechtssache T-760/15 von einem erweiterten Spruchkörper entschieden werde. Das Gericht hat gemäß Art. 28 Abs. 5 der Verfahrensordnung vermerkt, dass die Rechtssache T-760/15 an die Fünfte erweiterte Kammer verwiesen wurde.

69 Am 26. September 2016 ist im Zuge einer Änderung der Besetzung der Kammern des Gerichts gemäß Art. 27 Abs. 5 der Verfahrensordnung des Gerichts die Berichterstatterin der Siebten erweiterten Kammer zugeteilt worden, der daher die Rechtssache T-760/15 zugewiesen worden ist.

70 Da ein Mitglied der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts an der Mitwirkung am Verfahren gehindert war, hat der Präsident des Gerichts mit Entscheidung vom 26. April 2017 den Vizepräsidenten des Gerichts dazu bestimmt, die Kammer zu ergänzen.

71 Auf Vorschlag der Berichterstatterin hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer am 12. Dezember 2017 gemäß Art. 67 Abs. 2 der Verfahrensordnung entschieden, dass die Rechtssache T-760/15 mit Vorrang entschieden wird.

#### *2. Zur Streithilfe*

72 Mit Schriftsatz, der am 6. April 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland die Zulassung als Streithelfer in der Rechtssache T-760/15 zur Unterstützung der Anträge der Kommission beantragt.

73 Mit Schriftsatz, der am 7. April 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat Irland beantragt, als Streithelfer in der Rechtssache T-760/15 zur Unterstützung der Anträge des Königreichs der Niederlande zugelassen zu werden.

74 Mit Beschluss vom 13. Juni 2016 hat der Präsident der Fünften Kammer des Gerichts den Streithilfeanträgen des Vereinigten Königreichs und Irlands stattgegeben.

75 Das Vereinigte Königreich hat mit Schriftsatz, der am 9. November 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, seinen Streithilfeantrag zurückgenommen. Mit Beschluss vom 12. Dezember 2016 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts das Vereinigte Königreich als Streithelfer in der Rechtssache T-760/15 gestrichen.

#### *3. Zu den Anträgen auf vertrauliche Behandlung*

76 Mit Schriftsatz, der am 26. Februar 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Königreich der Niederlande einen Antrag auf vertrauliche Behandlung eines Teils der Klageschrift und einiger ihrer Anlagen gegenüber der Öffentlichkeit gestellt.



- 77 Mit Schriftsatz, der am 17. Mai 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Königreich der Niederlande einen Antrag auf vertrauliche Behandlung eines Teils der Klageschrift sowie einiger ihrer Anlagen, des angefochtenen Beschlusses und eines Teils der Klagebeantwortung gegenüber Irland gestellt.
- 78 Mit Schriftsatz, der am 17. Mai 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat die Kommission einen Antrag auf vertrauliche Behandlung eines Teils der Klagebeantwortung gegenüber Irland gestellt.
- 79 Mit Schriftsatz, der am 1. Juli 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Königreich der Niederlande einen Antrag auf vertrauliche Behandlung eines Teils der Erwiderung und einiger ihrer Anlagen gegenüber Irland gestellt.
- 80 Mit am 21. Juli 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenem Schriftsatz hat das Königreich der Niederlande dem Gericht mitgeteilt, dass mit der Kommission eine Vereinbarung über die nicht vertrauliche Fassung des angefochtenen Beschlusses für die Zwecke seiner Veröffentlichung erzielt worden sei und dass es die Anträge auf vertrauliche Behandlung im Rahmen der Rechtssache T-760/15 in Bezug auf den angefochtenen Beschluss entsprechend dieser Vereinbarung abändere.
- 81 Mit Schriftsatz, der am 11. Oktober 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Königreich der Niederlande einen Antrag auf vertrauliche Behandlung eines Teils der Gegenerwiderung und einiger ihrer Anlagen gegenüber Irland gestellt.
- 82 Nach seiner Zulassung als Streithelfer hat Irland nur nicht vertrauliche Fassungen der Verfahrensunterlagen erhalten und keine Einwände gegen die Anträge auf vertrauliche Behandlung ihm gegenüber erhoben.
- 83 Auf Vorschlag der Berichterstatterin hat die Siebte erweiterte Kammer des Gerichts eine prozessleitende Maßnahme nach Art. 89 der Verfahrensordnung erlassen, mit der das Königreich der Niederlande ersucht worden ist, seine Anträge auf vertrauliche Behandlung betreffend die APA, das im 142. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses angeführte Abkommen über das Rösten zwischen SMBV und Alki und den Verrechnungspreisbericht zu ändern, um bestimmte Unstimmigkeiten in diesen Anträgen zu beseitigen. Das Königreich der Niederlande hat fristgerecht neue nicht vertrauliche Fassungen dieser Dokumente vorgelegt.

#### ***4. Zu den Anträgen der Parteien***

- 84 Das Königreich der Niederlande beantragt,
- den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;
  - der Kommission die Kosten in der Rechtssache T-760/15 aufzuerlegen.
- 85 Die Kommission beantragt,
- die Klage in der Rechtssache T-760/15 als unbegründet abzuweisen;
  - dem Königreich der Niederlande die Kosten in der Rechtssache T-760/15 aufzuerlegen.
- 86 Irland beantragt, den angefochtenen Beschluss entsprechend den Anträgen des Königreichs der Niederlande für nichtig zu erklären.

## **B. Zum schriftlichen Verfahren in der Rechtssache T-636/16**

87 Mit Klageschrift, die am 5. September 2016 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, haben Starbucks Corp. und Starbucks Manufacturing Emea (im Folgenden zusammen: Starbucks) in der Rechtssache T-636/16 Klage erhoben. Die Kommission hat am 16. März 2017 eine Klagebeantwortung eingereicht. Die Erwiderung und die Gegenerwiderung sind am 26. Juni bzw. 20. Oktober 2017 eingereicht worden.

### ***1. Zur Zusammensetzung des Spruchkörpers und zur vorrangigen Behandlung***

88 Auf Vorschlag der Siebten Kammer des Gerichts hat das Gericht am 12. Juli 2017 gemäß Art. 28 der Verfahrensordnung beschlossen, die Rechtssache an einen erweiterten Spruchkörper zu verweisen.

89 Da ein Mitglied der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts an der Mitwirkung am Verfahren gehindert war, hat der Präsident des Gerichts mit Entscheidung vom 1. August 2017 den Vizepräsidenten des Gerichts dazu bestimmt, die Kammer zu ergänzen.

90 Auf Vorschlag der Berichterstatterin hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer am 12. Dezember 2017 gemäß Art. 67 Abs. 2 der Verfahrensordnung entschieden, dass die Rechtssache T-636/16 mit Vorrang entschieden wird.

### ***2. Zu den Anträgen auf vertrauliche Behandlung***

91 Mit Schriftsatz, der am 7. April 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, und nach Mängelbehebung mit Schriftsätzen, die am 23. April 2018 eingegangen sind, hat Starbucks einen Antrag auf vertrauliche Behandlung bestimmter Angaben in der Klageschrift, in der Klagebeantwortung, in der Erwiderung, in der Gegenerwiderung sowie in gewissen Anlagen zu diesen Schriftsätzen gegenüber Irland gestellt.

### ***3. Zu den Anträgen der Parteien***

92 Starbucks beantragt,

- die Art. 1 bis 4 des angefochtenen Beschlusses für nichtig zu erklären;
- hilfsweise, Art. 2 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses für nichtig zu erklären;
- der Kommission die Kosten in der Rechtssache T-636/16 aufzuerlegen.

93 Die Kommission beantragt,

- die Klage in der Rechtssache T-636/16 als unbegründet abzuweisen;
- Starbucks die Kosten in der Rechtssache T-636/16 aufzuerlegen.

## **C. Zur Verbindung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zum mündlichen Verfahren**

94 Mit Schriftsatz, der am 23. Februar 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat Starbucks beantragt, die Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 zu gemeinsamem mündlichen Verfahren zu verbinden.

- 95 Mit Beschluss vom 7. Juni 2017 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts beschlossen, die Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 in diesem Stadium des Verfahrens nicht zu verbinden.
- 96 Mit Beschluss vom 8. Mai 2018 hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts die Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 gemäß Art. 68 der Verfahrensordnung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren verbunden.
- 97 Das Gericht hat auf Vorschlag der Berichterstatterin beschlossen, das mündliche Verfahren zu eröffnen, und die Parteien im Rahmen prozessleitender Maßnahmen im Sinne von Art. 89 der Verfahrensordnung zur Beantwortung schriftlicher Fragen aufgefordert. Die Parteien sind dieser prozessleitenden Maßnahme fristgerecht nachgekommen.
- 98 Mit am 7. und 15. Juni 2018 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenen Schriftsätzen hat Starbucks die vertrauliche Behandlung bestimmter Angaben in seiner Beantwortung der prozessleitenden Maßnahmen sowie in derjenigen der Kommission beantragt.
- 99 Starbucks hat zum Sitzungsbericht mit Schriftsatz, der am 8. Juni 2018 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, Stellung genommen.
- 100 Mit Schriftsatz, der am 14. Juni 2018 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat die Kommission die Rücknahme der Stellungnahme von Starbucks zum Sitzungsbericht aus der Akte verlangt.
- 101 Nachdem Irland nur nicht vertrauliche Fassungen der oben in den Rn. 91, 98 und 99 angeführten Verfahrensunterlagen erhalten hat, hat es keine Einwände gegen die Anträge auf vertrauliche Behandlung ihm gegenüber erhoben.
- 102 Mit Schriftsatz, der am 26. Juni 2018 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat Starbucks die Genehmigung beantragt, in der mündlichen Verhandlung technische Mittel zu verwenden, und vorgeschlagen, während der mündlichen Verhandlung einen Sachverständigen heranzuziehen. In der mündlichen Verhandlung ist die Kommission aufgefordert worden, mündlich zu diesem Antrag Stellung zu nehmen und hat ihrerseits die Genehmigung beantragt, in der mündlichen Verhandlung technische Mittel zu verwenden.
- 103 In der mündlichen Verhandlung vom 2. Juli 2018 haben die Parteien unter Verwendung der beantragten technischen Mittel mündlich verhandelt und Fragen des Gerichts beantwortet.
- 104 Die Parteien sind in der mündlichen Verhandlung zu einer etwaigen Verbindung der Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung gehört worden, was das Gericht im Sitzungsprotokoll vermerkt hat.

### **III. Rechtliche Würdigung**

- 105 Für die Prüfung der vorliegenden Klagen sind vorab bestimmte verfahrensrechtliche Fragen der Parteien zu behandeln, bevor die von ihnen in der Sache erhobenen Klagegründe zu untersuchen sind.

#### **A. Verfahrensrechtliche Fragen**

- 106 Zu den verfahrensrechtlichen Fragen, die sich im vorliegenden Fall stellen, ist zunächst die etwaige Verbindung der vorliegenden Rechtssachen zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu prüfen. Sodann ist der Antrag der Kommission zu prüfen, der darauf gerichtet ist, die

Stellungnahme von Starbucks vom 8. Juni 2018 zum Sitzungsbericht aus den Akten zu entfernen. Schließlich ist die Frage der Zulässigkeit der Anlage A.7 zur Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 zu prüfen, die von der Kommission bestritten worden ist.

### ***1. Zur Verbindung der vorliegenden Rechtssachen zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung***

- 107 Nach Art. 19 Abs. 2 der Verfahrensordnung hat der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts die in seine Zuständigkeit fallende Entscheidung über die Verbindung der Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung auf die Siebte erweiterte Kammer des Gerichts übertragen.
- 108 Nachdem die Parteien in der Sitzung zu einer etwaigen Verbindung gehört worden sind, sind die Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 wegen Zusammenhangs zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung zu verbinden.

### ***2. Zum Antrag auf Entfernung der Stellungnahme von Starbucks zum Sitzungsbericht aus den Akten***

- 109 Mit Schreiben vom 14. Juni 2018 beantragte die Kommission beim Gericht, das Schreiben von Starbucks vom 8. Juni 2018 (vgl. oben, Rn. 100) aus den Akten in den Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 zu entfernen, soweit dieses eine Stellungnahme zum Sitzungsbericht enthalte, weil eine solche Stellungnahme weder von der Verfahrensordnung noch von den Praktischen Durchführungsbestimmungen zur Verfahrensordnung vorgesehen sei.
- 110 Zum einen ist darauf hinzuweisen, dass der Präsident der Siebten erweiterten Kammer des Gerichts mit Beschluss vom 13. Juni 2018 beschlossen hat, das Schreiben von Starbucks vom 8. Juni 2018 zu den Akten zu nehmen. Zum anderen ist es allein Sache des Gerichts, zu entscheiden, ob von der Verfahrensordnung nicht vorgesehene Schriftstücke zu den Akten zu nehmen sind. Folglich ist der Antrag der Kommission auf Entfernung des Schreibens vom 8. Juni 2018 aus den Akten zurückzuweisen.
- 111 Allerdings ist nach Art. 84 Abs. 1 der Verfahrensordnung das Vorbringen neuer Klage- und Verteidigungsgründe im Laufe des Verfahrens unzulässig, es sei denn, dass sie auf rechtliche oder tatsächliche Gesichtspunkte gestützt werden, die erst während des Verfahrens zutage getreten sind.
- 112 Da Starbucks keine Begründung für das verspätete Vorbringen der Argumente im Schreiben vom 8. Juni 2018 beigebracht hat, sind sie, wie die Kommission geltend gemacht hat, als unzulässig zurückzuweisen, soweit sie über eine einfache Stellungnahme zur Vertraulichkeit und Richtigkeit des Sitzungsberichts hinausgehen, indem sie die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe abändern.

### ***3. Zur Zulässigkeit von Anlage A.7 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15***

- 113 Die Kommission bestreitet die Zulässigkeit von Anlage A.7 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15, die einen schematischen Vergleich gewisser Gesichtspunkte der Funktionsweise der zwischen dem Starbucks-Konzern und gewissen Dritten geschlossenen Verträge enthält. Nach Ansicht der Kommission haben sich die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die sich die Klage stütze, zumindest in gedrängter Form, aber zusammenhängend und verständlich unmittelbar aus dem Text der Klageschrift zu ergeben; andernfalls seien sie unzulässig. Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

- 114 Es ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 21 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und Art. 76 Buchst. d der Verfahrensordnung jede Klageschrift den Streitgegenstand, die geltend gemachten Klagegründe und Argumente sowie eine kurze Darstellung der Klagegründe enthalten muss. Diese Angaben müssen so klar und genau sein, dass dem Beklagten die Vorbereitung seiner Verteidigung und dem Gericht die Entscheidung über die Klage, gegebenenfalls auch ohne weitere Informationen, ermöglicht wird. Für die Zulässigkeit einer Klage ist es erforderlich, dass sich die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf denen sie beruht, zumindest in gedrängter Form, aber zusammenhängend und verständlich, aus dem Wortlaut der Klageschrift selbst ergeben. Zwar kann ihr Text zu speziellen Punkten durch Bezugnahmen auf bestimmte Abschnitte beigefügter Schriftstücke untermauert und ergänzt werden, doch kann eine pauschale Bezugnahme auf andere Schriftstücke, auch wenn sie der Klageschrift als Anlagen beigefügt sind, nicht das Fehlen der wesentlichen Bestandteile der Rechtsausführungen ausgleichen, die nach den oben genannten Vorschriften in der Klageschrift enthalten sein müssen. Die Anlagen können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie Klagegründe oder Argumente untermauern oder ergänzen, die die Klägerinnen in ihren Schriftsätzen ausdrücklich angeführt haben, und genau bestimmt werden kann, welche darin enthaltenen Elemente die fraglichen Klagegründe oder Argumente untermauern oder ergänzen. Außerdem ist es nicht Sache des Gerichts, die Klagegründe und Argumente, auf die sich die Klage möglicherweise stützen lässt, in den Anlagen zu suchen und zu bestimmen, denn die Anlagen haben eine bloße Beweis- und Hilfsfunktion (vgl. Urteil vom 14. März 2013, Fresh Del Monte Produce/Kommission, T-587/08, EU:T:2013:129, Rn. 268 bis 271 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 115 Im vorliegenden Fall ist darauf hinzuweisen, dass das Königreich der Niederlande zu den Verträgen, die zwischen dem Starbucks-Konzern und den externen Kaffeeröstern und den Herstellern von Kaffee-Folgeerzeugnissen geschlossen wurden, geltend macht, dass Anlage A.7 „eine schematische Zusammenfassung der Vergleichswerte der von der Kommission vorgelegten Verträge [enthält] ...“, die die drei [in der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15] angeführten Unterschiede wiedergibt“. Allerdings legt das Königreich der Niederlande in den Rn. 140 bis 155 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 die Gründe dar, die seiner Ansicht nach nachweisen, dass die Verträge, auf die sich die Kommission im angefochtenen Beschluss berufe, nicht mit der vertraglichen Beziehung zwischen Alki und SMBV vergleichbar seien.
- 116 Insoweit ist festzustellen, dass alle in der Anlage A.7 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 enthaltenen Argumente sich hinreichend klar und genau aus den Rn. 140 bis 155 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 ergeben. Daher wäre ohne Anlage A.7 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 die Kommission in der Lage gewesen, ihre Verteidigung vorzubereiten, und das Gericht, über die Klage zu entscheiden. Der einzige Mehrwert von Anlage A.7 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 besteht somit in der Angabe, welche die spezifischen, von den jeweiligen Argumenten des Königreichs der Niederlande betroffenen Verträge sind, wenn es in den Rn. 140 bis 155 der Klageschrift auf die „meisten“ oder die „Mehrheit“ dieser Verträge Bezug nimmt.
- 117 Das Vorbringen der Kommission, wonach Anlage A.7 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 als unzulässig zurückzuweisen sei, ist daher zurückzuweisen.

## **B. Zu den Klagegründen und zur Struktur der Prüfung der vorliegenden Klagen**

- 118 Die Klagen in den Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 sind auf Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses gerichtet, soweit er die APA als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV einstuft und soweit er die Rückforderung der Körperschaftsteuerbeträge anordnet, die das Königreich der Niederlande bei SMBV nicht erhoben habe.
- 119 Zur Stützung ihrer Klagen machen das Königreich der Niederlande und Starbucks fünf bzw. zwei Klagegründe geltend, die sich größtenteils überschneiden.

- 120 Im Rahmen des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 sowie des ersten Teils des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 stellen das Königreich der Niederlande und Starbucks die Prüfung des selektiven Charakters der APA durch die Kommission in Frage. Insbesondere machen sie geltend, die Kommission habe einen falschen Bezugsrahmen für die Prüfung der Selektivität der APA herangezogen.
- 121 Im Rahmen des zweiten, dritten und vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 sowie des zweiten Teils des ersten Klagegrundes und des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 machen das Königreich der Niederlande und Starbucks geltend, dass die Analyse der Kommission, wonach die APA der SMBV einen Vorteil gewähre, falsch sei.
- 122 Insbesondere im Rahmen des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 und des zweiten Teils des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 bringen das Königreich der Niederlande und Starbucks im Wesentlichen einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV vor, soweit die Kommission das Vorliegen eines Vorteils zu Unrecht im Hinblick auf einen eigenständigen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz geprüft und somit gegen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten verstoßen habe.
- 123 Im Rahmen des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 sowie des dritten Teils des ersten Klagegrundes und des ersten, zweiten, vierten und fünften Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 tragen das Königreich der Niederlande und Starbucks im Wesentlichen einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV vor, soweit die Kommission zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass die Wahl der TNMM zur Festlegung der Verrechnungspreise einen Vorteil dargestellt habe. Das Königreich der Niederlande und Starbucks rügen im Wesentlichen die Hauptargumentationslinie der Kommission zum Vorliegen eines steuerlichen Vorteils zugunsten von SMBV, die in den Erwägungsgründen 255 bis 361 des angefochtenen Beschlusses dargelegt wird. Diese Klagegründe betreffen die erste bis dritte oben in Rn. 53 angeführte Argumentationslinie.
- 124 Im Rahmen des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 sowie des dritten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 machen das Königreich der Niederlande und Starbucks einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV geltend, soweit die Kommission zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass die Art und Weise der Anwendung der TNMM, wie sie in der APA gebilligt worden sei, SMBV einen Vorteil gewährt habe. Diese Klagegründe betreffen die vierte bis sechste oben in Rn. 54 angeführte Argumentationslinie.
- 125 Im Rahmen des fünften Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 trägt das Königreich der Niederlande einen Verstoß gegen den Grundsatz der Sorgfalt vor.
- 126 Zur Prüfung der vom Königreich der Niederlande und von Starbucks geltend gemachten Klagegründe ist zunächst der Klagegrund zu prüfen, mit dem das Bestehen des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie ihn die Kommission im angefochtenen Beschluss darlegt, bestritten wird. Sodann sind die Klagegründe zu prüfen, mit denen bestritten wird, dass die Kommission in ihrer in den vorstehenden Rn. 53 und 54 dargelegten ersten bis sechsten Argumentationslinie nachgewiesen habe, dass die APA vom allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem abweiche und SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 AEUV verschafft habe. Außerdem ist der Klagegrund zu untersuchen, mit dem bestritten wird, dass die Kommission in ihrer Argumentation zum begrenzten Referenzrahmen, die oben in Rn. 55 dargelegt wurde, nachgewiesen habe, dass die APA vom beschränkten Bezugsrahmen abweiche, den Art. 8b des Körperschaftsteuergesetzes und das Verrechnungspreisdekret bildeten, und SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 AEUV verschaffe. Schließlich werden, wenn die Prüfung zum Vorliegen eines Vorteils zur Zurückweisung dieser Klagegründe führt, die Klagegründe einer fehlenden Selektivität der beanstandeten Maßnahme und eines Verstoßes gegen die Sorgfaltspflicht zu prüfen sein.

- 127 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung die Einstufung als staatliche Beihilfe verlangt, dass alle in Art. 107 Abs. 1 AEUV genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Daher ist anerkannt, dass eine Maßnahme nur dann als staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung qualifiziert werden kann, wenn es sich um eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln bestrittene Maßnahme handelt, zweitens die Maßnahme geeignet ist, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, drittens dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt wird und sie viertens den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht (vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 128 Im vorliegenden Fall beanstanden das Königreich der Niederlande und Starbucks, wie sich aus der Darstellung der Klagegründe in den vorstehenden Rn. 118 bis 125 ergibt, nicht die Beurteilung der Kommission zu den ersten beiden Voraussetzungen und zur vierten Voraussetzung, die zu erfüllen sind, damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe eingestuft wird. Sie bestreiten nämlich nicht, dass, angenommen, die Kommission habe nachgewiesen, dass die APA einen steuerlichen Vorteil gewähre, dieser eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln bestrittene Maßnahme darstelle, die geeignet sei, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, und die den Wettbewerb verfälsche oder zu verfälschen drohe. Die vier ersten Klagegründe in der Rechtssache T-760/15 sollen nämlich im Wesentlichen die Feststellung der Kommission in Frage stellen, dass die APA der SMBV einen selektiven Vorteil verschafft habe.
- 129 Außerdem ist zum Nachweis des selektiven Vorteils darauf hinzuweisen, dass der Ansatz der Kommission, der darin besteht, die Kriterien des Vorteils und der Selektivität gemeinsam zu prüfen, nicht für sich genommen falsch ist, da sowohl der Vorteil als auch sein selektiver Charakter geprüft werden. Das Gericht hält es jedoch für sachdienlich, zunächst zu prüfen, ob die Kommission zu Recht das Vorliegen eines Vorteils feststellen konnte, bevor es gegebenenfalls die Frage prüft, ob dieser Vorteil als selektiv anzusehen war.
- 130 Sodann werden die Argumente des Königreichs der Niederlande und von Starbucks zum Fehlen eines SMBV durch die APA verschafften Vorteils im Sinne von Art. 107 AEUV zu prüfen sein.

### **C. Zum Bestehen eines Fremdvergleichsgrundsatzes im Bereich der Kontrolle staatlicher Beihilfen und zur Wahrung des Grundsatzes der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten**

- 131 Mit seinem zweiten Klagegrund macht das Königreich der Niederlande geltend, dass die Kommission einen Fehler begangen habe, indem sie einen eigenständigen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz bestimmt habe und indem sie ihn als Kriterium für die Beurteilung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe bestimmt habe. Starbucks bringt im Wesentlichen die gleichen Rügen im zweiten Teil seines ersten Klagegrundes vor.
- 132 Erstens macht das Königreich der Niederlande geltend, dass das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), auf das sich die Kommission stütze, um einen eigenständigen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen, es nicht gestatte, das Bestehen eines solchen Grundsatzes herzuleiten. Außerdem habe die Kommission weder die Grundlage angegeben, auf der sie das Bestehen eines Fremdvergleichsgrundsatzes im Unionsrecht bestimmt habe, noch den Inhalt dieses Grundsatzes dargelegt. Starbucks ergänzt, dass unbeschadet des Umstands, dass die Einhaltung von Art. 107 AEUV tatsächlich eine Grenze für die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten darstelle, die Kommission die ihr von Art. 107 AEUV eingeräumten Befugnisse überschritten habe. Starbucks beanstandet, die Kommission habe unter dem Anschein des Gleichbehandlungsgrundsatzes die Regeln des niederländischen Steuerrechts durch einen eigenständig entwickelten Grundsatz im Bereich der Verrechnungspreise ersetzt und daher materiell-rechtliche Steuerregeln vorgeschrieben.

- 133 Zweitens macht das Königreich der Niederlande geltend, dass die Kommission die APA nicht im Hinblick auf einen eigenständigen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz habe prüfen können, da nur die nationalen Rechtsvorschriften und Regelungen des betreffenden Mitgliedstaats für die Kontrolle der staatlichen Beihilfen relevant seien. Insbesondere bringt das Königreich der Niederlande vor, dass das Vorliegen eines Vorteils ausschließlich im Hinblick auf die Belastungen geprüft werden könne, die das Unternehmen nach nationalem Recht normalerweise zu tragen habe, und nicht im Hinblick auf einen eigenständigen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz. Starbucks ergänzt außerdem, dass die Kommission das niederländische Recht nicht berücksichtigt habe und ihre Argumentation sogar auf von den niederländischen Vorschriften im Bereich Verrechnungspreise abweichende oder diesen sogar entgegenstehende Erwägungen gestützt habe.
- 134 Zunächst ergänzt Irland, dass die Kommission, die die Verpflichtung gehabt habe, eine Abweichung festzustellen, die Situation von Starbucks nicht mit einem anderen Steuerpflichtigen verglichen und nur versucht habe, den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden. Sodann könne die Kommission nicht die Anwendung von Regeln vorschreiben, die niemals in das nationale System aufgenommen worden seien. Daher beeinträchtige es die Autonomie und die Souveränität der Mitgliedstaaten, einen Gleichbehandlungsgrundsatz im Bereich der Besteuerung zu bejahen. Schließlich habe das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), keinen eigenständigen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz bestimmt, da im vorliegenden Fall zum einen der Fremdvergleichsgrundsatz in das belgische nationale Recht aufgenommen worden war und zum anderen das Urteil auf die OECD-Leitlinien Bezug nehme, die in das belgische nationale Recht einbezogen gewesen seien.
- 135 Die Kommission tritt dem entgegen. Sie macht insbesondere geltend, sie habe das Vorliegen eines selektiven Vorteils im Hinblick auf den Bezugsrahmen geprüft, der sich aus dem nationalen Recht ergebe, und nicht im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz. Aus dem angefochtenen Beschluss gehe nämlich klar hervor, dass das Vorliegen eines Vorteils im Vergleich zur Steuerlast geprüft worden sei, die SMBV normalerweise nach der normalen niederländischen Körperschaftsteuerregelung aufzuerlegen gewesen wäre.
- 136 Im Rahmen des vorliegenden Klagegrundes werfen das Königreich der Niederlande und Starbucks der Kommission daher im Wesentlichen vor, unter Verstoß gegen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten einen eigenständigen unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz bestimmt zu haben und die APA nur im Hinblick auf diesen Grundsatz geprüft zu haben, ohne das niederländische Recht zu berücksichtigen.
- 137 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass, wie sich insbesondere aus den Erwägungsgründen 252, 267 und 408 des angefochtenen Beschlusses ergibt, sich die Prüfung im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss dargelegt wurde, in den Rahmen ihrer Analyse des selektiven Vorteils einfügt, den sie in der Hauptsache vorgenommen hat. Wie in der vorstehenden Rn. 35 dargelegt, besteht diese hauptsächliche Analyse darin, zu prüfen, ob die APA vom allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem abweicht. Insoweit ist festzustellen, dass die Kommission vorab in den Erwägungsgründen 232 bis 244 des angefochtenen Beschlusses darauf hinwies, dass die Zielsetzung des niederländischen Körperschaftsteuersystems sei, die Gewinne aller in den Niederlanden ansässiger Unternehmen zu besteuern, unabhängig davon, ob es sich um integrierte oder nicht integrierte Unternehmen handle, und dass im Hinblick auf dieses Ziel sich beide Typen von Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden.
- 138 Zur Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes stellte die Kommission in den Erwägungsgründen 258 und 261 des angefochtenen Beschlusses fest, dass nach diesem Grundsatz die gruppeninternen Transaktionen so vergütet werden müssten, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wären. Sie ergänzt im 262. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, dass das Ziel dieses Grundsatzes sei, sicherzustellen, dass zwischen den Unternehmen einer Gruppe



getätigte Transaktionen auf der Grundlage der Gewinne besteuert würden, die erzielt worden wären, wenn dieselben Transaktionen von unabhängigen Unternehmen getätigt worden wären. Die Kommission hat außerdem in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass der Fremdvergleichsgrundsatz ein Instrument für die Beurteilung der Höhe der Preise von gruppeninternen Transaktionen gewesen sei, was das Gericht im Sitzungsprotokoll vermerkt hat.

- 139 Zur Rechtsnatur des Fremdvergleichsgrundsatzes hat die Kommission im 264. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses die Auffassung vertreten, dass der Fremdvergleichsgrundsatz unbedingt Teil der Prüfung von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 AEUV sei, unabhängig davon, ob ein Mitgliedstaat diesen Grundsatz in seinem nationalen Rechtssystem verankert habe oder nicht. Bei dem von ihr angewandten Fremdvergleichsgrundsatz handele es sich um einen allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung, der in den Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV falle. Die französische Fassung des angefochtenen Beschlusses nennt in diesem Kontext ein „principe de traitement équitable“ („Grundsatz gerechter Behandlung“), was eine fehlerhafte Übersetzung des Ausdrucks „principe d'égalité de traitement“ („Gleichbehandlungsgrundsatz“) ist. Die Kommission stützte diese Feststellung auf das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), zur Steuerregelung für die Koordinationszentren in Belgien, in dem der Gerichtshof festgestellt habe, dass die von dieser Regelung vorgesehene Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens diesen Zentren einen selektiven Vorteil verschafft habe. Insbesondere bezieht sich die Kommission auf Rn. 96 dieses Urteils, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass die Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens diesen Zentren „nicht [ermöglichte], zu ähnlichen Verrechnungspreisen wie unter freien Wettbewerbsbedingungen zu gelangen“.
- 140 Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wies die Kommission im 263. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass die Beurteilung der Kommission, ob das Königreich der Niederlande SMBV einen selektiven Vorteil verschafft habe, darin bestehe, zu überprüfen, ob die von der niederländischen Steuerverwaltung durch die APA gebilligte Methode für die Bestimmung der steuerpflichtigen Gewinne von SMBV in den Niederlanden von einer Methode abweiche, die zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis führe und somit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche. Sie ergänzt im 264. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, dass der Fremdvergleichsgrundsatz angewendet werde, um festzustellen, ob die steuerpflichtigen Gewinne eines einer Gruppe zugehörigen Unternehmens für die Zwecke der Berechnung der Körperschaftsteuer auf der Grundlage einer Methode berechnet worden seien, die mit den Marktbedingungen vergleichbar sei, so dass das jeweilige Unternehmen im Rahmen des allgemeinen Körperschaftsteuersystems gegenüber nicht integrierten Unternehmen, deren steuerpflichtiger Gewinn vom Markt bestimmt werde, keine Vorzugsbehandlung erfahre.
- 141 Es ist daher zu prüfen, ob die Kommission die fragliche Maßnahme im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz analysieren konnte, wie er im angefochtenen Beschluss dargelegt und in den vorstehenden Rn. 138 bis 140 zusammengefasst wurde, der darin besteht, zu untersuchen, ob gruppeninterne Transaktionen so vergütet werden, als ob sie zu Marktbedingungen ausgehandelt worden wären.
- 142 Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daher sind Maßnahmen der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung, auch wenn sie Fragen betreffen, die nicht in der Union harmonisiert sind, vom Anwendungsbereich der Regelung in Bezug auf die Kontrolle staatlicher Beihilfen nicht ausgeschlossen.

- 143 Daraus folgt, dass die Kommission eine steuerliche Maßnahme als staatliche Beihilfe einstufen kann, sofern die Voraussetzungen für eine solche Einstufung erfüllt sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, EU:C:1974:71, Rn. 28, und vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416, Rn. 81). Die Mitgliedstaaten müssen nämlich ihre Befugnisse in Steuersachen unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (Urteil vom 3. Juni 2010, Kommission/Spanien, C-487/08, EU:C:2010:310, Rn. 37). Folglich haben sie in diesem Kontext jede Maßnahme zu unterlassen, die eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen könnte.
- 144 Was jedoch die Voraussetzung anbelangt, wonach die fragliche Maßnahme einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffen muss, ist daran zu erinnern, dass als staatliche Beihilfen nach ständiger Rechtsprechung Maßnahmen gleich welcher Art gelten, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte (vgl. Urteil vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung; Urteil vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 21).
- 145 Insbesondere ist eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine steuerliche Vergünstigung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besserstellt als die übrigen Steuerpflichtigen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV (Urteil vom 15. März 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14; vgl. auch Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 146 Im Fall der steuerlichen Maßnahmen kann das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte „normale“ Besteuerung festgestellt werden (Urteil vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 56). Folglich verschafft eine solche Maßnahme ihrem Begünstigten einen wirtschaftlichen Vorteil, da sie die Belastungen vermindert, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subvention im strengen Sinne des Wortes darstellen, dieser aber nach Art und Wirkung gleichstehen (Urteil vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 22).
- 147 Daher ist, um zu bestimmen, ob ein steuerlicher Vorteil besteht, die Situation des Begünstigten, die sich aus der Anwendung der fraglichen Maßnahme ergibt, mit seiner Situation ohne die fragliche Maßnahme zu vergleichen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, Cellnex Telecom und Telecom Castilla-La Mancha/Kommission, C-91/17 P und C-92/17 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:284, Rn. 114), wenn die normalen Steuervorschriften angewandt werden.
- 148 Im Kontext der Bestimmung der steuerlichen Situation eines integrierten Unternehmens, das einer Unternehmensgruppe angehört, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Preise der von diesem durchgeführten gruppeninternen Transaktionen nicht zu Marktbedingungen bestimmt wurden. Diese Preise werden nämlich zwischen Unternehmen vereinbart, die derselben Gruppe angehören, so dass sie den Marktkräften nicht unterliegen.
- 149 Wenn jedoch das nationale Steuerrecht zwischen den integrierten Unternehmen und den unabhängigen Unternehmen für die Zwecke ihrer Körperschaftsteuerpflicht nicht unterscheidet, beabsichtigt dieses Recht, den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines solchen integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte. Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die Kommission, wenn sie im Rahmen ihrer Befugnis nach Art. 107 Abs. 1 AEUV eine steuerliche Maßnahme prüft, die einem solchen integrierten Unternehmen gewährt wurde, die Steuerbelastung eines solchen integrierten Unternehmens, die sich aus der Anwendung dieser steuerlichen Maßnahme ergibt, mit der sich aus der Anwendung der

normalen Steuervorschriften des nationalen Rechts ergebenden Steuerbelastung eines Unternehmens in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation, das seine Tätigkeiten zu Marktbedingungen ausübt, vergleichen kann.

- 150 Wie außerdem die Kommission zu Recht im angefochtenen Beschluss feststellte, werden diese Schlussfolgerungen durch das Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, EU:C:2006:416), zum belgischen Steuerrecht, das vorsah, dass die integrierten Unternehmen und die eigenständigen Unternehmen unter denselben Voraussetzungen behandelt werden, untermauert. Der Gerichtshof hat nämlich in Rn. 95 dieses Urteils das Erfordernis anerkannt, eine abweichende Beihilferegelung „mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen, die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt“.
- 151 Wenn in diesem Rahmen die nationalen Behörden durch die einem integrierten Unternehmen gewährte steuerliche Maßnahme eine gewisse Höhe der Preise einer gruppeninternen Transaktion akzeptiert haben, gestattet Art. 107 Abs. 1 AEUV der Kommission, zu kontrollieren, ob diese Preishöhe derjenigen entspricht, die zu Marktbedingungen vereinbart worden wäre, um zu prüfen, ob sich daraus eine Verminderung der Belastungen ergibt, die das in Rede stehende Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und ihm so ein Vorteil im Sinne dieses Artikels verschafft wird. Der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss dargelegt wurde, stellt daher ein Instrument dar, das es gestattet, diese Prüfung im Rahmen der Ausübung ihrer Befugnisse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV vorzunehmen. Die Kommission hat außerdem im 261. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu Recht dargelegt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz als „[Bezugs-]Maßstab“ zur Feststellung herangezogen werde, ob ein integriertes Unternehmen infolge einer steuerlichen Maßnahme, die seine Verrechnungspreise bestimme, einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erhalte.
- 152 Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass, wenn die Kommission dieses Instrument anwendet, um zu kontrollieren, ob der steuerpflichtige Gewinn eines integrierten Unternehmens in Anwendung einer steuerlichen Maßnahme einer verlässlichen Annäherung an einen zu Marktbedingungen erzielten steuerpflichtigen Gewinn entspricht, sie das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nur unter der Voraussetzung feststellen kann, dass die Abweichung zwischen den beiden Faktoren des Vergleichs über die Ungenauigkeiten hinausgeht, die der für die Erlangung dieser Annäherung verwendeten Methode innewohnen.
- 153 Im vorliegenden Fall betrifft die APA die Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV nach dem Körperschaftsteuergesetz, das unabhängig von der Frage, ob die normalen Steuervorschriften weit oder eng zu bestimmen sind, darauf gerichtet ist, die integrierten Unternehmen und die unabhängigen Unternehmen in den Niederlanden hinsichtlich der Körperschaftsteuer gleich zu besteuern. Die Kommission war daher in der Lage, zu prüfen, ob der steuerpflichtige Gewinn von SMBV in Anwendung der APA niedriger war als die Steuerbelastung von SMBV ohne die APA und in Anwendung der normalen Steuervorschriften des niederländischen Rechts. Da SMBV ein integriertes Unternehmen ist und das Körperschaftsteuergesetz das Ziel hat, den Gewinn aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines solchen integrierten Unternehmens so zu besteuern, als ob er aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte, ist im Rahmen der Prüfung der APA der steuerpflichtige Gewinn von SMBV, der sich aus der Anwendung der APA ergibt, mit der sich aus der Anwendung der normalen Steuervorschriften des niederländischen Rechts ergebenden Situation eines Unternehmens in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation, das seine Tätigkeiten zu Marktbedingungen ausübt, vergleichen. Wenn in diesem Rahmen die APA eine gewisse Höhe der Preise einer gruppeninternen Transaktion akzeptierte, ist zu kontrollieren, ob diese Preishöhe derjenigen entspricht, die zu Marktbedingungen vereinbart worden wäre.

- 154 In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich der Prüfung der Frage, ob ein integriertes Unternehmen einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erlangt hat, der Kommission nicht vorgeworfen werden kann, eine Verrechnungspreismethode verwendet zu haben, die sie als im vorliegenden Fall angemessen ansieht, um die Höhe der Verrechnungspreise für eine Transaktion oder für mehrere eng verbundene Transaktionen zu prüfen, die Teil der beanstandeten Maßnahme sind. Es obliegt jedoch der Kommission, ihre Methodenentscheidung zu rechtfertigen.
- 155 Zwar führte die Kommission zu Recht aus, dass sie nicht formal an die OECD-Leitlinien gebunden sei, jedoch stützen sich diese Leitlinien auf Arbeiten von Expertengruppen, sie spiegeln den internationalen Konsens zu Verrechnungspreisen wider und haben daher gewisse praktische Bedeutung in der Auslegung von Verrechnungspreisfragen, wie es die Kommission im 66. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses anerkannte.
- 156 Daher ist die Kommission zu Recht davon ausgegangen, dass sie im Rahmen ihrer Analyse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV prüfen konnte, ob gruppeninterne Transaktionen so vergütet wurden, als ob sie zu Marktbedingungen ausgehandelt worden wären. Dieses Ergebnis wird durch das übrige Vorbringen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks nicht in Frage gestellt.
- 157 Erstens genügt zum Vorbringen des Königreichs der Niederlande, wonach die Kommission den Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie er im angefochtenen Beschluss dargelegt werde, nicht angegeben habe, der Hinweis, dass sich aus dem angefochtenen Beschluss ergibt, dass es sich um ein Instrument handelt, das es gestattet, zu kontrollieren, ob gruppeninterne Transaktionen so vergütet wurden, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wären (vgl. oben, Rn. 138). Dieses Argument ist daher zurückzuweisen.
- 158 Zweitens, soweit das Königreich der Niederlande und Starbucks geltend machen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss dargelegt werde, es ihr gestatten würde, allein den steuerpflichtigen Gewinn eines Unternehmens vorzuschreiben, und dass dies eine verschleierte Harmonisierung im Bereich der direkten Besteuerung unter Verstoß gegen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten zur Folge habe, ist dieses Vorbringen zurückzuweisen.
- 159 Zwar fallen mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 97), dies bedeutet jedoch nicht, dass jede steuerliche Maßnahme, die sich u. a. auf die von den Steuerbehörden berücksichtigte Besteuerungsgrundlage auswirkt, nicht in den Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV fällt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 104). Daraus ergibt sich, dass die Kommission beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts nicht über eine Zuständigkeit verfügt, die es ihr ermöglicht, autonom die sogenannte „normale“ Besteuerung eines integrierten Unternehmens zu bestimmen, indem sie die nationalen Steuervorschriften nicht beachtet. Allerdings wird zwar die sogenannte „normale“ Besteuerung von den nationalen Steuervorschriften bestimmt und ist das Vorliegen eines Vorteils in Bezug auf diese nachzuweisen, jedoch gestattet, wenn diese nationalen Vorschriften vorsehen, dass die eigenständigen Unternehmen und die integrierten Unternehmen unter denselben Voraussetzungen besteuert werden, Art. 107 Abs. 1 AEUV der Kommission, zu kontrollieren, ob die von den nationalen Behörden für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage eines integrierten Unternehmens akzeptierte Höhe der Preise der gruppeninternen Transaktionen der Preishöhe einer Transaktion entspricht, die zu Marktbedingungen vereinbart worden wäre.
- 160 Wenn daher die Kommission prüft, ob die von einer nationalen Steuermaßnahme gebilligte Methode zu einem Ergebnis führt, das im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz festgestellt wurde, wie er oben in Rn. 137 definiert worden ist, überschreitet sie ihre Befugnisse nicht.

- 161 Drittens, soweit das Königreich der Niederlande geltend macht, dass die Kommission keine Rechtsgrundlage für ihren Fremdvergleichsgrundsatz angegeben habe, ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 264 und 265 des angefochtenen Beschlusses ausführte, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie im angefochtenen Beschluss dargelegt, unabhängig davon bestehe, ob ein solcher Grundsatz im nationalen Rechtssystem verankert sei oder nicht. Sie führte auch aus, dass sie nicht geprüft habe, ob die APA mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehe, der in Art. 8b Körperschaftsteuergesetz oder dem Verrechnungspreisdekret vorgesehen sei, die den Fremdvergleichsgrundsatz im niederländischen Recht verankerten. Ebenso wies die Kommission darauf hin, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, den sie angewandt habe, nicht der sei, der in Art. 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen verankert sei.
- 162 Jedoch stellte die Kommission im 264. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auch fest, dass der Fremdvergleichsgrundsatz unbedingt einen festen Bestandteil der Prüfung von den Unternehmen einer Gruppe gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 1 AEUV bilde und dass der Fremdvergleichsgrundsatz ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung sei, der in den Anwendungsbereich von Art. 107 AEUV falle.
- 163 Es ergibt sich daher aus dem angefochtenen Beschluss, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission dargelegt wurde, ein Instrument ist, das zu Recht im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verwendet wurde.
- 164 Zwar hat die Kommission in der mündlichen Verhandlung u. a. vorgetragen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie im angefochtenen Beschluss dargelegt, nicht unter das Unionsrecht oder das Völkerrecht falle, sondern dem allgemeinen Steuersystem, wie vom nationalen Recht vorgesehen, inhärent sei. Daher ist nach Auffassung der Kommission, wenn ein Mitgliedstaat im Rahmen seines nationalen Steuersystems den Ansatz der getrennten rechtlichen Einheit wählt, wonach das Steuerrecht auf die rechtlichen Einheiten und nicht auf die wirtschaftlichen Einheiten abstelle, der Fremdvergleichsgrundsatz zwangsläufig eine Folge dieses Ansatzes, der im fraglichen Mitgliedstaat verbindlich sei, unabhängig von der Frage, ob der Fremdvergleichsgrundsatz ausdrücklich oder stillschweigend im nationalen Recht verankert worden sei.
- 165 Insoweit haben das Königreich der Niederlande und Starbucks in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass die Kommission mit diesem Vorbringen ihren Standpunkt zum Fremdvergleichsgrundsatz, wie er im angefochtenen Beschluss dargelegt sei, zu ändern scheine. Allerdings ist unter der Annahme, dass die vom Königreich der Niederlande und von Starbucks vorgebrachte Auslegung bestätigt werden sollte, jedenfalls darauf hinzuweisen, dass die Kommission im Stadium der mündlichen Verhandlung die Rechtsgrundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie sie im angefochtenen Beschluss dargelegt wurde, nicht ändern kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Juni 1998, *British Airways u. a./Kommission*, T-371/94 und T-394/94, EU:T:1998:140, Rn. 116).
- 166 Jedenfalls ist festzustellen, dass die Erläuterung in der mündlichen Verhandlung die Feststellung in der vorstehenden Rn. 156 nicht in Frage stellt, wonach sich aus dem angefochtenen Beschluss ergibt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verwendet wird. Außerdem geht aus sämtlichen Schriftsätzen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks hervor, dass diese den angefochtenen Beschluss in dem Sinn verstanden haben, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss dargelegt wurde, im Rahmen der Prüfung einer nationalen Steuermaßnahme nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verwendet wird.
- 167 Viertens machen das Königreich der Niederlande und Irland im Wesentlichen geltend, die Kommission habe im angefochtenen Beschluss zu Unrecht das Bestehen eines allgemeinen Grundsatzes der Gleichbehandlung im Bereich der Steuer auf die Gewinne der integrierten Unternehmen und der nicht integrierten Unternehmen festgestellt.

- 168 Zwar stellte die Kommission im 264. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fest, dass der Fremdvergleichsgrundsatz ein allgemeiner Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich der Besteuerung sei, der in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV falle. Allerdings darf diese Formulierung nicht von ihrem Kontext getrennt werden und kann nicht in dem Sinn ausgelegt werden, dass die Kommission das Bestehen eines allgemeinen Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung, der Art. 107 Abs. 1 AEUV inhärent sei, festgestellt habe, was diesem Artikel eine zu große Tragweite gäbe.
- 169 Jedenfalls ergibt sich implizit, aber zwangsläufig aus den Erwägungsgründen 258 bis 267 des angefochtenen Beschlusses, insbesondere den Erwägungsgründen 262 und 265 dieses Beschlusses, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er von der Kommission im angefochtenen Beschluss dargelegt wurde, von dieser nur als ein Instrument angesehen wurde, das es ihr gestattete, zu kontrollieren, ob die gruppeninternen Transaktionen so vergütet wurden, als ob sie zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelt worden wären. Das Vorbringen des Königreichs der Niederlande und von Irland kann die Feststellung in den vorstehenden Rn. 147 bis 156 nicht in Frage stellen, wonach die Kommission im Rahmen ihrer Analyse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV prüfen konnte, ob die gruppeninternen Transaktionen so vergütet wurden, als ob sie zu Marktbedingungen ausgehandelt worden wären.
- 170 Das Vorbringen des Königreichs der Niederlande und von Irland ist daher insoweit zurückzuweisen.
- 171 Fünftens bringen das Königreich der Niederlande und Starbucks vor, die Kommission habe eine Beurteilung im Licht des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgenommen, jedoch das Vorliegen eines Vorteils nicht anhand des nationalen Steuerrechts geprüft. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass sich aus den Erwägungsgründen 267, 341, 415 und 416 des angefochtenen Beschlusses klar ergibt, dass die Kommission das Vorliegen eines Vorteils im Hinblick auf das allgemeine niederländische Körperschaftsteuersystem prüfte. Es wird zu untersuchen sein, ob diese Prüfung im Rahmen der spezifischen Prüfung der sechs Argumentationslinien und gegebenenfalls der Argumentation zum begrenzten Referenzrahmen fehlerhaft war.
- 172 Nach alledem ist der zweite Klagegrund in der Rechtssache T-760/15 und der zweite Teil des ersten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 zurückzuweisen, wonach die Kommission einen Fehler begangen habe, indem sie einen Fremdvergleichsgrundsatz als Kriterium für die Beurteilung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe bestimmt habe. In Anbetracht der Erwägungen in den vorstehenden Rn. 137 bis 170 ist daher die Begründetheit jeder im angefochtenen Beschluss dargelegten Argumentationslinie zu prüfen (vgl. oben, Rn. 53 und 54).

#### **D. Zur Beanstandung der Hauptbegründung betreffend das Vorliegen eines steuerlichen Vorteils zugunsten von SMBV (Erwägungsgründe 275 bis 361 des angefochtenen Beschlusses)**

##### ***1. Zur Wahl der TNMM im vorliegenden Fall und zur unterlassenen Prüfung der konzerninternen Transaktion, für die im Grunde die APA angefordert worden sei (erste Argumentationslinie)***

- 173 Der erste Teil des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 sowie der dritte Teil des ersten Klagegrundes und der erste und zweite Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 betreffen die Analyse der Kommission im angefochtenen Beschluss, wonach zum einen der Verrechnungspreisbericht die Transaktion nicht bestimmt und untersucht habe, für die im Grunde in der APA ein Preis bestimmt worden sei, nämlich die Lizenzgebühr, und zum anderen der Preisvergleichsmethode, zur Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühr, gegenüber der TNMM, zur Bestimmung des Nettogewinns der Herstellungs- und Vertriebstätigkeiten von SMBV, der Vorzug zu geben gewesen wäre. Diese beiden Rügen gegenüber der APA gehen als Grundsatzfragen der

konkreten Analyse der Kommission voran, wonach die Höhe der von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen und die Höhe des Preises der grünen Kaffeebohnen ab dem Jahr 2011 zu hoch gewesen sei, wobei diese Fragen unten in den Rn. 217 bis 404 geprüft werden.

- 174 Mit dem ersten Teil des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 rügt das Königreich der Niederlande das Argument der Kommission, wonach die TNMM es nicht gestatte, die Vereinbarkeit der Lizenzgebühr mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gesondert zu prüfen und zu beurteilen. Dieses Argument sei fehlerhaft und nicht geeignet, die Relevanz der Wahl der TNMM im vorliegenden Fall in Zweifel zu ziehen.
- 175 Erstens macht das Königreich der Niederlande geltend, aus dem angefochtenen Beschluss scheine sich zu ergeben, dass die Kommission aus der Verrechnungspreismethode einen Selbstzweck gemacht habe, obwohl es sich nur um ein Mittel handle, um die Vereinbarkeit der Bedingungen der gruppeninternen Transaktionen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu ermitteln. Wenn jedoch die gewählte Methode zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führe, könne die Kommission sie nicht mit der Begründung in Zweifel ziehen, dass die Lizenzgebühr und die auf den Selbstkostenpreis der grünen Kaffeebohnen angewandte Gewinnspanne nicht individuell geprüft worden sei. Außerdem konnte die Kommission nach Ansicht des Königreichs der Niederlande nicht davon ausgehen, dass die OECD-Leitlinien der Verwendung der Standardmethoden, wie der Preisvergleichsmethode, gegenüber den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden, wie der TNMM, den Vorzug einräumten. Hingegen ergebe sich aus Punkt 2 des Verrechnungspreisdekrets sowie aus Ziff. 4.9 der OECD-Leitlinien von 1995, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich die freie Wahl der Verrechnungspreismethode habe, sofern die gewählte Methode zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führe.
- 176 Zweitens ist das Königreich der Niederlande der Ansicht, dass, anders als die Kommission im angefochtenen Beschluss meine, die einzigen von der APA betroffenen Transaktionen das Rösten von grünen Kaffeebohnen und Dienstleistungen im Bereich Logistik und Verwaltung für Alki seien. Die APA solle nicht bestimmen, ob die Lizenzgebühr fremdvergleichskonform sei. Das Königreich der Niederlande weist außerdem darauf hin, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss die Gründe nicht darlege, die sie zu der Annahme veranlasst hätten, die APA sei für einen Lizenzvertrag und die Lizenzgebühr beantragt und geschlossen worden.
- 177 Drittens macht das Königreich der Niederlande geltend, dass die TNMM die im vorliegenden Fall am besten geeignete Methode sei. Der Hauptgrund für die Wahl dieser Methode sei das Fehlen von für die Anwendung der Preisvergleichsmethode erforderlichen ähnlichen nicht verbundenen externen oder internen Transaktionen gewesen, mit denen die Transaktionen zwischen Alki und SMBV und folglich die damit verbundene Vergütung hätten verglichen werden können. Hingegen konnte die TNMM nach Ansicht des Königreichs der Niederlande im Fall von SMBV angewandt werden, da tatsächlich Informationen zum Thema des Betriebsgewinns der Unternehmen verfügbar gewesen seien, die mit ihr im Hinblick auf die Funktion, nämlich das Rösten von Kaffeebohnen, vergleichbar gewesen seien.
- 178 Mit dem dritten Teil des ersten Klagegrundes und dem zweiten Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 macht Starbucks geltend, dass die TNMM die am besten geeignete Methode zur Berechnung der Verrechnungspreise im vorliegenden Fall gewesen sei und die Kommission die TNMM nicht aus den im angefochtenen Beschluss dargelegten Gründen hätte zurückweisen dürfen. Nach Ansicht von Starbucks ist es, da die TNMM ordnungsgemäß angewandt worden sei, um die fremdvergleichskonforme Vergütung von SMBV zu berechnen, nicht notwendig, die Zahlungen der Lizenzgebühr von SMBV getrennt zu prüfen, da diese Zahlungen keine Auswirkung auf ihre Vergütung haben konnten, wie sie auf der Grundlage der TNMM berechnet worden sei.
- 179 Insbesondere macht Starbucks erstens geltend, dass die Behauptung der Kommission, wonach es eine strikte Vorschrift zugunsten der Verwendung der Preisvergleichsmethode gebe, keine Grundlage im niederländischen Steuerrecht oder in den OECD-Leitlinien habe. Außerdem bewirke die Verwendung einer anderen Verrechnungspreismethode nicht für sich genommen, die Höhe der zu entrichtenden

Steuer zu verringern, da alle Methoden sich darum bemühten, die Gewinnzuweisung zu erreichen, die die fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise widerspiegeln. Die Behauptung eines methodischen Fehlers reiche für den Nachweis des Vorliegens eines Vorteils nicht aus.

180 Zweitens habe die Kommission unter Missachtung des niederländischen Steuerrechts den Preis des grünen Kaffees und die Lizenzgebühr mit den „konzerninternen“ Transaktionen verglichen. Starbucks habe jedoch die TNMM gewählt, weil das Abkommen über das Rösten die verschiedenen gruppeninternen Transaktionen verbunden habe, mit denen SMBV Routinefunktionen mit geringem Risiko, nämlich die Tätigkeiten des Röstens und Verpackens von Kaffee sowie Logistik- und Verwaltungsaktivitäten, übertragen worden seien.

181 Drittens enthalte der angefochtene Beschluss kein Argument dafür, dass allein das Fehlen der Bestimmung und Analyse der gruppeninternen Transaktionen von SMBV hinreiche, um das Vorliegen eines Vorteils nachzuweisen, und dieses Argument sei zum ersten Mal in der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 vorgebracht worden und daher unzulässig.

182 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

183 Erstens führt die Kommission aus, dass sie im angefochtenen Beschluss keineswegs eine strikte Vorschrift betreffend die Anwendung der Preisvergleichsmethode statt einer anderen Methode zur Festsetzung der Verrechnungspreise vorschreibe, sondern nach Maßgabe der Sachumstände die verlässlichste Methode zu wählen sei. Sie habe zunächst festgestellt, dass die APA angefordert und bewilligt worden sei, um den Preis der Lizenzvereinbarung zwischen Alki und SMBV für das geistige Eigentum festzusetzen, und habe sodann geschlossen, dass, da ein vergleichbarer Preis zu dem Preis dieser Transaktion bestimmt werden könne, die Verwendung der Preisvergleichsmethode im vorliegenden Fall der TNMM vorzuziehen sei. Dazu habe sich die Kommission auf die Hinweise in den OECD-Leitlinien gestützt.

184 Zweitens macht die Kommission geltend, dass die in der APA gebilligte Methode für die Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühr, mit der SMBV an Alki den verbleibenden Gewinn aus dem Verkauf der gerösteten Kaffeebohnen und der Nicht-Kaffeeprodukte gezahlt habe, nicht zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führen könne. Da es nämlich vergleichbare Transaktionen gebe, die es gestatteteten, den Wert der Lizenzgebühr zu schätzen, hätte der Steuerberater die Preisvergleichsmethode verwenden müssen, um den Preis der von SMBV an Alki zu entrichtenden Lizenzgebühr zu bestimmen, was die Transaktion sei, für die im Grunde die APA angefordert und bewilligt worden sei. Außerdem hätten die Preise, die SCTC an SMBV für grüne Kaffeebohnen verrechnet habe, ebenso einer Verrechnungspreisanalyse unterzogen werden müssen. Entgegen dem Vorbringen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks sei die Festsetzung der Preise individueller Transaktionen das Wesen dieses Grundsatzes. Daher seien die Feststellung und die Analyse der konzerninternen Transaktionen und der Fremdvergleichstransaktionen ein notwendiger erster Schritt für die Beurteilung des fremdvergleichskonformen Charakters der Verrechnungspreise.

185 Drittens macht die Kommission geltend, das Königreich der Niederlande habe nicht nachgewiesen, dass die TNMM im vorliegenden Fall geeigneter gewesen sei als die Preisvergleichsmethode. Zunächst bevorzugten nämlich die OECD-Leitlinien von 1995, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA in Kraft gewesen seien, und von 2010 die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden, wie die Preisvergleichsmethode, gegenüber den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. Im vorliegenden Fall lägen jedoch keine besonderen Umstände vor, die rechtfertigten, dass die TNMM gegenüber der Preisvergleichsmethode vorzuziehen sei.



*a) Vorbemerkungen*

- 186 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Wortlaut der APA, wie er oben in den Rn. 12 bis 16 dargelegt worden ist, zwei wichtige Klarstellungen verlangt.
- 187 Erstens ist zwischen den Parteien unstrittig, dass die in der APA angewandte Methode die TNMM ist. Insoweit hat das Königreich der Niederlande in der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 und in der mündlichen Verhandlung klargestellt, dass der Verweis auf die Kostenaufschlagmethode (cost plus method) in der APA eine untechnische Verwendung dieses Ausdrucks darstelle.
- 188 Zweitens haben die Parteien auf prozessleitende Maßnahmen hin in der mündlichen Verhandlung dargelegt, dass in Wahrheit, entgegen der Darstellung in der APA, die an Alki zu leistende Lizenzgebühr auf der Grundlage der Differenz zwischen dem realisierten Betriebsgewinn im Hinblick auf die Produktions- und Vertriebsfunktion, vor Kosten im Zusammenhang mit der Vergütung, und der Vergütung von SMBV festgelegt wurde, sondern auf der Grundlage der Differenz zwischen Gesamteinnahmen von SMBV, auf der einen Seite, und der Basis der Kosten von SMBV, erhöht um die Vergütung von SMBV, auf der anderen Seite.
- 189 Außerdem ist daran zu erinnern, dass die Kommission ihre erste Argumentationslinie zum Vorliegen eines selektiven Vorteils in den Erwägungsgründen 272 und 275 bis 285 des angefochtenen Beschlusses hauptsächlich in Abschnitt 9.2.3.2 („Bei dem Verrechnungspreisbericht versäumt man, die konzerninternen Transaktionen zu untersuchen, für die im Grunde die ...APA angefordert und gebilligt wurde“) darlegte.
- 190 Zum einen vertrat die Kommission in den Erwägungsgründen 272, 276 bis 279 und 285 des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen die Auffassung, dass der Verrechnungspreisbericht, der von den niederländischen Steuerbehörden im Rahmen des Abschlusses der APA mit SMBV angenommen worden sei, die konzerninternen Transaktionen und die Fremdvergleichstransaktionen von SMBV nicht bestimmt oder analysiert habe, was ein notwendiger erster Schritt für die Beurteilung des fremdvergleichskonformen Charakters der Verrechnungspreise sei. Insbesondere war sie der Meinung, dass die Zahlung der Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten zwischen Alki und SMBV die Transaktion gewesen sei, für die im Grunde die APA angefordert worden sei.
- 191 Zum anderen stellte die Kommission in den Erwägungsgründen 280 bis 284 des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen fest, dass ein Ansatz, der darin bestehe, die Verrechnungspreise für jede Transaktion individuell zu ermitteln, gegenüber einem Ansatz zu bevorzugen sei, der darin bestehe, die Verrechnungspreise für eine Funktion insgesamt zu ermitteln. Mit anderen Worten war die Kommission der Auffassung, dass die Preisvergleichsmethode gegenüber den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden, wie der TNMM, zu bevorzugen sei. Im 285. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses stellte die Kommission fest, dass, da der Verrechnungspreisbericht bei der Analyse einer fremdvergleichskonformen Vergütung für SMBV von einem falschen Ausgangspunkt ausgehe, diese Vergütung zwangsläufig auf der Basis der TNMM unrichtig angesetzt sei. Außerdem war sie der Meinung, dass der Verrechnungspreisbericht für die Verrechnungspreise im vorliegenden Fall auf verlässlichere Vergleiche von vorhandenen Informationen zu ähnlichen Transaktionen zwischen unabhängigen Parteien hätte zurückgreifen müssen; Starbucks habe solche Informationen zu dem Zeitpunkt, wo die APA angefordert worden sei, besessen.
- 192 Die Kommission hat überdies in ihren Schriftsätzen bestätigt, dass ihre erste Argumentationslinie darin bestehe, die Verwendung der TNMM, zur Bestimmung des Nettogewinns der Herstellungs- und Vertriebstätigkeiten von SMBV, anstelle der Preisvergleichsmethode, zur Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühr, zu beanstanden. Sie brachte nämlich vor, dass die Gültigkeit ihrer ersten Argumentationslinie nicht von der Schlussfolgerung abhängen dürfe, dass der fremdvergleichskonforme Wert der Lizenzgebühr gleich null sei. Der Umstand, dass der Verrechnungspreisbericht die konzerninternen

Transaktionen und die Fremdvergleichstransaktionen von SMBV nicht bestimmt oder analysiert habe, hat zur Folge, dass ein notwendiger erster Schritt für die Beurteilung des fremdvergleichskonformen Charakters der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Parteien nicht erfolgt ist.

- <sup>193</sup> Ohne dass in diesem Stadium die Rüge von Starbucks zu prüfen wäre, wonach der angefochtene Beschluss kein Argument dafür enthalte, dass allein das Fehlen der Bestimmung und Analyse der gruppeninternen Transaktionen von SMBV hinreiche, um das Vorliegen eines Vorteils nachzuweisen, und dieses Argument zum ersten Mal in der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 vorgebracht worden und daher unzulässig sei, ist zu untersuchen, ob die Rügen der Kommission im Rahmen ihrer ersten Argumentationslinie die Feststellung stützen konnten, wonach die APA der SMBV einen Vorteil gewährt habe, da die Wahl der Verrechnungspreismethode selbst, die im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagen worden sei, nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geführt habe.

### **b) Zur Beweislast**

- <sup>194</sup> Es ist darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen der Kontrolle staatlicher Beihilfen grundsätzlich der Kommission obliegt, im angefochtenen Beschluss den Beweis für das Vorliegen einer solchen Beihilfe zu erbringen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2007, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Kommission*, T-68/03, EU:T:2007:253, Rn. 34, und vom 25. Juni 2015, *SACE und Sace BT/Kommission*, T-305/13, EU:T:2015:435, Rn. 95). In diesem Kontext hat die Kommission das Verfahren zur Prüfung der fraglichen Maßnahmen sorgfältig und unvoreingenommen zu führen, damit sie bei Erlass einer endgültigen Entscheidung, in der das Vorliegen und gegebenenfalls die Unvereinbarkeit oder Rechtswidrigkeit der Beihilfe festgestellt wird, über möglichst vollständige und verlässliche Informationen verfügt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. September 2010, *Kommission/Scott*, C-290/07 P, EU:C:2010:480, Rn. 90, und vom 3. April 2014, *Frankreich/Kommission*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, Rn. 63).
- <sup>195</sup> Hingegen obliegt es dem Mitgliedstaat, der eine Differenzierung zwischen Unternehmen vorgenommen hat, darzutun, dass sie durch die Natur oder den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist. Der Begriff der staatlichen Beihilfe umfasst nämlich staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit *a priori* selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder der Struktur der Regelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2012, *BNP Paribas und BNL/Kommission*, C-452/10 P, EU:C:2012:366, Rn. 120 und 121 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- <sup>196</sup> Nach alledem oblag es der Kommission, im angefochtenen Beschluss nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt waren. Dazu ist festzustellen, dass zwar der Mitgliedstaat unstreitig über einen Ermessensspielraum bei der Genehmigung von Verrechnungspreisen verfügt, jedoch dieser Ermessensspielraum nicht dazu führen kann, der Kommission ihre Befugnis zur Kontrolle, dass die fraglichen Verrechnungspreise nicht zur Gewährung eines selektiven Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV führen, zu entziehen. In diesem Kontext hat die Kommission den Umstand zu berücksichtigen, dass ihr der Fremdvergleichsgrundsatz gestattet, zu prüfen, ob ein von einem Mitgliedstaat gebilligter Verrechnungspreis einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis entspricht und ob die eventuell im Rahmen dieser Prüfung festgestellte Abweichung nicht über Ungenauigkeiten hinausgeht, die der für die Erlangung dieser Annäherung verwendeten Methode innewohnen.

**c) Zum Grad der Kontrolle durch das Gericht**

- 197 Zum Grad der Kontrolle durch das Gericht im vorliegenden Fall ist darauf hinzuweisen, dass sich aus Art. 263 AEUV ergibt, dass Gegenstand der Nichtigkeitsklage die Überwachung der Rechtmäßigkeit der Handlungen der dort aufgeführten Unionsorgane ist. Mit der Prüfung der im Rahmen einer solchen Klage geltend gemachten Klagegründe wird daher ein Ersatz für die umfassende Sachverhaltsermittlung im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens weder bezweckt noch bewirkt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, Rn. 84).
- 198 Zum Bereich der staatlichen Beihilfen ist daran zu erinnern, dass der Begriff der staatlichen Beihilfe, wie er im AEU-Vertrag definiert ist, ein Rechtsbegriff und anhand objektiver Kriterien auszulegen ist. Deshalb hat der Unionsrichter die Frage, ob eine Maßnahme in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt, grundsätzlich unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des bei ihm anhängigen Rechtsstreits und des technischen oder komplexen Charakters der von der Kommission vorgenommenen Beurteilungen umfassend zu prüfen (Urteile vom 4. September 2014, SNCM und Frankreich/Corsica Ferries France, C-533/12 P und C-536/12 P, EU:C:2014:2142, Rn. 15, und vom 30. November 2016, Kommission/Frankreich und Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, Rn. 87).
- 199 Hinsichtlich der Frage, ob eine Methode zur Ermittlung eines Verrechnungspreises eines integrierten Unternehmens im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht, hat, wie bereits oben ausgeführt, die Kommission, wenn sie dieses Instrument im Rahmen ihrer Beurteilung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verwendet, seinen Annäherungscharakter zu berücksichtigen. Die Kontrolle des Gerichts soll daher überprüfen, ob die im angefochtenen Beschluss festgestellten Fehler, auf die die Kommission ihre Feststellung eines Vorteils stützte, über Ungenauigkeiten hinausgehen, die der Anwendung einer Methode zur Erlangung einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis innewohnen.

**d) Zur nicht erfolgten Bestimmung und Analyse der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr in der APA**

- 200 Zur Feststellung der Kommission, wonach der Verrechnungspreisbericht die Transaktion, für die im Grunde in der APA ein Preis bestimmt worden sei, weder bestimmt noch analysiert habe, ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission im 276. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darlegte, dass der steuerpflichtige Gewinn von SMBV niedriger als der tatsächlich verzeichnete Gewinn gewesen sei, da die niederländischen Steuerbehörden akzeptiert hätten, dass für die Körperschaftsteuer das tatsächliche Niveau der Gewinne, die SMBV in den Niederlanden erziele, in Höhe der Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten gesenkt werde. In den Erwägungsgründen 277 und 278 des angefochtenen Beschlusses schließt die Kommission daraus, dass die Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten die Transaktion sei, für welche die APA in Wirklichkeit angefordert worden sei, und dass die Methode für die Bestimmung der Höhe dieser Lizenzgebühr als Anpassungsvariable die Transaktion sei, die in Wirklichkeit von der APA bepreist werde. Sie war auch der Ansicht, dass der Preis der Kaffeebohnen hätte analysiert werden müssen.
- 201 Insoweit genügt zum einen die Feststellung, dass allein die Missachtung von methodologischen Vorschriften nicht zwangsläufig zu einer Verminderung der Steuerbelastung führt. Außerdem ist es erforderlich, dass die Kommission nachweist, dass die methodologischen Fehler, die sie in der APA festgestellt hat, es nicht gestattet, zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis zu führen und dass sie zu einer Senkung der steuerpflichtigen Gewinne gegenüber der Steuerbelastung aus der Anwendung der normalen Steuervorschriften des nationalen Rechts auf ein Unternehmen geführt haben, das sich in einer vergleichbaren tatsächlichen Situation wie derjenigen von SMBV befindet und das seine Tätigkeiten zu Marktbedingungen ausübt. Daher genügt allein die Feststellung

eines methodologischen Fehlers für sich genommen grundsätzlich nicht, um nachzuweisen, dass die APA der SMBV einen Vorteil gewährt habe, und um folglich das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV nachzuweisen.

- 202 Zum anderen ist daran zu erinnern, dass die verschiedenen Methoden zur Festsetzung von Verrechnungspreisen, sei es die Preisvergleichsmethode oder die TNMM, sich bemühen, die Gewinn-Niveaus zu erreichen, die fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise widerspiegeln, und grundsätzlich nicht geschlossen werden kann, dass eine Methode zu keiner verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis führen könne.
- 203 Daraus folgt, dass allein der Umstand, dass laut der Kommission weder der Verrechnungspreisbericht noch die APA die Lizenzgebühr als die Transaktion identifiziert hätten, für die im Grunde in der APA ein Verrechnungspreis bestimmt worden sei, und dass sie nicht analysiert hätten, ob die Lizenzgebühr im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe, nicht für den Nachweis genügt, dass diese Lizenzgebühr tatsächlich nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stand. Allein diese Feststellung konnte daher nicht nachweisen, dass die APA der SMBV einen Vorteil gewährte.
- 204 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass das Argument der Kommission, wonach der Verrechnungspreisbericht die Lizenzgebühr weder als die Transaktion bestimmt noch analysiert habe, für die im Grunde in der APA ein Preis bestimmt worden sei, auf der Behauptung beruht, wonach im Verrechnungspreisbericht die Zahlung einer Lizenzgebühr nicht als die Anpassungsvariable bei der Bestimmung dieser vorgeschlagenen Vergütung identifiziert werde. Insoweit ist festzustellen, dass der Verrechnungspreisbericht keineswegs den Lizenzvertrag zwischen SMBV und Alki außer Acht lässt. Diese Vereinbarung wird nämlich sowohl in der Darstellung der Tätigkeiten des Starbucks-Konzern in der EMEA-Region und den Niederlanden als auch in der grafischen Darstellung der Transaktionen in der EMEA-Region angeführt. Der Steuerberater des Starbucks-Konzerns hat daher diese Transaktionen wohl berücksichtigt, als er die Vergütung von SMBV vorschlug.
- 205 Daher ist der Rüge des Königreichs der Niederlande und von Starbucks stattzugeben, wonach die Kommission zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die fehlende getrennte Analyse der Lizenzgebühr im Verrechnungspreisbericht und in der APA der SMBV einen Vorteil verschafft habe.

***e) Zum Gebot, der Preisvergleichsmethode gegenüber der TNMM den Vorzug zu geben***

- 206 Zur Ansicht der Kommission, wonach der Preisvergleichsmethode gegenüber der TNMM der Vorzug zu geben gewesen wäre, da diese erste Methode im vorliegenden Fall anwendbar gewesen sei, ist erstens darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall die APA die Verwendung der TNMM billigte, um die Umsatzrendite (Operating Margin) für die Herstellungs- und Vertriebstätigkeiten von SMBV zu bestimmen. Die APA billigte jedoch, dass die Lizenzgebühr im Wesentlichen als Differenz zwischen dem realisierten Betriebsgewinn im Hinblick auf die Produktions- und Vertriebsfunktion und der Umsatzrendite (Operating Margin) bestimmt wurde. Daraus folgt, dass die APA nicht unmittelbar die Verwendung einer Verrechnungspreismethode für die Berechnung der Höhe der Lizenzgebühr vorsieht, die als reiner Restwert definiert wird.
- 207 Zwar ergibt sich aus den oben in den Rn. 148 bis 156 dargelegten Erwägungen, dass, da die Lizenzgebühr eine gruppeninterne Transaktion ist, deren Höhe in der APA bestimmt wurde, die Kommission berechtigt war, im Rahmen ihrer Analyse nach Art. 107 Abs. 1 AEUV zu prüfen, ob die Höhe der Lizenzgebühr so bestimmt worden war, als ob sie zu Marktbedingungen ausgehandelt worden wäre, indem sie eine Verrechnungspreismethode verwendete, die sie im vorliegenden Fall für geeignet hielt.

- 208 Wenn die Kommission im Rahmen des angefochtenen Beschlusses jedoch geltend macht, dass der Preisvergleichsmethode gegenüber der TNMM der Vorzug zu geben gewesen wäre, um die fremdvergleichskonforme Höhe der Lizenzgebühr zu bestimmen, lässt sie außer Betracht, dass in der APA die Höhe der Lizenzgebühr tatsächlich nicht in Anwendung einer Verrechnungspreismethode, insbesondere der TNMM, berechnet wurde. Hingegen wurde die TNMM in der APA verwendet, um die Vergütung von SMBV für die Herstellungs- und Vertriebstätigkeiten zu bestimmen. Daher läuft die Ansicht der Kommission im Wesentlichen darauf hinaus, den Umstand zu beanstanden, dass die TNMM in der APA verwendet wurde, um die Vergütung von SMBV für die Herstellungs- und Vertriebstätigkeiten zu bestimmen, anstelle der Preisvergleichsmethode, die nach Auffassung der Kommission für die Berechnung der Höhe der Lizenzgebühr hätte verwendet werden sollen.
- 209 Insoweit ist festzustellen, dass die zwei Methoden für die Berechnung der Preishöhe von unterschiedlichen gruppeninternen Transaktionen angewandt werden. Wenn jedoch die Kommission geltend macht, dass die OECD-Leitlinien eine gewisse Bevorzugung der Verwendung der Standardmethoden, wie der Preisvergleichsmethode, zum Ausdruck brächten, kann sie nicht die Prüfung einer anderen Transaktion als derjenigen, für die die APA einen Verrechnungspreis auf der Grundlage der TNMM bestimmte, allein aufgrund des Umstands verlangen, dass für diese Transaktion ein Verrechnungspreis auf der Grundlage der Preisvergleichsmethode hätte bestimmt werden müssen. Die von der Kommission geltend gemachte Regel gestattet es nur, die angemessene Methode für die Bestimmung der Verrechnungspreise für dieselbe Art von Transaktion oder von eng verbundenen Transaktionen zu wählen. Die Wahl der Verrechnungspreismethode ist nämlich kein Selbstzweck, sondern erfolgt im Hinblick auf die gruppeninterne Transaktion, für die die fremdvergleichskonforme Höhe zu bestimmen ist und nicht umgekehrt.
- 210 Zweitens verschafft, wie in den vorstehenden Rn. 146 und 147 dargelegt, eine steuerliche Maßnahme einen wirtschaftlichen Vorteil, wenn sie zu einer Verminderung der Steuerbelastung im Vergleich zu derjenigen führt, die normalerweise ohne diese Maßnahme hätte getragen werden müssen.
- 211 Wie allerdings oben in Rn. 201 ausgeführt, führt allein die Missachtung von methodologischen Vorschriften nicht zwangsläufig zu einer Verminderung der Steuerbelastung. Daraus ergibt sich, dass allein die Feststellung der Kommission von Fehlern bei der Wahl oder Anwendung der Verrechnungspreismethode grundsätzlich nicht hinreicht, um das Vorliegen eines Vorteils nachzuweisen.
- 212 Die Kommission führt jedoch in den Erwägungsgründen 275 bis 285 des angefochtenen Beschlusses keinen Gesichtspunkt an, der den Schluss zulässt, dass die Wahl der TNMM zwangsläufig zu einem zu niedrigen Ergebnis führte, ohne dass ein Vergleich mit dem Ergebnis erfolgte, das in Anwendung der Preisvergleichsmethode erlangt worden wäre. In diesem Kontext macht die Kommission im 284. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses lediglich geltend, der Steuerpflichtige habe eine Verpflichtung, zu prüfen, ob die von ihm gewählte Verrechnungspreismethode zu einer verlässlichen Annäherung an einen fremdvergleichskonformen Preis führe, bevor die Steuerbehörden die Anforderung einer APA billigen könnten, die auf dieser Methode basiere.
- 213 Außerdem ist festzustellen, dass die Verpflichtung, die die Kommission anführt, zum Steuerrecht gehört und ein Verstoß gegen sie zwar steuerliche Folgen nach sich ziehen kann, auf der Ebene der staatlichen Beihilfen jedoch nicht die Annahme gestattet, dass die vom Steuerpflichtigen gewählte Methode nicht zu einer zuverlässigen Annäherung an ein marktorientiertes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz führt.
- 214 Der Vollständigkeit halber ist daran zu erinnern (vgl. oben, Rn. 10), dass Kapitel 2 des Verrechnungspreisdekrets vorsieht, dass die Steuerverwaltung der Niederlande jede Verrechnungspreisprüfung aus dem Blickwinkel jener Methode einleiten sollte, die der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles gewählt habe. Diese Regel stehe im Einklang mit Ziff. 1.68 der OECD-Leitlinien von 1995. Daraus folge, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich die freie Wahl der

Verrechnungspreismethode hätten, sofern die gewählte Methode zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis für den betreffenden Geschäftsvorfall führe. Zwar solle der Steuerpflichtige, wenn er eine Verrechnungspreismethode wähle, die Zuverlässigkeit der entsprechenden Methode in einer bestimmten Situation berücksichtigen, doch solle diese Methode keinesfalls dazu führen, dass der Steuerpflichtige die Vor- und Nachteile jeder einzelnen Methode gegeneinander abwäge und anschließend erkläre, warum die letztlich gewählte Methode unter den gegebenen Umständen die besten Ergebnisse erziele.

- 215 Daraus ergibt sich, dass die Kommission im vorliegenden Fall nicht davon ausgehen konnte, dass die Preisvergleichsmethode grundsätzlich gegenüber der TNMM der Vorzug zu geben ist.
- 216 Daher ist der Rüge des Königreichs der Niederlande und von Starbucks stattzugeben, wonach die Kommission zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass allein die Wahl der TNMM im vorliegenden Fall SMBV einen selektiven Vorteil verschafft habe, ohne dass das Vorbringen von Starbucks geprüft werden müsste, mit dem die Zulässigkeit gewisser Argumente der Kommission beanstandet wird.

***2. Zur Frage, ob die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen (zweite Argumentationslinie)***

- 217 Im Rahmen des zweiten Teils des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 macht das Königreich der Niederlande geltend, die Kommission bringe zu Unrecht vor, dass die von SMBV an Alki gezahlte Vergütung gleich null hätte sein müssen und dass sich daraus ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ergebe. Die zwischen dem Starbucks-Konzern und externen Kaffeeröstern und Herstellern von Kaffee-Folgeerzeugnissen geschlossenen Verträge, auf denen der von der Kommission vorgenommene Vergleich beruhe, könnten nämlich für einen auf die Preisvergleichsmethode gründenden Vergleich der Verträge zwischen Alki und SMBV nicht verwendet werden. Das Königreich der Niederlande ist der Ansicht, die Kommission habe nicht nachgewiesen, dass die TNMM nicht zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis geführt habe.
- 218 Im Rahmen des vierten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 bringt Starbucks im Wesentlichen vor, dass die Analyse der Lizenzgebühr durch die Kommission sich beinahe ausschließlich auf Beweismittel stütze, die im April 2008 nicht zugänglich gewesen seien. Außerdem habe die Kommission im Gegensatz zum niederländischen Steuerrecht und den OECD-Leitlinien nicht einen fremdvergleichskonformen Bereich für die Lizenzgebühr festgestellt, sondern habe den Schluss gezogen, dass sie gleich null sein müsse. Wie das Königreich der Niederlande ist Starbucks der Meinung, dass alle im angefochtenen Beschluss angeführten Dritthersteller, die, wie SMBV, Kaffeeprodukte unter der Marke von Starbucks an Verkaufsstellen oder Händler lieferten, beträchtliche Vergütungen für die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten von Starbucks zahlten. Keine Lizenzgebühr werde von den Subunternehmern gezahlt, die, anders als SMBV, solche Waren nicht an die Kunden lieferten, sondern nur eine Dienstleistung des Röstens für den Starbucks-Konzern sicherstellten. Entgegen den Feststellungen im angefochtenen Beschluss werde der Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten geschaffen, wenn die Kaffeeprodukte unter der Marke von Starbucks an Verkaufsstellen oder Händler verkauft würden, die bereit seien, einen Premiumpreis für diese Waren zu bezahlen. Außerdem macht Starbucks geltend, dass entgegen den Feststellungen im angefochtenen Beschluss für den untersuchten Zeitraum die Rösttätigkeiten von SMBV immer rentabel gewesen seien.
- 219 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.
- 220 Zum einen bringt die Kommission im Wesentlichen vor, dass sie die Höhe der Lizenzgebühren im Rahmen der sieben im 300. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses angeführten Verträge mit derjenigen der Lizenzgebühr im Rahmen der Beziehung zwischen SMBV und Alki verglichen habe. Außerdem legt die Kommission in der Rechtssache T-760/15 dar, dass sie sich auch auf die im

303. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses angeführten Verträge gestützt habe, und in der Rechtssache T-636/16, dass das grundsätzlich nicht der Fall gewesen sei. Überdies habe sich die Kommission auf die Verträge zwischen Wettbewerbern des Starbucks-Konzerns und in den Erwägungsgründen 305 bis 308 des angefochtenen Beschlusses angeführten Dritten, die Kaffee rösteten, gestützt, um zu dem Schluss zu gelangen, dass der Fremdvergleichswert der Lizenzgebühr, die im Rahmen der Beziehung zwischen SMBV und Alki gezahlt werde, gleich null zu sein habe. In den Erwägungsgründen 292 bis 298 des angefochtenen Beschlusses habe die Kommission die Gründe aufgeführt, aus denen ihrer nach Ansicht diese Transaktionen direkt vergleichbar seien und verwendet werden könnten, um die Höhe der Lizenzgebühren zu bestimmen, die SMBV an Alki nach der Lizenzvereinbarung zum geistigen Eigentum im Bereich Rösten zu zahlen habe.

221 Zum anderen macht die Kommission geltend, sie bestreite nicht, dass das geistige Eigentum im Bereich Rösten einen Wert darstellen könne. Allerdings werde der Wert dieses geistigen Eigentums nicht genutzt, bevor die Kaffeeprodukte der Marke Starbucks in den Starbucks-Verkaufsstellen an die Endkunden verkauft würden. Das geistige Eigentum im Bereich Rösten könne daher nicht als ein Vorteil für SMBV angesehen werden, für den eine Lizenzgebühr zu zahlen sei.

#### *a) Vorbemerkungen*

222 Es ist daran zu erinnern, dass die Kommission ihre zweite Argumentationslinie in den Erwägungsgründen 286 bis 341 des angefochtenen Beschlusses in Abschnitt 9.2.3.3 („Die nach der ... APA an Alki ... gezahlte Lizenzgebühr ist nicht fremdvergleichskonform“) ausführte.

223 Zunächst ist auf zweierlei hinzuweisen.

224 Erstens ist zwischen den Parteien unstreitig, dass die Lizenzgebühr grundsätzlich eine abzugsfähige Betriebsausgabe im niederländischen Steuerrecht darstellte. Außerdem wird nicht bestritten, dass, da es sich um eine Transaktion innerhalb des Starbucks-Konzerns handelt, die Lizenzgebühr eine gruppeninterne Transaktion ist. Aus den vorstehenden Rn. 147 bis 156 ergibt sich, dass eine solche Transaktion für die Zwecke der Ermittlung der Körperschaftsteuer von SMBV so zu bewerten ist, als ob sie zu Marktbedingungen ermittelt worden wäre.

225 Zweitens hat zwar die Kommission angenommen, dass die Höhe der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen, doch erkannte sie im 310. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses an, dass das Wissen im Bereich Rösten und die Röstkurven einen Wert darstellen könnten. Ebenso legt die Kommission in Rn. 126 ihrer Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 dar, sie leugne nicht, dass das geistige Eigentum im Bereich Rösten einen Wert darstellen könne.

226 Daraus folgt, dass die einzige Frage, über die sich die Parteien uneinig sind, die ist, welche Höhe der Verrechnungspreis für die Lizenzgebühr gehabt hätte, wenn er zu Marktbedingungen festgelegt worden wäre.

227 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 286 bis 341 des angefochtenen Beschlusses darlegt, dass die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen. Nach dem Wortlaut des angefochtenen Beschlusses bringt die Kommission nämlich nicht vor, die Höhe dieser Lizenzgebühr hätte niedriger sein müssen als die Höhe der von der APA gebilligten Lizenzgebühr, sondern dass keine Lizenzgebühr hätte gezahlt werden dürfen. Die Kommission stellt selbst fest, dass sie keine Schätzung einer Bandbreite für die Höhe der Lizenzgebühr vorgenommen habe, da diese genau null hätte sein müssen (340. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

- 228 Im angefochtenen Beschluss stützte die Kommission ihren Nachweis, dass die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen (318. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses), im Wesentlichen auf drei Gesichtspunkte.
- 229 Zum ersten Gesichtspunkt stellte die Kommission fest, dass der schwankende Charakter der Lizenzgebühr in der Zeit von 2006 bis 2014 einen „ersten Hinweis“ darauf biete, dass ihr Niveau in keinem Zusammenhang mit dem Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten stehe (289. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Zum zweiten Gesichtspunkt legte die Kommission dar, dass SMBV den Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten in seiner Geschäftsbeziehung mit Alki nicht erfasse (Erwägungsgründe 310 bis 313 des angefochtenen Beschlusses). Zum dritten Gesichtspunkt führte die Kommission aus, dass in den Herstellungsvereinbarungen von Starbucks mit Dritten für das geistige Eigentum im Bereich Rösten keine Lizenz verlangt werde (Erwägungsgründe 291 bis 309 des angefochtenen Beschlusses).
- 230 Außerdem wies die Kommission im angefochtenen Beschluss die Argumente des Königreichs der Niederlande und von Starbucks im Verwaltungsverfahren zurück. Insbesondere war die Kommission der Ansicht, dass die Zahlung einer Lizenzgebühr nicht einer Vergütung für die Übernahme von unternehmerischen Risiken entspreche (Erwägungsgründe 319 bis 332 des angefochtenen Beschlusses) und dass die Höhe der gezahlten Lizenzgebühr nicht durch die Beträge, welche Alki im Rahmen der Vereinbarung über die Kostenteilung an Starbucks US für Technologie zahle, zu rechtfertigen sei (Erwägungsgründe 333 bis 338 des angefochtenen Beschlusses).
- 231 In der Folge ist erstens kurz die von der Kommission im angefochtenen Beschluss vertretene Theorie betreffend die Funktionen von SMBV in Bezug auf die Lizenzgebühr und betreffend die einschlägigen normalen Steuervorschriften darzustellen. Diese Gesichtspunkte sind nämlich die Grundlage, auf der die Analyse der Höhe der Lizenzgebühr beruht, die die Kommission im angefochtenen Beschluss vornahm. Zweitens ist das Vorbringen von Starbucks zu prüfen, wonach die Analyse der Lizenzgebühren durch die Kommission sich nicht auf Beweismittel hätte stützen dürfen, die im April 2008 nicht verfügbar gewesen seien. Drittens sind die Argumente des Königreichs der Niederlande und von Starbucks betreffend die Frage zu untersuchen, wer das geistige Eigentum im Bereich Rösten genutzt habe. Viertens ist zu prüfen, ob die Kommission zu Recht auf der Grundlage eines Vergleichs mit den in den Verträgen mit Dritten vorgesehenen Lizenzgebühren feststellen konnte, dass die Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen. Fünftens ist das Vorbringen der Kommission in der mündlichen Verhandlung zu untersuchen, wonach sie in Wahrheit im angefochtenen Beschluss die Ansicht vertreten habe, dass die Höhe der Lizenzgebühr hätte niedriger sein müssen als die von der APA gebilligte Höhe.

#### ***b) Zu den Funktionen von SMBV in Bezug auf die Lizenzgebühr***

- 232 Zu den Funktionen von SMBV, die für die Prüfung der Lizenzgebühr relevant sind, steht zunächst fest, dass diese die grünen Kaffeebohnen röstet, die sie bei SCTC kauft.
- 233 Sodann macht die Kommission insbesondere in den Erwägungsgründen 49, 96, 137, 313 und 330 sowie in ihren Schriftsätzen geltend, dass die verbundenen und nicht verbundenen Starbucks-Verkaufsstellen verpflichtet seien, den gerösteten Kaffee bei SMBV zu kaufen, und dass daher SMBV auch der Verkäufer von geröstetem Kaffee sei.
- 234 Außerdem vertritt die Kommission im angefochtenen Beschluss die Auffassung, dass die Bestände, die SMBV kaufe und verkaufe, gemäß den Rechnungslegungsstandards in der Bilanz von SMBV erscheinen müssten, da sie die Einheit sei, die Auftraggeber und Rechnungssteller gegenüber den Verkaufsstellen sei.



- 235 Schließlich ergibt sich aus dem angefochtenen Beschluss insgesamt, dass die Kommission der Meinung war, dass in dem Verrechnungspreisbericht zu Unrecht SMBV als Kaffeehersteller mit geringem Risiko dargestellt werde. Insoweit wies die Kommission in den Erwägungsgründen 319 bis 332 des angefochtenen Beschlusses u. a. das Vorbringen des Königreichs der Niederlande und der Starbucks-Gesprächspartner zurück, wonach die vertraglichen Vereinbarungen zwischen SMBV und Alki, auf die sich der Bericht des Steuerberaters gestützt habe, zu einer effektiven Übertragung von unternehmerischen Risiken von SMBV auf Alki geführt habe. Überdies legte die Kommission dar, dass SMBV unternehmerische Risiken in ihren Beziehungen zu SCTC und den Starbucks-Verkaufsstellen trage.
- 236 Daraus folgt, dass nach Ansicht der Kommission SMBV im Hinblick auf ihre Verkäufe von geröstetem Kaffee an die Starbucks-Verkaufsstellen kein Auftragsfertiger oder Subunternehmer ist, sondern dass sie Kaffee auf eigene Rechnung röstet und als Verkäufer handele. Laut dem angefochtenen Beschluss wird nämlich unter der Auftragsfertigung meist eine Vereinbarung verstanden, nach der ein Unternehmen Rohstoffe oder Halbfabrikate für ein anderes Unternehmen verarbeite.

***c) Zu den normalen Steuervorschriften des niederländischen Rechts***

- 237 Wie in der vorstehenden Rn. 146 festgestellt, impliziert die Prüfung einer einem integrierten Unternehmen gewährten steuerlichen Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 1 AEUV zunächst, die auf den Begünstigten dieser Maßnahme anwendbaren normalen Steuervorschriften zu bestimmen.
- 238 Im 232. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses stellte die Kommission fest, dass die niederländischen Vorschriften, hinsichtlich deren die APA zu prüfen sei, die Regeln des allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystems seien. Diese Vorschriften sind oben in den Rn. 3 bis 11 und 35 zusammengefasst worden.
- 239 Im vorliegenden Fall steht nämlich fest, dass die APA abgeschlossen wurde, um SMBV zu gestatten, die Anwendung der Vorschriften über die Körperschaftsteuer vorwegzunehmen, indem ihr steuerpflichtiger Gewinn bestimmt wird. Daraus folgt, dass die APA sich in den Rahmen des allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystems einfügt, das das Ziel hat, die – integrierten oder unabhängigen – Unternehmen zu besteuern, die der Körperschaftsteuer unterliegen.
- 240 Folglich ist im Licht der Funktionen von SMBV, wie sie in den vorstehenden Rn. 232 bis 236 festgestellt worden sind, und den soeben bestimmten normalen Steuervorschriften die Frage zu untersuchen, ob die Höhe der Vergütung einer Höhe entsprach, die zu Marktbedingungen vereinbart worden wäre.

***d) Zur Verwendung von zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA nicht verfügbaren Beweismitteln durch die Kommission***

- 241 Starbucks macht geltend, dass die Kommission sich im angefochtenen Beschluss vor allem auf Informationen gestützt habe, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA, im April 2008, nicht verfügbar gewesen seien. Insbesondere bezieht sich Starbucks auf die Rechtsprechung der Unionsgerichte betreffend das Kriterium des privaten Kapitalgebers, wonach, um beurteilen zu können, ob eine bestimmte Maßnahme wirtschaftlich vernünftig sei, man sich in den Kontext der Zeit zurückversetzen müsse, in der die finanziellen Unterstützungsmaßnahmen getroffen worden seien, und dass man sich jeder Beurteilung aufgrund einer späteren Situation enthalten müsse. Derselbe Grundsatz sei ebenso im niederländischen Steuerrecht sowie in den OECD-Leitlinien festgelegt.

- 242 Die Kommission bestreitet nicht, dass dieser Grundsatz im vorliegenden Fall anwendbar ist, und macht lediglich geltend, dass eine beträchtliche Zahl von Argumenten zur Stützung ihres Ergebnisses, dass die APA dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entspreche, auf Informationen und Daten beruhen, über die die niederländische Steuerbehörde zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA verfügt habe.
- 243 Zunächst ist festzustellen, dass der Umstand, dass das niederländische Steuerrecht sowie die OECD-Leitlinien nach Ansicht von Starbucks vorsehen, dass man sich jeder Beurteilung aufgrund einer Situation nach der Annahme einer Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung enthalten müsse, um zu prüfen, ob es im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehe, im vorliegenden Fall keine Auswirkung auf die Prüfung der APA im Hinblick auf die Voraussetzungen von Art. 107 AEUV hat.
- 244 Starbucks stützt sein Vorbringen auf eine entsprechende Anwendung der Rechtsprechung der Unionsgerichte, wonach für die Prüfung der Frage, ob sich der Mitgliedstaat oder die betroffene öffentliche Einrichtung wie ein umsichtiger marktwirtschaftlich handelnder Kapitalgeber verhalten hat, man sich in den Kontext der Zeit zurückversetzen muss, in der die fraglichen Maßnahmen getroffen wurden, um beurteilen zu können, ob das Verhalten des Mitgliedstaats oder der betroffenen öffentlichen Einrichtung wirtschaftlich vernünftig ist, und sich jeder Beurteilung aufgrund einer späteren Situation enthalten muss (Urteil vom 25. Juni 2015, SACE und Sace BT/Kommission, T-305/13, EU:T:2015:435, Rn. 93; vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 16. Mai 2002, Frankreich/Kommission, C-482/99, EU:C:2002:294, Rn. 69 und 71, sowie vom 5. Juni 2012, Kommission/EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, Rn. 105).
- 245 Insoweit genügt der Hinweis, dass die Ermittlung eines Verrechnungspreises im Einklang mit den Marktbedingungen nicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz zwischen den öffentlichen und privaten Unternehmen gestützt wird, sondern, wie die Kommission anerkennt, auf das zulässige Ziel einer steuerlichen Vorabverständigung, wie der APA, das darin besteht, aus Gründen der Rechtssicherheit im Vorhinein die Anwendung einer Steuervorschrift festzulegen.
- 246 Es ist festzustellen, dass, soweit die Kommission der Ansicht ist, dass die Annahme einer steuerlichen Vorabverständigung, wie der APA, zu einer neuen Beihilfe führe, ihr diese nach Art. 108 Abs. 3 AEUV vor ihrer Durchführung hätte mitgeteilt werden müssen. Wenn sich jedoch die Kommission zu einer solchen Mitteilung geäußert hätte, hätte sie keine Informationen berücksichtigen können, die zum Zeitpunkt ihres Beschlusses nicht bekannt oder vernünftigerweise vorhersehbar waren. Sie kann daher dem betreffenden Mitgliedstaat nicht vorwerfen, Umstände nicht berücksichtigt zu haben, die zum Zeitpunkt der Annahme der fraglichen Vorabverständigung nicht bekannt oder vernünftigerweise vorhersehbar waren.
- 247 In diesem Kontext ist erstens daran zu erinnern, dass sich aus Art. 1 und dem 40. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ergibt, dass die von der Kommission beanstandete Maßnahme nur die APA ist.
- 248 Zweitens konnte zwar die APA in der Zeit ihrer Gültigkeit, von 2007 bis 2017, widerrufen oder geändert werden, doch ist die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht davon ausgegangen, dass der Umstand, dass die niederländischen Behörden die APA während der Gültigkeitsdauer nicht widerrufen oder geändert hätten, SMBV einen Vorteil gewährt habe. Ziff. 6 zweiter Gedankenstrich in Verbindung mit Ziff. 4 erster Gedankenstrich der APA legt nämlich fest, dass diese endet, wenn eine wesentliche Änderung der von der APA gebilligten Tatsachen und Umstände erfolgt, es sei denn, die Parteien einigen sich einvernehmlich auf eine Änderung der Vereinbarung. Die Kommission war somit nicht daran gehindert, festzustellen, dass eine wesentliche Änderung der von der APA gebilligten Tatsachen und Umstände erfolgt sei und dass folglich eine weitere Anwendung der APA der SMBV einen selektiven Vorteil verschaffe.

- 249 Drittens genügt zum Argument der Kommission, wonach die APA Gegenstand einer Halbzeitüberprüfung nach dem sechsten Geschäftsjahr gewesen sei, das am 31. Dezember 2013 geendet habe, und die APA bei dieser Gelegenheit nicht geändert worden sei, der Hinweis, dass die Kommission nirgends im angefochtenen Beschluss darlegte, dass das Fehlen der Änderung oder des Widerrufs der APA nach dieser Halbzeitüberprüfung SMBV einen Vorteil nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft habe.
- 250 Daraus folgt, dass unter diesen Umständen die Prüfung des Vorliegens eines Vorteils durch eine Vorabverständigung, wie die APA, unter Berücksichtigung des Kontexts der Zeit erfolgen muss, in der diese geschlossen wurde. Diese Feststellung impliziert, dass die Kommission sich jeder Beurteilung aufgrund einer Situation nach der Annahme der APA enthalten muss.
- 251 Daher ist dem Vorbringen von Starbucks zu folgen, wonach die Kommission unter den Umständen des vorliegenden Falls ihre Prüfung nicht auf Informationen stützen konnte, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA, im April 2008, nicht verfügbar oder vernünftigerweise vorhersehbar waren.

***e) Zur Frage, ob das geistige Eigentum im Bereich Rösten für SMBV einen Wert darstellte***

- 252 Mit dem zweiten Argument, das in den Erwägungsgründen 310 bis 332 des angefochtenen Beschlusses dargelegt wird (vgl. oben, Rn. 230), versuchte die Kommission im Wesentlichen nachzuweisen, dass die Zahlung einer Lizenzgebühr von SMBV an Alki grundsätzlich nicht zu rechtfertigen sei, da SMBV der Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten nicht zugutekomme. Dieses Argument gliedert sich in zwei Teile. Im Wesentlichen ging die Kommission zum einen davon aus, dass SMBV das geistige Eigentum im Bereich Rösten nicht direkt auf dem Markt verwerte. Zum anderen stellte sie fest, dass der durch die Rösttätigkeit erzielte Gewinn nicht für die Lizenzgebühr ausreiche.

***1) Zur Frage, ob SMBV das geistige Eigentum im Bereich Rösten unmittelbar auf dem Markt verwertete***

- 253 Zum Argument, wonach SMBV das geistige Eigentum im Bereich Rösten nicht unmittelbar auf dem Markt verwerte, legte die Kommission in den Erwägungsgründen 310 bis 313 des angefochtenen Beschlusses zunächst dar, dass der Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten im speziellen Geschäftsverhältnis zwischen Alki und SMBV vom Röstenden, also SMBV, nicht „verwertet“ worden sei. Der Grund dafür sei, dass die Bedeutung des Wissens im Bereich Rösten und der Röstkurven darin liege, einen einheitlichen Geschmack sicherzustellen, der mit der Marke und mit einzelnen Produkten verbunden sei. Folglich werde der Wert des Wissens im Bereich Rösten und der Röstkurven von Starbucks nur dann „verwertet“, wenn Starbucks-Produkte von den Verkaufsstellen unter der Marke Starbucks verkauft würden. Außerdem schafften das Wissen im Bereich Rösten und die Röstkurven an sich keinen ständigen Wert für den Röstenden, wenn sie nicht auf dem Markt verwertet werden könnten. Außerdem „scheinen“ nach Ansicht der Kommission im Fall von SMBV das Wissen im Bereich Rösten und die Röstkurven eine technische Spezifikation darzustellen, nach der das Rösten infolge einer Präferenz oder einer Wahl des Unternehmens, das das Rösten bestelle, vorgenommen werden solle. Die Tatsache, dass die von Alki festgelegten Spezifikationen zum Röstprozess und insbesondere zu den Röstkurven es SMBV erlaubten, Kaffee zu rösten, der unter der Marke Starbucks verkauft werde, bringe SMBV keinen Vorteil in Bezug auf höhere Umsätze oder höheren Verkaufspreis, wenn man in Betracht ziehe, dass SMBV grundsätzlich seine Produktion nicht an Endverbraucher verkaufe, die die Marke Starbucks schätzten. Schließlich verkaufe SMBV praktisch seine ganze Produktion an Geschäftsketten von Starbucks und verwerte daher das geistige Eigentum im Bereich Rösten nicht direkt auf dem Markt.
- 254 In ihren Schriftsätzen ergänzt die Kommission, dass der Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten nur verwertet werde, wenn die Produkte an die Endkunden verkauft würden, die diesen gleichbleibenden Geschmack schätzten, der mit der fraglichen Marke in Verbindung gebracht werde. In wirtschaftlicher Hinsicht sei es nicht rational, dass der Röstende/Hersteller von Kaffee eine

Lizenzgebühr für die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahle, obwohl er das Endprodukt nicht unmittelbar vermarkte. Das beruhe darauf, dass in einem solchen Szenario der Röstende/Hersteller von Kaffee dieses geistige Eigentum für das Rösten von Kaffeebohnen im Auftrag des Auftraggebers nutze.

- 255 Vorab, zum einen, [*vertraulich*]. Daraus folgt, dass SMBV nach dem Abkommen über das Rösten verpflichtet war, die Lizenzgebühr für die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zu zahlen.
- 256 Zum anderen ist festzustellen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht die Ansicht vertrat, dass ihre Auffassung, wonach die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten bei den Endverbrauchern erfolge, ein Test sei, der vom niederländischen Steuerrecht vorgeschrieben sei. Hingegen ergibt sich aus den Erwägungsgründen 310 bis 313 des angefochtenen Beschlusses in Verbindung mit den einleitenden Erwägungsgründen, die den Standpunkt der Kommission nach dem Einleitungsbeschluss darstellen, dass die Kommission eine rein wirtschaftliche Prüfung vornahm, die sie auf die OECD-Leitlinien von 1995 und 2010 stützte.
- 257 In Anbetracht dieser Erwägungen ist die Begründetheit der in den Erwägungsgründen 298, 300 und 310 bis 313 des angefochtenen Beschlusses dargelegten These der Kommission zu prüfen, wonach SMBV das geistige Eigentum nicht unmittelbar auf dem Markt verwerte, weil sie die Produkte nicht an Endkunden verkaufe.
- 258 Insoweit ist festzustellen, dass die Ausführungen der Kommission in den Erwägungsgründen 310 bis 313 des angefochtenen Beschlusses nicht plausibel sind. Die Überlegungen der Kommission in den Erwägungsgründen 310 bis 313 des angefochtenen Beschlusses sowie in ihren Schriftsätzen vor dem Gericht gründen sich nämlich im Wesentlichen auf die Prämisse, dass der Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten nur verwertet werde, wenn die Produkte an die Endkunden verkauft würden, die diesen gleichbleibenden Geschmack schätzten, der mit der fraglichen Marke in Verbindung gebracht werde, und dass es in wirtschaftlicher Hinsicht nicht rational sei, dass der Röstende/Hersteller von Kaffee eine Lizenzgebühr für die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahle, obwohl er das Endprodukt nicht unmittelbar vermarkte. Allerdings wird diese Prämisse durch den im angefochtenen Beschluss festgestellten Sachverhalt nicht erwiesen.
- 259 Erstens ist nämlich zwischen den Parteien unstrittig, dass das geistige Eigentum im Bereich Rösten grundsätzlich einen wirtschaftlichen Wert darstellen konnte. Zweitens ist zwischen den Parteien auch unstrittig, dass SMBV eine Rösterei war, die verpflichtet war, das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu nutzen, um ihren Kaffee zu rösten. Drittens macht die Kommission geltend, dass die verbundenen und nicht verbundenen Starbucks-Verkaufsstellen verpflichtet seien, den gerösteten Kaffee bei SMBV zu kaufen, und dass SMBV daher auch der Verkäufer von geröstetem Kaffee sei.
- 260 In diesem Kontext ist festzustellen, dass die Kommission ihre Würdigung zu Unrecht auf die Prämisse konzentrierte, dass der Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten nur verwertet werde, wenn die Produkte an die Endkunden verkauft würden. Die Frage, wer letztlich die Kosten für den Ausgleich des Werts des für die Kaffeeherstellung genutzten geistigen Eigentums trägt, ist getrennt von der Frage, ob das geistige Eigentum im Bereich Rösten erforderlich war, um SMBV zu gestatten, den gerösteten Kaffee nach den von den Starbucks-Verkaufsstellen verlangten Kriterien, an die sie den Kaffee auf eigene Rechnung verkauft, herzustellen.
- 261 Wenn SMBV den von ihr gerösteten Kaffee an die Starbucks-Verkaufsstellen verkauft, die verlangen, dass der Kaffee nach den Spezifikationen von Starbucks geröstet wurde, ist es plausibel, dass SMBV ohne das Recht, das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu nutzen oder – um die Terminologie des angefochtenen Beschlusses zu übernehmen – zu verwerten, nicht in der Lage gewesen wäre, nach den Spezifikationen von Starbucks gerösteten Kaffee herzustellen und an die Starbucks-Verkaufsstellen zu liefern.

- 262 Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass entgegen der Auffassung der Kommission die Zahlung einer Lizenzgebühr durch SMBV für die Nutzung des geistigen Eigentums des Röstens nicht wirtschaftlich völlig unvernünftig ist. Das geistige Eigentum war nämlich für die Ausübung der Wirtschaftstätigkeit von SMBV, nämlich den gerösteten Kaffee nach den Spezifikationen von Starbucks herzustellen, erforderlich. Daraus folgt, dass SMBV wohl ein Mehrwert aus der Nutzung des geistigen Eigentums des Röstens erwächst, ohne die sie sodann den gerösteten Kaffee nicht an die Starbucks-Verkaufsstellen verkaufen könnte.
- 263 Außerdem ist das Argument der Kommission zurückzuweisen, wonach die Starbucks-Verkaufsstellen Lizenzgebühren an Starbucks Coffee Emea zahlten, die bereits eine Vergütung umfassten [*vertraulich*]. Zum einen enthalten die Ausführungen im Rahmen der vorliegenden Argumentationslinie im angefochtenen Beschluss keinen Gesichtspunkt, der diese Ansicht untermauern kann. Zum anderen schließt der Umstand, dass die Starbucks-Verkaufsstellen eine Lizenzgebühr an Starbucks Coffee Emea zahlen, nicht aus, dass SMBV in den den Verkaufsstellen verrechneten Preisen [*vertraulich*] abwälzen könnte. Außerdem könnte der Umstand, dass laut der Kommission die Starbucks-Verkaufsstellen eine zweite Lizenzgebühr [*vertraulich*] an Starbucks Coffee Emea zahlen, [*vertraulich*], allenfalls der Letzteren, aber nicht SMBV, einen Vorteil verschaffen.
- 264 Daraus folgt, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 298 und 300 des angefochtenen Beschlusses zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass ein nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen ein geistiges Eigentum im Bereich Rösten nur für den Fall verwerte, dass es seine Produkte an Endkunden verkaufe. Die Verwertung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten ist nämlich nicht auf die Situationen beschränkt, in denen eine Rösterei ihren Kaffee auf dem Einzelhandelsmarkt an die Endverbraucher absetzt, sondern umfasst auch die Situationen, wie die von SMBV, in denen eine Rösterei als Verkäufer auf dem Großhandelsmarkt tätig ist. Hingegen genügt eine bloße Verarbeitung des Kaffees für Rechnung eines Auftraggebers, der technische Spezifikationen der Herstellung bereitstellt, nicht für den Nachweis der Verwertung eines solchen geistigen Eigentums.
- 265 Folglich ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission einen Fehler begangen hat, indem sie festgestellt hat, dass SMBV, wie im angefochtenen Beschluss dargelegt, die Lizenzgebühr nicht zu zahlen hatte, da sie das geistige Eigentum im Bereich Rösten nicht direkt auf dem Markt verwertete.

*2) Zur Frage, ob SMBV Verluste aus ihren Rösttätigkeiten verzeichnete*

- 266 Das Königreich der Niederlande und Starbucks rügen das in den Erwägungsgründen 314 bis 317 des angefochtenen Beschlusses dargelegte Argument der Kommission, wonach SMBV seit dem Jahr 2010 Verluste aus ihren Rösttätigkeiten verzeichnet habe, wobei diese Situation es nicht gestattet habe, eine Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu zahlen. Nach Ansicht des Königreichs der Niederlande hat die Kommission insbesondere den Umstand nicht hinreichend berücksichtigt, dass die von SMBV gekauften Kaffeebohnen auch für die Kaffeeherstellung von Dritten verwendet worden seien. So sei die Kommission davon ausgegangen, dass dies beweise, dass die Methode zur Bestimmung der Lizenzgebühr als Anpassungsvariable nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehe.
- 267 Die Kommission erwidert, dass nach den Informationen, die sie von Starbucks im Verwaltungsverfahren erhalten habe, nur ein beschränkter Teil des gerösteten Kaffees von Drittherstellern verarbeitet werde. Sie sei daher zu Recht davon ausgegangen, dass praktisch die Gesamtheit der von SMBV gekauften Kaffeebohnen im Rahmen ihrer eigenen Kaffeeherstellungstätigkeiten verarbeitet worden sei.
- 268 Im angefochtenen Beschluss stellte die Kommission im Wesentlichen fest, dass SMBV seit dem Jahr 2010 Verluste aus ihren Rösttätigkeiten verzeichnet habe und dass die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr zum Teil durch die anderen Tätigkeiten von SMBV finanziert worden sei, ohne dass es

Aussichten auf zukünftige Gewinne aus dem Rösten gegeben habe. Nach Ansicht der Kommission reichte der durch die Rösttätigkeit erzielte Gewinn nicht für die Lizenzgebühr aus. Außerdem legt die Kommission dar, dass die von SMBV an Alki für das geistige Eigentum in einem konzerninternen Kontext gezahlte Lizenzgebühr in struktureller Hinsicht einzig und allein dem Zweck zu dienen „scheint“, die Gewinne von der Wiederverkaufsfunktion von SMBV an Alki zu verlagern.

- 269 Zunächst ist festzustellen, dass die Erwägungen der Kommission sich auf die Prämisse stützen, dass es erforderlich sei, Gewinne aus den Rösttätigkeiten zu erzielen, um in der Lage zu sein, eine Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu zahlen. Die Kommission weist jedoch nicht nach, dass die niederländischen Steuervorschriften vorsehen würden, dass die Verpflichtung zur Zahlung einer Lizenzgebühr von der Rentabilität der betreffenden Tätigkeit abhängig wäre. Außerdem steht die Frage, ob die Rösttätigkeiten von SMBV rentabel waren, nicht im Zusammenhang mit der Frage, ob eine Verpflichtung zur Zahlung einer Lizenzgebühr wie der im vorliegenden Fall wirtschaftlich gerechtfertigt werden konnte.
- 270 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Kommission geltend macht, die Rösttätigkeit habe für den Zeitraum ab 2010 nicht ausreichend Gewinne erzielt. Diese Feststellung betrifft daher nicht den gesamten Zeitraum der Gültigkeit der APA (beginnend im Jahr 2007).
- 271 Sodann ist festzustellen, dass, wie in den vorstehenden Rn. 243 bis 251 dargelegt, die Kommission sich unter den Umständen des vorliegenden Falls jeder Beurteilung aufgrund einer Situation nach dem Abschluss der APA enthalten musste. Die Kommission führt jedoch im angefochtenen Beschluss nicht aus, wie die Verluste, auf die sie in dessen Erwägungsgründen 314 bis 317 verweist, zum Zeitpunkt der Annahme der APA vorhersehbar gewesen wären, obwohl sie unter die Situation von SMBV ab 2010 fallen. Die Kommission hat daher nicht nachgewiesen, dass sie sich auf den Umstand stützen durfte, dass SMBV seit 2010 Verluste aus ihren Rösttätigkeiten verzeichnet hatte.
- 272 Schließlich ist jedenfalls, soweit Starbucks geltend macht, dass die Rösttätigkeiten von SMBV immer rentabel gewesen seien, daran zu erinnern, dass die Kommission bei ihrer Analyse von einem Vergleich der Einnahmen der Starbucks-Verkaufsstellen mit dem Einkaufswert der grünen Kaffeebohnen durch SMBV bei SCTC ausgegangen ist. Allerdings legt die Kommission im Rahmen ihrer dritten Argumentationslinie gerade dar, dass die Erhöhung des Preises der grünen Kaffeebohnen ab 2010 zu hoch gewesen sei. Es ergibt sich daher bereits aus den Argumenten der Kommission im angefochtenen Beschluss, dass die Kosten für grünen Kaffee erheblich überhöht waren und dass es folglich die Verluste, die sie im angefochtenen Beschluss anführt, zumindest in dem Ausmaß, das in den Erwägungsgründen 314 bis 317 des angefochtenen Beschlusses festgestellt wurde, nicht gab.
- 273 Diese Feststellungen reichen aus, um das Argument der Kommission zurückzuweisen, wonach SMBV nicht in der Lage gewesen sei, eine Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu zahlen, da sie Verluste aus ihren Rösttätigkeiten verzeichnet habe.
- 274 Jedenfalls macht Starbucks geltend, dass die Berechnung der Kommission falsch sei, da der Umstand nicht berücksichtigt worden sei, dass eine erhebliche Menge der gesamten Käufe von grünem Kaffee nicht von SMBV geröstet worden sei. Die Kommission hält dieses Vorbringen für unzulässig, weil diese Information neu und widersprüchlich im Hinblick auf die im Verwaltungsverfahren übermittelten Informationen sei.
- 275 Dazu ist festzustellen, dass die Kommission sowohl in Fn. 155 des angefochtenen Beschlusses als auch in ihren Schriftsätzen einräumt, dass die von Starbucks im Verwaltungsverfahren übermittelten Informationen zu der Schlussfolgerung geführt hätten, dass praktisch der gesamte von SMBV gekaufte grüne Kaffee mit Ausnahme einer „begrenzten Menge“, die von Dritten geliefert worden sei, auch von SMBV geröstet worden sei. In diesem Kontext nimmt die Kommission Bezug auf das Schreiben der Starbucks-Gesprächspartner, das am 23. September 2015 an sie gerichtet worden sei. Aus diesem Schreiben ergibt sich jedoch, dass der fragliche Dritte einen Auftragsfertigungsvertrag mit dem

Starbucks-Konzern hatte, der „überwiegend“ (predominantly) die Herstellung anderer Produkte als gerösteten Kaffee betraf, „aber auch das Rösten des grünen Kaffees als solches (auch wenn es sich um begrenzte Mengen handelte)“. Die Bezugnahme auf die „begrenzten Mengen“ weist darauf hin, dass der fragliche Dritte eine beschränkte Menge gerösteten Kaffees im Verhältnis zu seiner Herstellung anderer Produkte als Kaffeepulver herstellte, aber sie weist nicht darauf hin, dass er unerhebliche Mengen von geröstetem Kaffee herstellte. Die Kommission wurde daher im Verwaltungsverfahren darüber informiert, dass ein Teil des von SMBV gekauften grünen Kaffees nicht von SMBV geröstet wurde. Der Einwand der Kommission zur Zulässigkeit des Vorbringens von Starbucks und betreffend den Umstand, dass dieses Vorbringen sich auf Informationen stütze, die ihr im Verwaltungsverfahren nicht zur Kenntnis gebracht worden seien, geht daher in tatsächlicher Hinsicht fehl und ist zurückzuweisen.

276 Zur Begründetheit des Arguments von Starbucks, wonach die Kommission die Gesamtheit der Beträge für Käufe von grünem Kaffee von SMBV als Kosten für ihre Berechnung berücksichtigt habe, während eine erhebliche Menge der gesamten Käufe von grünem Kaffee nicht von SMBV geröstet worden sei, ist festzustellen, dass die Kommission vorbringt, dass Starbucks in den am 29. Mai 2015 übermittelten Dokumenten nicht angegeben habe, dass ein erheblicher Teil der grünen Kaffeebohnen von Dritten geröstet worden sei. Wie jedoch Starbucks zu Recht geltend macht, betraf die Antwort auf die Frage 2 im Schreiben der Starbucks-Gesprächspartner vom 29. Mai 2015, die die Kommission in ihren Schriftsätzen anführt, die Zuweisung der Einnahmen von SMBV an seine verschiedenen Funktionen und nicht die Zuweisung seiner Kosten an diese Funktionen. Daraus folgt, dass die Antworten der Starbucks-Gesprächspartner, auf die die Kommission nach ihren Schriftsätzen ihre Feststellung stützte, dass die Funktion des Röstens von SMBV ab dem Jahr 2010 Verluste verzeichnet habe, nicht hinreichen, um der Kommission zu gestatten, zu dieser Schlussfolgerung zu gelangen.

277 Außerdem, wie in der vorstehenden Rn. 275 dargelegt, verfügte die Kommission zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Beschlusses bereits über Hinweise für die Annahme, dass ihre im 314. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses dargelegte Berechnung, die darin bestand, den Preis, den SMBV an SCTC für grüne Kaffeebohnen zahlt, von den Einnahmen aus dem Rösten von Kaffee abzuziehen, falsch war.

278 Daraus ergibt sich, dass die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass SMBV seit dem Jahr 2010 Verluste aus ihren Rösttätigkeiten verzeichnet habe, wobei diese Situation es nicht gestattet habe, eine Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu zahlen.

***f) Zum Vergleich von Röstvereinbarungen von Starbucks mit Dritten und gegenüber ähnlichen Vereinbarungen „auf dem Markt“***

279 Mit dem dritten im angefochtenen Beschluss enthaltenen Argument (vgl. oben, Rn. 229) wollte die Kommission im Wesentlichen darlegen, dass in den Herstellungsvereinbarungen von Starbucks mit Dritten sowie in gewissen Vereinbarungen zwischen den Wettbewerbern von Starbucks und Dritten, die Kaffee rösten, für das geistige Eigentum im Bereich Rösten keine Lizenzgebühr vorgesehen werde (Erwägungsgründe 291 bis 309 des angefochtenen Beschlusses).

280 In diesem Kontext legte die Kommission im 309. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses dar, dass eine Verrechnungspreisanalyse des fremdvergleichskonformen Wertes der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu dem Schluss führe, dass in diesem speziellen Geschäftsverhältnis für dieses geistige Eigentum keine Lizenzgebühr gezahlt werden solle. Sie stützte diese Feststellung zum einen auf eine Analyse der Herstellungsvereinbarungen von Starbucks mit Dritten und zum anderen auf einen Vergleich mit Vereinbarungen zwischen Wettbewerbern von Starbucks und Dritten, die Kaffee rösteten. Es ergibt sich insbesondere aus den Erwägungsgründen 291 und 299 des angefochtenen Beschlusses, dass die Kommission die Höhe einer fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr zwischen SMBV und Alki ermitteln wollte.

- 281 Das Königreich der Niederlande und Starbucks streiten mit der Kommission über die Frage, ob die von Starbucks mit den externen Kaffeeröstern und Herstellern von Kaffee-Folgerzeugnissen geschlossenen Verträge, auf denen der von der Kommission vorgenommene Vergleich beruht, für einen Vergleich der Verträge zwischen Alki und SMBV, in Anwendung der Preisvergleichsmethode, relevant waren.
- 282 Im Wesentlichen machen das Königreich der Niederlande und Starbucks zur Frage, ob die von Starbucks mit Dritten geschlossenen Herstellungsvereinbarungen implizieren, dass die Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen, Folgendes geltend:
- Die zwischen Starbucks und externen Kaffeeröstern sowie Herstellern von Kaffee-Folgerzeugnissen geschlossenen Verträge, auf denen der angefochtene Beschluss beruhe, könnten für einen Vergleich der Verträge zwischen Alki und SMBV, der auf der Preisvergleichsmethode gründe, nicht verwendet werden.
  - Die Analyse der Lizenzgebühren durch die Kommission stütze sich beinahe ausschließlich auf Beweismittel, die im April 2008 nicht verfügbar gewesen seien.
  - Die Mehrheit der von der Kommission für den Vergleich der Transaktionen verwendeten Verträge habe andere spezifische Kaffee-Folgerzeugnisse als die gerösteten Kaffeebohnen betroffen.
  - Die Vergütung von Alki sei untrennbar mit dem Kauf der grünen Kaffeebohnen bei SCTC verbunden gewesen, aber keine der von den Verträgen abgeleiteten Transaktionen, die die Kommission für den Vergleich verwendet habe, sei auf diese Weise untrennbar mit einer anderen Transaktion verbunden gewesen.
  - Alle im angefochtenen Beschluss angeführten Dritthersteller, die, wie SMBV, Kaffeeprodukte unter der Marke von Starbucks an Verkaufsstellen oder Händler lieferten, hätten beträchtliche Vergütungen für die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich des Röstens des Kaffees von Starbucks gezahlt.
- 283 Zu den von Starbucks mit Dritten geschlossenen Herstellungsvereinbarungen prüfte die Kommission in einem ersten Schritt in den Erwägungsgründen 291 bis 298 des angefochtenen Beschlusses, ob die vom Starbucks-Konzern mit dritten Unternehmen geschlossenen Verträge über das Rösten von Kaffee direkt vergleichbar seien und verwendet werden könnten, um die Höhe der Lizenzgebühren zu bestimmen, die SMBV an Alki zu zahlen habe. Insoweit gründete die Kommission ihre Prüfung auf Ziff. 1.36 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in ihrer Fassung aus 2010, die zur Analyse der Vergleichbarkeit der konzerninternen Transaktionen des steuerpflichtigen Unternehmens mit den vergleichbaren Transaktionen auf dem freien Markt fünf Vergleichbarkeitsfaktoren aufführe, zu denen die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen, die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen, die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten sowie die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien gehörten. In Fn. 147 des angefochtenen Beschlusses verwies die Kommission auch auf Ziff. 1.17 der OECD-Leitlinien in ihrer Fassung aus 1995. Nach dieser seien die Eigenschaften, die für die Analyse der Vergleichbarkeit erheblich sein könnten, diejenigen der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen, die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen, die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten sowie die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien.
- 284 In einem zweiten Schritt stellte die Kommission in den Erwägungsgründen 299 bis 304 des angefochtenen Beschlusses fest, dass auf der Grundlage der zehn nicht konzerninternen Transaktionen der Betrag einer fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr zwischen SMBV und Alki unter Verwendung der Preisvergleichsmethode habe ermittelt werden können.



285 Erstens, um insbesondere den Betrag der Lizenzgebühr in Anwendung der Preisvergleichsmethode zu bestimmen, verglich sie die Zahlung der Lizenzgebühr von SMBV an Alki mit den von Dritten an andere Unternehmen des Starbucks-Konzerns geschuldeten Zahlungen im Rahmen von vergleichbaren Transaktionen, die unter ähnlichen Bedingungen auf dem freien Markt geschlossen worden seien. Zweitens untersuchte die Kommission Verträge, die vom Starbucks-Konzern mit dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1 sowie mit den im 300. Erwägungsgrund der im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlichten Fassung des angefochtenen Beschlusses als „nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2, 3, 4, 8, 9 und 10“ bezeichneten Unternehmen (im Folgenden jeweils „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 2“, „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 3“, „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 4“, „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 8“, „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 9“ und „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 10“) geschlossen worden seien. Sie stellte sodann fest, dass diese Dritten auf der Grundlage ihrer Lizenzvereinbarungen mit dem Starbucks-Konzern keine Lizenzgebühren entrichteten, wenn sie das geistige Eigentum im Bereich Rösten nicht unmittelbar auf dem Markt verwerteten. Drittens stellte die Kommission zu den Beziehungen zwischen dem Starbucks-Konzern und den im 303. Erwägungsgrund der im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlichten Fassung des angefochtenen Beschlusses als „nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5, 6 und 7“ bezeichneten Unternehmen (im Folgenden jeweils „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 5“, „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 6“ und „nicht angeschlossenes Produktionsunternehmen 7“) fest, dass nur die mit diesen Dritten geschlossenen Lizenzvereinbarungen über die Marke und die Technologie eine Lizenzgebühr vorsähen.

286 In einem dritten Schritt stellte die Kommission im 309. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fest, dass die vom Starbucks-Konzern mit zehn Drittunternehmen geschlossenen Röstvereinbarungen für die Nutzung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten keine Lizenzgebühr verlangten. Die Kommission schloss daher, dass im Rahmen der besonderen Beziehung zwischen SMBV und Alki für dieses geistige Eigentum keine Lizenzgebühr geschuldet sein könne.

287 Ohne dass an dieser Stelle geprüft zu werden brauchte, ob die Wahl der relevanten Umstände für die Vergleichbarkeitsanalyse durch die Kommission, nämlich die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen, die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen, die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten sowie die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien, fehlerhaft war, ist festzustellen, dass es mehrere Umstände im Kontext dieser Untersuchung gibt, die der Vergleichbarkeit zwischen, zum einen, den Beziehungen zwischen dem Starbucks-Konzern und Dritten und, zum anderen, den Beziehungen zwischen SMBV und Alki entgegenstehen. Diese Umstände werden unten in den Rn. 288 bis 345 dargelegt.

#### *1) Zu den später als die APA geschlossenen Verträgen*

288 Es ist darauf hinzuweisen, dass sieben der zehn von der Kommission geprüften Verträge, nämlich die mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 3, 4, 7, 8, 9 und 10 geschlossenen, nach dem Abschluss der APA geschlossen wurden. Da die Kommission nicht darlegt, inwieweit diese Verträge zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA verfügbar oder vernünftigerweise vorhersehbar waren, war sie aus den oben in den Rn. 243 bis 251 dargelegten Gründen nicht in der Lage, ihre Analyse der APA auf nach deren Abschluss eingetretene Umstände zu gründen. Diese sieben Verträge sind daher aus der Vergleichsanalyse auszuschließen.

#### *2) Zu den mit nicht kaffeeröstenden Unternehmen geschlossenen Verträgen*

289 Wie oben in den Rn. 232 bis 236 dargelegt, ist SMBV ein Unternehmen, das grünen Kaffee röstet und Alki eine Lizenzgebühr für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahlt.

290 Im 295. Erwägungsgrund erkannte die Kommission an, dass bestimmte von den zehn Drittunternehmen, die einen Vertrag mit dem Starbucks-Konzern geschlossen hätten, keinen Kaffee rösteten. Ein Unternehmen, das keinen Kaffee röstet, wird jedoch bekanntlich keine Lizenzgebühr an den Starbucks-Konzern für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten für die Herstellung von geröstetem Kaffee zahlen.

291 Außerdem führte die Kommission im angefochtenen Beschluss keine Beweismittel dafür an, dass die Verträge, in deren Rahmen der Dritte keinen gerösteten Kaffee herstellte, mit dem zwischen SMBV und Alki geschlossenen Vertrag vergleichbar sei. Diese Feststellung schließt zwar nicht aus, dass die Kommission ihre Analyse auf die Transaktionen eines Unternehmens gründen hätte können, das nicht ganz dieselben Funktionen wie SMBV ausübte oder das sich in einer anderen tatsächlichen Situation befand. In diesem Fall oblag es ihr, eine solche Wahl zu rechtfertigen und die Anpassungen darzulegen, die sie bei ihrer Untersuchung vorgenommen hätte, um die Unterschiede zwischen den Unternehmen zu berücksichtigen.

292 Daher konnte ein Vertrag, der mit einem Unternehmen geschlossen wurde, das keinen Kaffee röstete, im vorliegenden Fall nicht ohne Änderungen oder Anpassungen für die Vergleichsanalyse verwendet werden, um nachzuweisen, dass die Höhe der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr null hätte sein müssen.

293 Insoweit betrafen die mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5, 6 und 7 geschlossenen Verträge nach ihrer Beschreibung im angefochtenen Beschluss nicht das Rösten von Rohkaffee. Da im Kontext der fraglichen Verträge die nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5, 6 und 7 nicht die Funktion des Kaffeeröstens ausübten, ist festzustellen, dass die mit diesen Unternehmen geschlossenen Verträge im vorliegenden Fall für die Vergleichsanalyse nicht verwendet werden konnten.

*3) Zu den Verträgen mit Unternehmen, die nicht den Verkauf von geröstetem Kaffee an die Verkaufsstellen oder Verbraucher sicherstellten*

294 Wie oben in Rn. 235 dargelegt, scheinen die Bestände, die SMBV von SCTC kaufte, in der Bilanz von SMBV aus dem Grund auf, dass die Letztere die mit dem Abschluss der Verträge und dem Ausstellen von Rechnungen an die Verkaufsstellen betraute Einheit ist. Folglich wurde SMBV die Eigentümerin der Rohkaffeebestände, die sie röstete und an die Läden verkaufte. Es ist jedoch festzustellen, dass SMBV, wenn sie ein eigenständiges Unternehmen wäre, nicht in der Lage gewesen wäre, ihren Kaffee nach den Spezifikationen des Starbucks-Konzerns herzustellen, ohne das Recht erhalten zu haben, das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu verwenden. Daher hätte sie ihren gerösteten Kaffee nicht herstellen können, ohne eine Lizenzgebühr zu zahlen.

295 Wie hingegen oben in Rn. 236 dargelegt, verarbeitet ein Auftragsfertiger oder Subunternehmer Rohstoffe oder Halbfabrikate für den Auftraggeber. Folglich stellt das geistige Eigentum im Bereich Rösten für ihn nur eine technische Spezifikation dar, für die er keine Lizenzgebühr an den Auftraggeber zahlen wird

296 Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass die Kommission in der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 geltend macht, dass die nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 8 und 9 hinsichtlich ihrer vertraglichen Beziehung mit dem Starbucks-Konzern im Rahmen von Auftragsfertigungsverträgen tätig gewesen seien und dass sie hauptsächlich Waren wie aromatisierten Kaffee, Pulver für ein Kaffeeprodukt mit eingetragener Marke oder löslichen Kaffee erzeugt hätten. Nach Ansicht der Kommission wurden die nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 8 und 9 nicht Eigentümer der Starbucks-Komponenten. Außerdem erkennt die Kommission an, dass sich die Vereinbarungen mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 8 und 9 vom Abkommen über das Rösten des Kaffees zwischen SMBV und Alki unterschieden.

- 297 Zweitens weist die Kommission zum Vertrag zwischen dem Starbucks-Konzern und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 4 im dritten Gedankenstrich des 148. Erwägungsgrundes des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass mit diesem Vertrag beabsichtigt worden sei, das Kaffeerösten weiter zu vergeben. Insoweit macht Starbucks geltend, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 4 den grünen Kaffee beim Starbucks-Konzern kaufe und ihn sodann nach den von diesem überlassenen Röstkurven und den Rezepten zur Mischung von Kaffeebohnen röste. Es verkaufe schließlich seinen gesamten gerösteten Kaffee an eine zur Gänze vom Starbucks-Konzern gehaltene Tochtergesellschaft, die den gerösteten Kaffee an die Läden weiterverkaufe.
- 298 Aus dieser Darstellung ergibt sich, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 4 den von ihm gerösteten Kaffee nicht an Läden verkaufte. Es lieferte nur den gerösteten Kaffee als Subunternehmer an ein Unternehmen des Starbucks-Konzerns, das sich um den Verkauf dieses Kaffees kümmerte. Unter diesen Umständen stellte das geistige Eigentum im Bereich Rösten nur eine technische Spezifikation der Herstellung dar. Daher impliziert der Umstand, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 4 keine Lizenzgebühr an den Starbucks-Konzern für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahlte, nicht, dass SMBV keine Lizenzgebühr an Alki zu zahlen hatte.
- 299 Drittens legt die Kommission zum nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 10 in ihren Schriftsätzen in der Rechtssache T-636/16 dar, dass dieses Unternehmen die grünen Kaffeebohnen herstelle und röste, die es unmittelbar bei den Lieferanten von grünem Kaffee gekauft habe, und alle Kaffeeprodukte der Marke Starbucks an eine einzige Einheit des Starbucks-Konzerns verkaufe, die sich um ihren Verkauf kümmere.
- 300 Aus dieser Darstellung ergibt sich, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 10 seinen gerösteten Kaffee nicht an Läden verkaufte, sondern an ein Unternehmen des Starbucks-Konzerns, das sich um den Verkauf kümmerte. Unter diesen Umständen stellte das geistige Eigentum im Bereich Rösten nur eine technische Spezifikation der Herstellung dar. Daher überrascht es nicht, dass dieses Unternehmen keine Lizenzgebühr an den Starbucks-Konzern für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahlte.
- 301 Die Kommission erwidert, dass sowohl die nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 4 und 10 als auch SMBV Kaffeeprodukte herstellten, von denen sie nicht der unabhängige Lieferant auf dem Markt seien, und dass sie sich daher in vergleichbaren Situationen befänden. Dieses Argument kann jedoch nicht überzeugen. Es ist nämlich daran zu erinnern, dass für die Bestimmung, ob SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erlangt hat, die Situation von SMBV in Anwendung der fraglichen Maßnahme mit der Situation eines vergleichbaren Unternehmens, das seine Tätigkeiten autonom zu Marktbedingungen ausübt, zu vergleichen ist (vgl. oben, Rn. 148 und 149). Der Vergleichsgegenstand im Rahmen einer solchen Analyse ist daher ein eigenständiges Unternehmen in der Situation von SMBV, nämlich ein Unternehmen, das Kaffee röstet und ihn auf dem Markt an die Läden verkauft.
- 302 Im Hinblick auf diese Unterschiede zwischen der Situation von SMBV und derjenigen der nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 4, 8, 9 und 10 waren daher mangels zusätzlicher Umstände, die darauf hindeuteten, dass zumindest eine Vergleichbarkeit zwischen den in Rede stehenden Verträgen bestand, die zwischen dem Starbucks-Konzern und diesen Unternehmen geschlossenen Verträge aus der Vergleichsanalyse auszuschließen.

#### *4) Zu den Verträgen betreffend andere Produkte als den gerösteten Kaffee*

- 303 Im 295. Erwägungsgrund erkannte die Kommission an, dass von den zehn Drittunternehmen, die einen Vertrag mit dem Starbucks-Konzern geschlossen hätten, bestimmte der fraglichen Dritten sich mit der Herstellung von Fertiggetränken oder von anderen Produkten und Zutaten zur Zubereitung von

Getränken befasst hätten und daher nicht alle zehn Drittunternehmen gerösteten Kaffee herstellten. Laut demselben Erwägungsgrund waren die Verträge, die das Rösten von Rohkaffee betrafen, die mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2, 3, 4 und 10 geschlossenen Verträge.

304 Wie in der vorstehenden Rn. 296 dargelegt, hat die Kommission anerkannt, dass die nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 8 und 9 hinsichtlich ihrer vertraglichen Beziehung mit dem Starbucks-Konzern hauptsächlich Waren wie aromatisierten Kaffee, Pulver für ein Kaffeeprodukt mit eingetragener Marke oder löslichen Kaffee erzeugten. Außerdem erkennt die Kommission an, dass sich die Vereinbarungen mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 8 und 9 insoweit vom Abkommen über das Rösten des Kaffees zwischen SMBV und Alki unterschieden.

305 Außerdem ist daran zu erinnern, dass die Kommission in der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 ausführt, dass ihre Bewertung der Verträge mit Dritten sich grundsätzlich nicht auf die mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5, 6 und 7 geschlossenen Verträge stütze, aufgrund der Unterschiede, die das lizenzierte Wissen aufweise – nämlich das geistige Eigentum im Bereich Rösten gegenüber dem Wissen im Bereich Herstellung von Fertiggetränken – und die Stellung dieser Unternehmen in der Lieferkette – nämlich der Umstand, dass SMBV die Kaffeebohnen röste, sie sodann an die Vertreiber oder an Dritthersteller weiterverkaufe, während die nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5, 6 und 7 die Waren im Zusammenhang mit Kaffee herstellten, die sie unmittelbar an ihre Kunden, im vorliegenden Fall hauptsächlich Supermärkte, verkauften.

306 Zu den vertraglichen Beziehungen zwischen dem Starbucks-Konzern und den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 5, 6, 7, 8 und 9 ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss keinen Beweis dafür erbringt, dass die Verträge, in deren Rahmen der Dritte keinen gerösteten Kaffee für den Verkauf an den Starbucks-Konzern angeschlossene oder nicht angeschlossene Läden herstellt, mit dem zwischen SMBV und Alki geschlossenen vergleichbar wäre. Es ergibt sich nämlich insbesondere aus den Erwägungsgründen 298 und 300 des angefochtenen Beschlusses, dass die Kommission im Rahmen des Vergleichs zwischen der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr und den gegebenenfalls in den zehn zwischen dem Starbucks-Konzern und Dritten geschlossenen Verträgen vorgesehenen Lizenzgebühren die Ansicht vertrat, dass das maßgebliche Faktor für die Vergleichbarkeit die Frage war, ob der Dritte das geistige Eigentum direkt auf dem Markt durch den Verkauf von Produkten an Endkunden verwerte.

307 Allerdings verfügten die nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 5, 6, 7, 8 und 9 laut der Kommission nicht über eine Funktion des Röstens, die dasselbe Produkt wie die Kaffeeröstfunktion von SMBV betraf. Die Kommission konnte daher nicht nachweisen, dass diese Verträge mit dem zwischen SMBV und Alki geschlossenen Abkommen über das Rösten hinreichend vergleichbar waren.

308 Folglich sind aus diesem Grund im vorliegenden Fall auch die Verträge zwischen dem Starbucks-Konzern und den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 5, 6, 7, 8 und 9 aus der Vergleichsanalyse auszuschließen.

*5) Zum die Zahlung einer Lizenzgebühr für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten vorsehenden Vertrag*

309 Die Kommission weist betreffend den Vertrag zwischen dem Starbucks-Konzern und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 3 im zweiten Gedankenstrich des 148. Erwägungsgrundes des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 nach einer Röst-Lizenzvereinbarung Kaffeerösten-Dienstleistungen erbracht habe. Der Kaffee sei an den Starbucks-Konzern und an ein Gemeinschaftsunternehmen verkauft worden, das vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 3 und dem Starbucks-Konzern gehalten worden sei (im Folgenden: Gemeinschaftsunternehmen), das die Starbucks-Verkaufsstellen in einem Land außerhalb

der Union betreibe. Das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 habe dem Starbucks-Konzern eine Lizenzgebühr für das Rösten gezahlt, deren Höhe pro bestimmte Menge hergestellter und an das Gemeinschaftsunternehmen verkaufter Rohkaffee festgesetzt worden sei.

- 310 Im 301. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ergänzt die Kommission, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 dem Starbucks-Konzern nur dann eine Lizenzgebühr gezahlt habe, wenn es seine Produktion an das Gemeinschaftsunternehmen verkauft habe. In diesem Fall „vermarktet [das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3] das geistige Eigentum des Röstens direkt durch ein verbundenes Unternehmen“, und so „scheint“ laut der Kommission die Lizenzgebühr den Vertrieb von Produkten der Marke Starbucks von dem Gemeinschaftsunternehmen an Dritte zu decken. Diese Schlussfolgerung werde von der Tatsache bestätigt, dass, wenn das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 den gerösteten Kaffee an den Starbucks-Konzern anstatt an das Gemeinschaftsunternehmen wiederverkaufe und der Vertrieb und die Verwertung der Marke auf dem Markt von dem Starbucks-Konzern gewährleistet sei, das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 keine Lizenzgebühr an Starbucks für das geistige Eigentum des Röstens zahle.
- 311 Insoweit ist festzustellen, dass zwischen der Kommission und Starbucks unstreitig ist, dass, wenn das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 seine gerösteten Kaffeebohnen an das Gemeinschaftsunternehmen für ein bestimmtes Gebiet verkauft, es an den Starbucks-Konzern eine Lizenzgebühr im Bereich Rösten in einer bestimmten Höhe pro Menge gerösteter und verpackter Kaffee zahlt, und dass, wenn es seine gerösteten Kaffeebohnen an Starbucks [*vertraulich*] verkauft, keine Lizenzgebühr im Bereich Rösten gezahlt wird.
- 312 Diese Feststellung widerspricht klar der Theorie der Kommission, wonach das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 auf der Grundlage seiner Lizenzvereinbarung mit dem Starbucks-Konzern keine Lizenzgebühren entrichtet habe, wenn es das geistige Eigentum im Bereich Rösten nicht unmittelbar bei den Endverbrauchern auf dem Markt verwertet habe. Wie Starbucks zu Recht geltend macht, beruht die Verpflichtung des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 3 zur Zahlung einer Lizenzgebühr nur auf seinen Verkäufen von geröstetem Kaffee an die Läden im betreffenden Gebiet, unabhängig von der Frage, ob die Läden den gerösteten Kaffee an den Endverbraucher vertreiben oder nicht.
- 313 In diesem Kontext macht die Kommission geltend, es bestehe ein Unterschied zwischen der Situation des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 3 und derjenigen von SMBV, die auf dem Umstand beruhe, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 und die Starbucks-Verkaufsstellen in dem betreffenden Gebiet von derselben Einheit kontrolliert würden, nämlich der Muttergesellschaft des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 3. Die Kommission ergänzt, dass die Zahlung einer Lizenzgebühr durch das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 eher für Rechnung des Gemeinschaftsunternehmens zu erfolgen „scheint“ als im Sinne einer Vergütung für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten durch das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3.
- 314 Zunächst ist jedoch festzustellen, dass, wie in den vorstehenden Rn. 194 bis 196 ausgeführt, es grundsätzlich der Kommission obliegt, im angefochtenen Beschluss den Beweis für das Vorliegen einer Beihilfe zu erbringen.
- 315 Diese Verpflichtung wird nicht erfüllt, wenn die Kommission lediglich *Prima-facie*-Feststellungen trifft, wie im vorliegenden Fall, wenn sie sich darauf beschränkt, festzustellen, dass die Zahlung einer Lizenzgebühr den Vertrieb von Produkten der Marke Starbucks von dem Gemeinschaftsunternehmen an Dritte zu decken „scheint“ oder eher für Rechnung des Gemeinschaftsunternehmens zu erfolgen „scheint“.

- 316 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass der Unterschied zwischen der Situation von SMBV und derjenigen des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 3, den die Kommission anführt, nämlich der Umstand, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 seinen gerösteten Kaffee über das Gemeinschaftsunternehmen an die Starbucks-Verkaufsstellen in dem betreffenden Gebiet verkauft habe, die Tatsache nicht in Frage stellt, dass eine Lizenzgebühr im Bereich Rösten in einer bestimmten Höhe pro Menge von geröstetem und verpacktem Kaffee vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 3 an den Starbucks-Konzern gezahlt wurde. [*vertraulich*]
- 317 Schließlich bringt die Kommission in ihren Schriftsätzen selbst vor, dass, da das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 und das Gemeinschaftsunternehmen verbundene Parteien seien, es nicht möglich sei, die Beziehung zwischen SMBV und den Starbucks-Verkaufsstellen in der EMEA-Region unmittelbar zu vergleichen. Diese Feststellung entkräftet umso mehr die Theorie der Kommission, wonach die vertraglichen Beziehungen zwischen dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 3 und dem Starbucks-Konzern mit denjenigen zwischen SMBV und Alki vergleichbar wären und den Schluss gestatteten, dass die Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen.
- 318 Zusammenfassend ergibt sich aus dem Vorstehenden, dass entgegen der Feststellung der Kommission im angefochtenen Beschluss das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 3 ein Kaffeeröster war, der eine Lizenzgebühr an den Starbucks-Konzern für die Verwendung eines geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahlte.
- 319 Folglich ist aus den in den vorstehenden Rn. 289 bis 318 dargelegten Gründen festzustellen, dass die Kommission nicht nachweisen konnte, dass ein Vergleich zwischen zum einen den vertraglichen Beziehungen zwischen Alki und SMBV und zum anderen den vertraglichen Beziehungen zwischen dem Starbucks-Konzern und den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1 und 3 bis 10 den Schluss zuließ, dass die Höhe der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen.

*6) Zum mit dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 geschlossenen Vertrag*

- 320 Aus dem ersten Gedankenstrich des 148. Erwägungsgrundes des angefochtenen Beschlusses geht hervor, dass der Starbucks-Konzern zwei Arten von Vereinbarungen mit dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 getroffen habe, als Nebenverträge für das Rösten von Kaffee, die bei verschiedenen Anlässen abgeändert worden seien. Zum einen habe in einer Technologie-Lizenzvereinbarung, die vor 2008 geschlossen worden sei, ein Unternehmen des Starbucks-Konzerns eine nicht exklusive Lizenz an das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 erteilt, u. a. für die Nutzung der Technologie und der Fachkenntnisse von Starbucks zum Zweck der Herstellung und des Verkaufs von geröstetem Kaffee an ausgewählte Dritte, mit denen Starbucks Lieferverträge abgeschlossen hatte, nämlich im Wesentlichen das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5. Das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 sollte als Gegenleistung dafür sorgen, dass der geröstete Kaffee von hoher Qualität sei. Dazu sollte das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 u. a. bestimmte von Starbucks festgelegte Qualitätssicherungsanforderungen erfüllen. Die Technologie-Lizenzvereinbarung habe festgelegt, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 keine Lizenzgebühren zu zahlen brauche. Zum anderen sehe ein Liefervertrag für Rohkaffee vor, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 verpflichtet sei, grüne Kaffeebohnen ausschließlich vom Starbucks-Konzern für einen Festpreis pro bestimmte Menge zu kaufen. Die Technologie-Lizenzvereinbarung und der Liefervertrag wurden mit zwei verschiedenen Einheiten im Starbucks-Konzern geschlossen.
- 321 In den Erwägungsgründen 300 und 302 des angefochtenen Beschlusses ergänzte die Kommission, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 auf der Grundlage seiner Lizenzvereinbarung mit dem Starbucks-Konzern keine Lizenzgebühren entrichtete, wenn es das geistige Eigentum im Bereich

Rösten nicht unmittelbar auf dem Markt verwertete, indem es die Waren an die Endverbraucher verkaufe. Es ist jedoch festzustellen, dass nach der Darlegung im 148. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 seinen gerösteten Kaffee nicht an Endverbraucher verkaufte.

322 Zur Frage, ob das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 sich in einer vergleichbaren Situation wie SMBV befand, ist festzustellen, dass die vertragliche Vereinbarung zwischen dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 und dem Starbucks-Konzern in engem Zusammenhang mit derjenigen steht, die zwischen dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5 und dem Starbucks-Konzern geschlossen wurde. Mehrere Jahre vor dem Abschluss der APA schlossen nämlich das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5 und SMBV einen Liefervertrag, in dem sich der Starbucks-Konzern verpflichtete, geröstete Kaffeebohnen, Konzentrat und andere Kaffeezutaten an das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5 zu liefern.

323 Zu einem späteren, jedoch vor dem Abschluss der APA gelegenen Zeitpunkt schlossen das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5 und SMBV einen Delegierungsvertrag [*vertraulich*], dem das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 am selben Tag beiträt. [*vertraulich*]

324 [*vertraulich*]

325 [*vertraulich*]

326 Aus diesen Bestimmungen geht hervor, dass sich die Rolle des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 2 von derjenigen von SMBV, die nach der Kommission ein Kaffeeröster war, der auch den Verkauf des gerösteten Kaffees an die Starbucks-Verkaufsstellen sicherstellte, unterschied. Nach dem Delegierungsvertrag versorgte das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5, um dem Starbucks-Konzern zu gestatten, seine vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem Letzteren, wie sie sich aus dem Liefervertrag ergaben, zu erfüllen.

327 In diesem Kontext ist daran zu erinnern, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss die vertragliche Vereinbarung zwischen dem Starbucks-Konzern und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 seiner Natur nach als Nebenvertrag einstuft (vgl. oben, Rn. 320). Wie jedoch oben in Rn. 236 dargelegt, beschränkt sich ein solcher Subunternehmer darauf, das Rösten entsprechend den Vorgaben des Auftraggebers durchzuführen, um die ihm obliegende Verpflichtung der Lieferung von geröstetem Kaffee zu erfüllen. Unter diesen Umständen befolgt das röstende Unternehmen nur die technischen Vorgaben des Auftraggebers.

328 Es ist jedoch festzustellen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss keine ausreichenden Beweise beibringt, die darauf hinweisen, dass für die Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühr ein solcher Nebenvertrag mit dem zwischen SMBV und Alki geschlossenen Vertrag vergleichbar wäre.

329 Selbst unter der Annahme, dass für die Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühr die vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Starbucks-Konzern und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 mit denjenigen, die zwischen SMBV und Alki geschlossen wurden, vergleichbar sind, beschränkte sich jedenfalls die Kommission im 302. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf, das Argument von Starbucks zurückzuweisen, wonach ein höherer Aufschlag auf die Kosten der grünen Kaffeebohnen, der vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 dem Starbucks-Konzern gezahlt worden sei, eine „versteckte“ Vergütung für das geistige Eigentum im Bereich Rösten darstelle. In diesem Kontext führte sie zum einen aus, dass der Aufschlag zur Gänze auf das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5 abgewälzt worden zu sein „scheint“. Zum anderen vertrat sie die Auffassung, dass „[es] keine Anzeichen dafür [gibt], dass ein Aufschlag auf einen Kaufpreis nicht direkt an [das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5] weitergegeben würde oder auf sonstige Weise die geschäftlichen

Bedingungen zwischen [dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5] und [dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2] beeinflussen würde, da diese Vertragsvereinbarung nicht unabhängig von der Vertragsvereinbarung zwischen [dem] Starbucks[-Konzern] und [dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5] geschlossen wurde“.

- 330 Die im 302. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses dargelegten Erwägungen ändern jedoch nichts an der Feststellung, wonach die Stellung als „Subunternehmer“ des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 2 nicht für den Schluss hinreicht, dass SMBV als Verkäuferin ihres gerösteten Kaffees keine Lizenzgebühr für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten hätte zahlen sollen.
- 331 Außerdem ist hinsichtlich der Frage, ob der vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 dem Starbucks-Konzern gezahlte höhere Aufschlag auf die Kosten der grünen Kaffeebohnen die Vergütung für ein geistiges Eigentum im Bereich Rösten darstellte, darauf hinzuweisen, dass das Argument der Kommission, wonach der vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 gezahlte höhere Aufschlag auf die Kosten der grünen Kaffeebohnen an das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 5 weitergegeben worden zu sein „scheint“, spekulativ ist und nicht als solches ausschließt, dass eine Vergütung für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 an den Starbucks-Konzern tatsächlich gezahlt wurde.
- 332 Hingegen rufen mehrere Umstände Zweifel betreffend das Argument der Kommission hervor, wonach im vorliegenden Fall vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 keine Vergütung für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten an den Starbucks-Konzern gezahlt worden sei.
- 333 Erstens ist zunächst festzustellen, dass der vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 an den Starbucks-Konzern gezahlte Preis für die von SMBV gelieferten grünen Kaffeebohnen im Hinblick auf die von Starbucks in der Fn. 189 der Klageschrift in der Rechtssache T-636/16 geltend gemachten Zahlen hoch scheint. Die Kommission bestreitet diese Zahlen nicht. Außerdem bestreitet die Kommission im 302. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses nicht die Behauptung der Starbucks-Gesprächspartner, wonach dieser Preis hoch gewesen sei.
- 334 Zweitens vertritt die Kommission die Auffassung, sie habe im angefochtenen Beschluss festgestellt, dass nach der Technologie-Lizenzvereinbarung das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 keine Lizenzgebühr für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahlen müsste. Folglich sei es Sache des Königreichs der Niederlande und von Starbucks gewesen, zu beweisen, dass der Unterschied in den Preisen für den grünen Kaffee eine „versteckte“ Vergütung für das geistige Eigentum im Bereich Rösten dargestellt habe, was ihnen nicht gelungen sei.
- 335 Es ist jedoch daran zu erinnern, dass die OECD-Leitlinien von 1995 und 2010, auf die die Kommission ihre Vergleichbarkeitsanalyse gründet, in Ziff. 6.17 ausdrücklich vorsehen, dass die Vergütung für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter in dem für Waren verrechneten Preis enthalten sein kann, wenn beispielsweise ein Unternehmen an ein anderes halbfertige Produkte verkauft und gleichzeitig seine Erfahrungen für die Verarbeitung dieser Produkte zur Verfügung stellt. In diesem Kontext ist festzustellen, dass die Kommission zu Recht vorbringt, ein Preisunterschied unterscheide sich grundsätzlich von einer Lizenzgebühr, die potenziell andere steuerliche Folgen impliziere, wie im Übrigen in Ziff. 6.19 der OECD-Leitlinien von 2010 im Wesentlichen ausgeführt wird.
- 336 Im vorliegenden Fall geht aus dem angefochtenen Beschluss eindeutig hervor, dass Starbucks während des Verwaltungsverfahrens geltend gemacht hatte, der höhere Aufschlag auf die Kosten der grünen Kaffeebohnen, der vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 dem Starbucks-Konzern gezahlt worden sei, stelle eine Vergütung für das geistige Eigentum im Bereich Rösten dar.



- 337 Unter diesen Umständen konnten die im Verwaltungsverfahren geltend gemachten Argumente der Starbucks-Gesprächspartner nicht allein auf der Grundlage der Feststellung zurückgewiesen werden, dass nach der Technologie-Lizenzvereinbarung das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 keine Lizenzgebühr für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten hätte zahlen müssen.
- 338 Drittens macht die Kommission zwar zu Recht geltend, dass die Lieferung von grünen Kaffeebohnen und die Erteilung von Unterlizenz für das geistige Eigentum getrennte Transaktionen auf der Grundlage von zwei Verträgen mit verschiedenen Vertragspartnern im Starbucks-Konzern seien, jedoch weist die Technologie-Lizenzvereinbarung zwischen dem Starbucks-Konzern und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 darauf hin, [vertraulich].
- 339 Viertens ergänzt die Kommission im Wesentlichen, dass der Preisunterschied zwischen den grünen Kaffeebohnen, die vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2, und denjenigen, die von SMBV gekauft würden, mehrere andere Erklärungen haben könnte, wie zunächst die starke Verhandlungsposition von Starbucks [vertraulich], sodann den Umstand, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 seine grünen Kaffeebohnen nicht unmittelbar bei SCTC kaufe, sondern bei Starbucks [vertraulich], die sie bei SCTC kaufe und sie ihr weiterverkaufe, was ebenso zu einem zusätzlichen Aufschlag auf die Kosten führen könne, um den von Starbucks [vertraulich] geschaffenen Mehrwert zu decken, oder schließlich den Unterschied der Lieferbedingungen.
- 340 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass das Argument der Kommission, wonach Starbucks [vertraulich] eine so starke Verhandlungsposition gegenüber dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 besessen habe, die es ihm gestattet habe, einen viel höheren Preis zu verlangen als denjenigen, den sie von [vertraulich] SMBV erlangen habe können, nicht überzeugend ist.
- 341 Sodann macht die Kommission zwar geltend, dass der Umstand, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 seine grünen Kaffeebohnen nicht unmittelbar bei SCTC kaufe, sondern bei Starbucks [vertraulich], die sie bei SCTC kaufe und sie ihr weiterverkaufe, ebenso zu einem zusätzlichen Aufschlag auf die Kosten führen könne, um [vertraulich] zu decken, jedoch legt sie nicht dar [vertraulich]. Starbucks erwidert jedoch insoweit, dass SCTC den gesamten Beschaffungsprozess übernehme, der den Transport der Kaffeebohnen vom Ursprungshafen bis zum Bestimmungshafen umfasse, wo sie, ohne eine Verarbeitung, an das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 geliefert würden. Außerdem, laut Starbucks, im Interesse einer effizienten Verwaltung, [vertraulich]. Dieses Vorbringen der Kommission ist daher ebenso zurückzuweisen.
- 342 Schließlich macht die Kommission geltend, es bestehe ein Unterschied zwischen den Lieferbedingungen für grüne Kaffeebohnen, die dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 und SMBV zugutekämen. Starbucks [vertraulich] verkaufe die grünen Kaffeebohnen an das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 2 zum CIF-Preis (Kosten, Versicherung und Fracht) am Eingangshafen des Gebiets, in dem dieses seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, während die grünen Kaffeebohnen, die SMBV bei SCTC beschaffe, zum FOB-Preis (Frei an Bord) im Hafen von Amsterdam (Niederlande) geliefert würden. Es ist jedoch zum einen festzustellen, dass die Kommission ihre Behauptung, wonach der Unterschied der Kosten für eine Lieferung zu einem FOB-Preis gegenüber einem CIF-Preis erheblich sein kann, nicht beziffert. Zum anderen bringt Starbucks vor, dass der Kostenunterschied zwischen einer Lieferung zu einem FOB-Preis und einer Lieferung zu einem CIF-Preis zu gering sei, um den „höheren Aufschlag“ zu erklären. Die Kommission konnte daher ihre Behauptung, dass der „höhere Aufschlag“ nicht einmal teilweise eine Vergütung für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten darstellen habe können, da er zur Gänze auf den Unterschied zwischen den Lieferbedingungen für die fraglichen Verträge zurückzuführen gewesen sei, nicht nachweisen.

- 343 Unter diesen Umständen gestatteten weder die knappe Begründung im 302. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses noch die anderen Erläuterungen der Kommission, die von Starbucks gerügt werden, der Kommission die Schlussfolgerung, dass die Verträge zwischen dem Starbucks-Konzern und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 rechtlich hinreichend belegten, dass dieses Unternehmen dem Starbucks-Konzern keine Vergütung für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahlte.
- 344 Daraus folgt, dass die Kommission auf der Grundlage ihrer Ausführungen im angefochtenen Beschluss nicht rechtlich hinreichend nachweisen konnte, dass der Vertrag zwischen dem Starbucks-Konzern und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 die Annahme zuließ, dass die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen.
- 345 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Kommission auf der Grundlage ihres Vergleichs mit den Verträgen, die mit den zehn nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen geschlossen wurden, nicht rechtlich hinreichend nachweisen konnte, dass die Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen. Die Verträge mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 3, 4, 7, 8, 9 und 10 wurden nämlich nach dem Abschluss der APA geschlossen. Die Verträge mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 5, 6 und 7 betreffen ihrerseits nicht kaffeeröstende Unternehmen. Die Verträge, die mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 4, 8, 9 und 10 geschlossen wurden, sind keine Wiederverkaufsverträge. Die Verträge mit den nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1, 5, 6, 7, 8 und 9 betreffen andere Produkte als den gerösteten Kaffee, und der Vertrag mit dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 3 weist auf die Möglichkeit der Zahlung einer Lizenzgebühr hin. Betreffend die Analyse des Vertrags mit dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 reichen die knappen und spekulativen Argumente der Kommission nicht für den Nachweis, dass dieses Unternehmen keine Vergütung an den Starbucks-Konzern für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten zahlte.
- 346 Folglich ergibt sich aus den Erwägungen in den vorstehenden Rn. 288 bis 345, dass die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass die Anwendung der Preisvergleichsmethode auf der Grundlage eines Vergleichs mit den Verträgen zwischen dem Starbucks-Konzern und den zehn nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen zur Schlussfolgerung geführt hätte, dass die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten, wenn sie zu Marktbedingungen festgelegt worden wäre, gleich null hätte sein müssen.

***g) Zu den Vereinbarungen zwischen Wettbewerbern von Starbucks und Kaffee röstenden Dritten***

- 347 Die Kommission verglich die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr auch mit dem, was in mehreren Vereinbarungen zwischen Wettbewerbern von Starbucks und Kaffee röstenden Dritten vorgesehen war. Nach Ansicht der Kommission ergab sich aus dieser Vergleichsanalyse, dass keine Lizenzgebühr für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten von SMBV an Alki zu zahlen gewesen wäre.
- 348 Aus dem 309. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses geht nämlich hervor, dass die Kommission zum Zweck der Feststellung, ob SMBV eine fremdvergleichskonforme Lizenzgebühr an Alki für das geistige Eigentum des Röstens zahle, die Vereinbarung zwischen Alki und SMBV mit mehreren Vereinbarungen zwischen Wettbewerbern von Starbucks und Kaffee röstenden Dritten verglich. In diesem Kontext bezog sich die Kommission auf die Antworten von Melitta, von Dallmayr und vom Unternehmen Y.
- 349 Starbucks beanstandet die Analyse der Kommission. Die Vereinbarungen betreffend Melitta und das Unternehmen X seien „Vereinbarungen, mit denen der Auftragsfertiger, anders als SMBV, die Fertigerzeugnisse an seinen Auftraggeber liefere und nicht unmittelbar an die Kunden des Auftraggebers“. Dies unterschiede diese Vereinbarungen grundlegend vom Abkommen über das

Rösten, und folglich sei ihre Prüfung im vorliegenden Fall nicht relevant. Es ist daher zu prüfen, ob diese drei Vertragsbeziehungen mit dem Abkommen über das Rösten zwischen SMBV und Alki vergleichbar waren.

- 350 Erstens wies die Kommission zu Melitta im 306. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass dieses Konkurrenzunternehmen von Starbucks erklärt habe, dass es keine Lizenzgebühren von den Dritten erhalte, an die es das Kaffeerösten auslagere, obwohl es diesen seine Röstkurven zur Verfügung stelle.
- 351 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass sich aus den Erwägungsgründen 207 und 208 des angefochtenen Beschlusses ergibt, dass Melitta in bestimmten Fällen bei Kapazitätsmangel in Bezug auf das Rösten das Kaffeerösten ausgelagert habe (outsourcing). Allerdings ergibt sich aus dieser Darlegung nicht, dass der Kaffee röstende Dritte tatsächlich den gerösteten Kaffee an Läden oder andere Verbraucher verkauft hätte.
- 352 Es ist daher festzustellen, dass nach den Feststellungen im angefochtenen Beschluss die Situation von Melitta nicht mit derjenigen von SMBV vergleichbar ist.
- 353 Zweitens wies die Kommission zum Unternehmen Y, das einem Konzern angehört, in den Erwägungsgründen 211 und 307 des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass dieses den Kaffee bei einem Konzernunternehmen rösten lasse, das vom Unternehmen Y als Lohnhersteller bestimmt worden sei, und dass diese Rösterei keine Lizenzgebühren an den Konzern zahle.
- 354 Es ist festzustellen, dass sich aus dieser Darlegung ergibt, dass die Rösterei des Konzerns, dem das Unternehmen Y angehörte, als Auftragsfertiger tätig war. Die Rösterei verarbeitete den grünen Kaffee für ein anderes Unternehmen im Konzern, dem das Unternehmen Y angehörte. Das bedeutet, dass die Rösterei den gerösteten Kaffee nicht an Läden oder andere Verbraucher verkaufte.
- 355 Es ergibt sich daher aus den Feststellungen im angefochtenen Beschluss, dass die Situation des Unternehmens Y nicht mit derjenigen von SMBV vergleichbar ist.
- 356 Drittens wird zu Dallmayr im 308. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt, dass nach Ansicht dieses Wettbewerbers die Zahlung einer Lizenzgebühr von einem Unternehmen, das das Rösten übernehme, unüblich sei, da er erwarten würde, dass der Kunde den Röstenden bezahlt und nicht umgekehrt. Aus den Erwägungsgründen 204 und 205 des angefochtenen Beschlusses geht nämlich hervor, dass Dallmayr vorbrachte, Kaffeerösten werde entweder als eigenständiges Geschäft oder als vertikal integrierte Aufgabe innerhalb eines Unternehmens ausgeführt. „Üblicherweise“ bildeten Beschaffung und Rösten eine einheitliche Funktion. Dallmayr halte daher die Zahlung einer Lizenzgebühr von einem Dritten, der Röstdienstleistungen erbringe, eher für ungewöhnlich. Eigentlich würde Dallmayr erwarten, dass der Kunde den Röstenden bezahle und nicht umgekehrt.
- 357 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass Dallmayr lediglich angab, es halte die Zahlung einer Lizenzgebühr im Bereich des Röstens „eher für ungewöhnlich“. Diese Angabe schließt nicht aus, dass eine solche Lizenzgebühr dennoch vorgesehen werden könnte. Die Erklärungen von Dallmayr widersprechen daher dem Bestehen einer Lizenzgebühr wie der von SMBV gezahlten nicht.
- 358 Aus den Erwägungen in den vorstehenden Rn. 347 bis 357 ergibt sich daher, dass die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass die zwischen den Wettbewerbern von Starbucks und Kaffee röstenden Dritten geschlossenen Vereinbarungen, die im angefochtenen Beschluss dargelegt werden, für die Analyse der Situation von SMBV relevant waren. Die insoweit im angefochtenen Beschluss getroffenen Feststellungen lassen nämlich nicht den Schluss zu, dass diese Vereinbarungen mit dem Abkommen über das Rösten vergleichbar waren. Selbst wenn man nämlich unterstellte, dass im Rahmen der Vereinbarungen zwischen den Wettbewerbern von Starbucks und Kaffee röstenden

Dritten keine Lizenzgebühr gezahlt wurde, genügte dieser Umstand nicht für den Nachweis, dass von SMBV an Alki keine Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten hätte gezahlt werden dürfen.

359 Aus den in den vorstehenden Rn. 279 bis 358 dargelegten Gründen ist daher festzustellen, dass die Kommission nicht in der Art, die nach der oben in den Rn. 194 bis 196 dargelegten Rechtsprechung erforderlich ist, nachgewiesen hat, dass die Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen. Daher ist auf dieser Grundlage den Klagen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks stattzugeben, soweit sie die zweite Argumentationslinie des angefochtenen Beschlusses betreffen. Somit ist es nicht erforderlich, die Argumente des Königreichs der Niederlande und von Starbucks zu prüfen, mit denen sie die Zurückweisung ihres Vorbringens zur Rechtfertigung des Bestehens der Lizenzgebühr im Verwaltungsverfahren rügen (vgl. oben, Rn. 230).

***h) Zum Vorbringen, wonach die Lizenzgebühr eine geringere als die von der APA gebilligte Höhe hätte aufweisen müssen***

360 Wie oben in Rn. 229 dargelegt, stellte die Kommission im angefochtenen Beschluss fest, dass der schwankende Charakter der Lizenzgebühr in der Zeit von 2006 bis 2014 einen „ersten Hinweis“ darauf biete, dass ihr Niveau in keinem Zusammenhang mit dem Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten stehe. Insoweit hat die Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, es ergebe sich aus den Erwägungsgründen 287 bis 289 und aus Fn. 146 des angefochtenen Beschlusses, dass die Lizenzgebühr in niedrigerer Höhe hätte festgelegt werden müssen als in der von der APA gebilligten.

361 Zunächst ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Kommission im 287. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses lediglich gewisse Feststellungen im Einleitungsbeschluss wiederholt, ohne daraus irgendeine Folge für den angefochtenen Beschluss zu ziehen. Sodann legte die Kommission im 288. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses dar, dass sie für die Zeit von 2006 bis 2014 berechnet habe, wieviel die von SMBV an Alki jährlich gezahlten Lizenzgebühren als Prozentsatz des von SMBV an die Verkaufsstellen verkauften gerösteten Kaffees dargestellt hätten, was die Zweifel der Kommission betreffend die Lizenzschwankungen bestätigt habe. Schließlich ergänzte die Kommission im 289. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, dass der schwankende Charakter der Lizenzgebühr einen „ersten Hinweis“ darauf biete, dass ihr Niveau keinerlei Bezug zum Wert des geistigen Eigentums habe, für das sie gezahlt werde. Fn. 146 des angefochtenen Beschlusses legt im Wesentlichen Folgendes dar: „Zur Veranschaulichung: ... Es wurde unter den [von der Kommission geprüften] Verträgen kein einziger Vertrag gefunden, der die Vergütung für die Lizenzierung von Technologie des Kaffeeröstens auf dem Markt vorsah.“

362 Somit ist festzustellen, dass weder die Erwägungsgründe 287 bis 289 des angefochtenen Beschlusses noch Fn. 146 dieses Beschlusses ein Argument enthalten, wonach die Lizenzgebühr eine geringere Höhe hätte aufweisen müssen als die von der APA gebilligte. In diesen Erwägungsgründen wird nämlich lediglich festgestellt, dass zum einen der schwankende Charakter der Lizenzgebühr darauf hinweise, dass sie in keinem Zusammenhang mit dem Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten stehe, und zum anderen, dass diese Lizenzgebühr keineswegs zu zahlen gewesen wäre.

363 Es ist hingegen festzustellen, dass sich insbesondere aus den Erwägungsgründen 290, 318, 339 und 445 des angefochtenen Beschlusses ergibt, dass die Kommission festgestellt hat, dass die Lizenzgebühr genau null hätte sein müssen. Vor allem führte die Kommission im 340. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses aus, dass die Schätzung der Höhe der Lizenzgebühr überflüssig sei und dass mit anderen Worten die Gewinne, die SMBV an Alki für das geistige Eigentum im Bereich Rösten gezahlt habe, in den Niederlanden voll hätten versteuert werden sollen.

- 364 Aus diesen Erwägungen folgt, dass der angefochtene Beschluss keine für das Königreich der Niederlande und Starbucks erkennbare Feststellung enthält, wonach die Lizenzgebühr in geringerer Höhe hätte festgesetzt werden müssen als der von der APA gebilligten.
- 365 Selbst unter der Annahme, dass sich aus dem angefochtenen Beschluss hinreichend klar ergeben sollte, dass die Lizenzgebühr in niedrigerer Höhe hätte festgelegt werden müssen als der von der APA gebilligten, beanstanden jedenfalls das Königreich der Niederlande und Starbucks im Wesentlichen das Argument der Kommission, wonach die Höhe der Lizenzgebühr keinen Zusammenhang zu ihrem wirtschaftlichen Wert habe.
- 366 In diesem Kontext ist zu bemerken, dass zwar nicht geleugnet werden kann, dass der schwankende Charakter der Lizenzgebühr Fragen dazu aufwirft, ob die Lizenzgebühr wirtschaftlich vernünftig ist. Im vorliegenden Fall haben nämlich das Königreich der Niederlande und Starbucks keine schlüssige Erklärung geboten, um die Wahl einer ungewöhnlichen Methode zur Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühr zu rechtfertigen.
- 367 Allerdings impliziert der Charakter dieser Lizenzgebühr als Restgröße einfach, dass sie grundsätzlich ausgehend von der Bestimmung der Höhe der anderen Belastungen und der relevanten Einnahmen sowie einer Schätzung der Höhe des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV berechnet wurde. Wenn diese Parameter richtig bestimmt würden, würde allein der Charakter dieser Lizenzgebühr als Restgröße nicht ausschließen, dass die Höhe der Lizenzgebühr als Restwert ihrem wirtschaftlichen Wert entsprechen könnte.
- 368 Es ist festzustellen, dass die Feststellungen in den Erwägungsgründen 287 bis 289 des angefochtenen Beschlusses nicht ausreichen, um nachzuweisen, dass die Lizenzgebühr in der gesamten Zeit von 2006 bis 2014 in geringerer Höhe hätte festgelegt werden müssen als der von der APA gebilligten, insbesondere, weil der angefochtene Beschluss nicht darlegt, welche Höhe der Lizenzgebühr die Kommission für angemessen gehalten hätte.
- 369 Außerdem nahm die Kommission im Kontext der Feststellung im 289. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses Bezug auf Fn. 146 des angefochtenen Beschlusses, die folgenden Wortlaut hatte:
- „[E]ine Analyse mittels RoyaltyStat im zweiten Quartal von 2015 zeigt, dass bei den 168 Vereinbarungen, die sektorenübergreifend in der Datenbank verfügbar sind und die nur Technologie lizenzieren, der Mittelwert der Lizenz 5 % des Umsatzes war (auf der Basis von 143 dieser Vereinbarungen, bei welchen die Lizenzgebühr als Prozentsatz des Umsatzes und nicht als gezahlter Betrag pro Einheit ausgedrückt war). Es wurde unter den in der Datenbank von RoyaltyStat verfügbaren Verträgen kein einziger Vertrag gefunden, der die Vergütung für die Lizenzierung von Technologie des Kaffeeröstens auf dem Markt vorsah. Lizenzen für solche Technologie wurden nur in bestimmten Fällen in Verbindung mit Marken vergeben.“
- 370 Dazu ist festzustellen, dass diese Erwägungen erstens nur „[z]ur Veranschaulichung“ erfolgten, zweitens, dass die Kommission zwar darlegt, dass Lizenzgebühren nach „Vereinbarungen, die sektorenübergreifend ... verfügbar sind und die nur Technologie lizenzieren“, gezahlt worden seien und dass es Beispiele für „Lizenzen für solche Technologie[, die] ... nur ... in Verbindung mit Marken vergeben [wurden]“, gebe, sie jedoch nicht darlegt, was die geeignete Höhe einer solchen Lizenzgebühr wäre, und drittens die Kommission die Gründe nicht ausführte, aus denen sie der Ansicht war, dass die Daten betreffend das Jahr 2015 zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA im Jahr 2008 vernünftigerweise vorhersehbar waren.

- 371 Die Kommission hat daher ihre Behauptung, wonach die Höhe der Lizenzgebühr in der gesamten Zeit von 2006 bis 2014 in keinem Zusammenhang mit dem Wert des geistigen Eigentums gestanden sei, für das sie bezahlt worden sei, und wonach daher SMBV ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft worden sei, nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen.
- 372 Daher ist das Argument der Kommission zurückzuweisen, wonach sie im angefochtenen Beschluss nachgewiesen habe, dass die Lizenzgebühr in einer geringeren Höhe als der von der APA gebilligten hätte festgesetzt werden müssen.
- 373 Folglich ist dem zweiten Teil des dritten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 und dem vierten Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 stattzugeben, soweit das Königreich der Niederlande und Starbucks rügen, dass die Kommission im Rahmen der zweiten Argumentationslinie nicht nachgewiesen hat, dass die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen und dass sich daraus ein Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ergeben habe, ohne dass das Vorbringen von Starbucks geprüft zu werden brauchte, wonach die Kommission verpflichtet gewesen wäre, für die Lizenzgebühr eine Fremdvergleichsbandbreite zu bestimmen.

### ***3. Zur jährlichen Bestimmung der Kosten der grünen Kaffeebohnen (dritte Argumentationslinie)***

- 374 Das Königreich der Niederlande und Starbucks erheben im Wesentlichen zwei Rügen gegen die Analyse der Kommission im Rahmen der dritten Argumentationslinie des angefochtenen Beschlusses, wonach die Höhe des Preises von grünen Kaffeebohnen überbewertet worden sei, während die Frage, ob dieser fremdvergleichskonform gewesen sei, in der APA nicht Gegenstand einer Prüfung gewesen sei. Mit der ersten Rüge bringt Starbucks vor, dass die dritte Argumentationslinie ein Element der Kosten von SMBV betreffe, das nicht zum Umfang der angefochtenen Maßnahme gehört habe, wie sie im angefochtenen Beschluss definiert worden sei. Mit der zweiten Rüge beanstanden das Königreich der Niederlande und Starbucks die Feststellung, wonach die Höhe der auf die Kosten der von SCTC an SMBV verkauften grünen Kaffeebohnen angewandten Marge keiner fremdvergleichskonformen Höhe entspreche.

#### ***a) Zur Frage, ob der Preis der grünen Kaffeebohnen nicht zum Umfang der angefochtenen Maßnahme gehört habe***

- 375 Zur ersten Rüge vertritt Starbucks im Wesentlichen die Auffassung, dass die dritte Argumentationslinie der Kommission betreffend den Preis der grünen Kaffeebohnen auf ein Element der Kosten von SMBV abziele, das nicht zum Umfang der angefochtenen Maßnahme gehört habe, wie sie im angefochtenen Beschluss definiert worden sei. Starbucks weist nämlich darauf hin, dass die Kommission die Frage des Preises von Rohkaffee nicht im Hinblick auf den Zeitpunkt des Abschlusses der APA, d. h. April 2008, geprüft habe. Im Rahmen der Erwiderung ergänzt sie, dass bestimmte in der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 geltend gemachte Argumente darauf hinwiesen, dass die von der Kommission festgestellten steuerlichen Vorteile, die sich aus dem Preis der grünen Kaffeebohnen für die Jahre 2011 bis 2014 ergäben, nicht der APA zugerechnet werden könnten. Die behaupteten steuerlichen Vorteile aufgrund des Preises der grünen Kaffeebohnen könnten nämlich nicht der APA, sondern den Jahreserklärungen zugerechnet werden, die diese Preise billigten, und fielen daher nicht in den Anwendungsbereich des „angefochtenen Beschlusses“.
- 376 Die Kommission macht geltend, dass aus dem angefochtenen Beschluss sowie aus der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 klar hervorgehe, dass der Preis für die grünen Kaffeebohnen hätte geprüft werden müssen, um festzustellen, ob dieser Preis zu hoch gewesen sei und zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV geführt habe.

- 377 Zum Umfang der angefochtenen Maßnahme, wie er im angefochtenen Beschluss festgestellt wird, ist festzustellen, dass nach Art. 1 des angefochtenen Beschlusses die Maßnahme, die eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt und vom Königreich der Niederlande unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV durchgeführt wurde, die APA ist, „die die Niederlande am 28. April 2008 mit [SMBV] eingegangen sind“. Aus dieser Bestimmung sowie aus der im 40. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses dargestellten Definition geht hervor, dass die angefochtene Maßnahme somit nur durch die APA gebildet wird.
- 378 Insoweit ist festzustellen, dass sich aus den Bestimmungen der APA (vgl. oben, Rn. 12 bis 16) ergibt, dass diese die Methode für die Berechnung der Vergütung von SMBV für seine Produktions- und Vertriebstätigkeiten festlegt, die zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Entrichtung der niederländischen Körperschaftsteuer durch SMBV dient. In diesem Kontext nimmt die APA zwar Bezug auf den von SMBV an SCTC gezahlten Preis der grünen Kaffeebohnen, indem sie feststellt, dass diese Kosten aus der Kostenbasis von SMBV ausgeschlossen sind, sie regelt jedoch nicht die Frage, in welcher Höhe die Verrechnungspreise für den Kauf der grünen Kaffeebohnen festgesetzt werden müssten. Es ist nämlich zwischen der Frage, ob die Kosten der grünen Kaffeebohnen Teil der Kostenbasis für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage sind, und der Frage, was der Betrag des für ein gegebenes Jahr tatsächlich bestimmten Verrechnungspreises dieser Transaktionen ist, zu unterscheiden. Die APA enthält jedoch kein Element, das es gestattet, diesen Betrag zu bestimmen, so dass die niederländischen Behörden zu den grünen Kaffeebohnen im Rahmen der APA keine Methode der Bestimmung der Verrechnungspreise und auch kein Preisniveau anerkannten.
- 379 Es ist festzustellen, dass mangels Bestimmung der Höhe des Preises für den Kauf der grünen Kaffeebohnen in der APA die jährliche Festsetzung des Preises der Kaffeebohnen, insbesondere für die Jahre 2011 bis 2014, gegebenenfalls im Rahmen der jährlichen Steuerbescheide hätte vorgenommen werden müssen.
- 380 Somit war die jährliche Bestimmung der Höhe der Kosten der grünen Kaffeebohnen von der APA nicht erfasst und gehörte folglich nicht zum Umfang der angefochtenen Maßnahme. Diese Feststellung wird durch das Vorbringen der Kommission nicht in Frage gestellt.
- 381 Erstens ist die Kommission der Auffassung, dass die APA, die die angefochtene Maßnahme darstellt, den Verrechnungspreis für die Kaffeebohnen ab dem Steuerjahr 2011 hätte vorbestimmen müssen. Laut dem 447. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hätte nämlich für die Steuerjahre ab 2011 ein höherer Buchgewinn von SMBV, der sich aus den Kosten der grünen Kaffeebohnen ergebe, bestimmt werden müssen. Aus den Erwägungsgründen 360 und 361 des angefochtenen Beschlusses geht nämlich hervor, dass laut der Kommission der Verrechnungspreisbericht die Frage, ob der von SMBV an SCTC gezahlte Preis der grünen Kaffeebohnen fremdvergleichskonform gewesen sei, nicht prüfte. Dies „bedeute“, dass die in diesem Bericht vorgeschlagene Methode zur Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV dieser einen selektiven Vorteil verschaffe. Außerdem vertrat die Kommission im 348. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses die Auffassung, dass die APA 2008 einen fremdvergleichskonformen Preis hätte festsetzen müssen, von dem 2011 keine Abweichung möglich gewesen wäre, insbesondere keine Erhöhung des Aufschlags, sofern diese APA nicht abgeändert oder ersetzt worden wäre.
- 382 Es ist jedoch festzustellen, dass der Verrechnungspreisbericht keine Prüfung der auf spezifische Transaktionen anwendbaren Verrechnungspreise, wie den Preis von grünen Kaffeebohnen, den SCTC von SMBV verlangt, enthält. Hingegen legt er die Methode der Berechnung der Vergütung von SMBV für ihre Herstellungs- und Vertriebstätigkeiten dar, die die Bemessungsgrundlage für die niederländische Körperschaftsteuer bildet.
- 383 Die APA besteht nur in der Erlangung einer Vorabbestätigung der steuerlichen Behandlung eines Steuerpflichtigen. Ein Steuervorbescheid wie die APA deckt jedoch nicht zwangsläufig die Gesamtheit der Aspekte der steuerlichen Behandlung eines Steuerpflichtigen ab, sondern kann sich darauf

beschränken, einige konkrete Fragen zu behandeln. Außerdem geht aus S. 28 des Verrechnungspreisberichts hervor, dass der Steuerberater des Starbucks-Konzerns der Ansicht war, dass die Transaktionen betreffend den Rohkaffee andere Transaktionen gewesen seien als diejenigen, für die die APA beantragt worden sei.

- 384 Die Kommission hat jedoch zum einen kein Beweismittel beigebracht, das darauf hinweist, dass nach niederländischem Recht, das das insoweit maßgebliche Recht ist, die Frage, ob die Höhe des von SMBV an SCTC gezahlten Preises fremdvergleichskonform ist, in der APA hätte geprüft werden müssen.
- 385 Zum anderen bedeutet die Tatsache, dass die APA keine Höhe des Verrechnungspreises für die grünen Kaffeebohnen vorbestimmt, für sich allein nicht, dass die APA durch die Festlegung der Methode für die Bestimmung der Vergütung von SMBV der Letzteren für ihre Herstellungs- und Vertriebstätigkeiten einen Vorteil verschafft hätte.
- 386 Zweitens weist die Kommission in ihren Schriftsätzen darauf hin, dass auch die technische Umsetzung der APA durch die jährlichen Steuerbescheide die Gewährung einer Beihilfe darstelle. Eine solche Feststellung ergibt sich jedoch nicht aus dem angefochtenen Beschluss. Die Kommission bezieht sich insoweit auf Art. 1 des angefochtenen Beschlusses, der Bezug auf die Tatsache nimmt, dass die APA es SMBV „ermöglicht, [ihre] Körperschaftsteuerschuld [im Königreich der Niederlande] auf jährlicher Basis für zehn Jahre zu bestimmen“. Der angefochtene Beschluss beziehe sich an vielen Stellen auf den steuerpflichtigen Gewinn von SMBV, wie er durch die APA bestimmt werde. Die APA hätte keinen Wert, wenn sie nicht zur „Vorbereitung der Steuererklärungen“ verwendet würde. Insoweit beruft sich die Kommission auf den 225. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, wonach die APA impliziere, dass die niederländische Steuerverwaltung die von Starbucks vorgeschlagene Gewinnzuweisung akzeptiere, auf deren Basis SMBV den Betrag ihrer Körperschaftsteuerschuld in den Niederlanden jährlich bestimme.
- 387 Entgegen dem oben dargelegten Vorbringen der Kommission ist festzustellen, dass die jährlichen Steuerbescheide betreffend SMBV die APA nicht nur technisch umsetzen. Es trifft zwar gewiss zu, dass die APA und der Verrechnungspreisbericht, auf den sie gegründet ist, die Methode für die Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV im Hinblick auf die niederländische Körperschaftsteuer vorbestimmen, jedoch gestatten es diese keineswegs, die jährlichen Einnahmen und Aufwendungen vorherzusehen, die von SMBV für die im fraglichen Jahr tatsächlich vorgefallenen Transaktionen erklärt wurden.
- 388 Außerdem ist das Vorbringen der Kommission, wonach auch die technische Umsetzung der APA durch die jährlichen Steuerbescheide eine Beihilfe darstelle, unzutreffend. Die jährlichen Steuerbescheide, die die APA umsetzen, sind nämlich nicht Teil der fraglichen Maßnahme, wie sie von der Kommission definiert wurde, nämlich der APA, wie aus Art. 1 des angefochtenen Beschlusses hervorgeht. Insbesondere bestimmte die APA nicht den steuerpflichtigen Gewinn von SMBV auf der Grundlage der Kosten der grünen Kaffeebohnen und behandelte auch nicht die Frage der jährlichen Bestimmung der Kosten der grünen Kaffeebohnen. Außerdem warf die Kommission an keiner Stelle im angefochtenen Beschluss den niederländischen Behörden vor, SMBV aufgrund des Ausschlusses der Kosten der grünen Kaffeebohnen aus der Steuerbemessungsgrundlage einen Vorteil verschafft zu haben, sondern beschränkte sich darauf, die Tatsache zu rügen, dass die Höhe ihres Preises von den niederländischen Behörden nicht geprüft worden sei.
- 389 Jedenfalls ist festzustellen, dass nichts die Kommission daran gehindert hätte, die angefochtene Maßnahme weiter zu definieren, so dass die jährlichen Steuerbescheide betreffend SMBV von ihr abgedeckt gewesen wären. Sie beschränkte den Umfang der angefochtenen Maßnahme jedoch allein auf die APA.



- 390 Außerdem wurde oben in Rn. 248 dargelegt, dass die APA in der Zeit ihrer Gültigkeit von 2007 bis 2017 widerrufen oder geändert werden konnte. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht feststellte, dass die Tatsache, dass die niederländischen Behörden die APA in der Zeit ihrer Gültigkeit nicht aus dem Grund widerrufen oder geändert hatten, dass die Kosten der grünen Kaffeebohnen übermäßig gewesen seien, SMBV einen Vorteil verschafft hatte.
- 391 Folglich ist der Rüge stattzugeben, wonach die dritte Argumentationslinie ein Element der Kosten von SMBV betrifft, das nicht zum Umfang der angefochtenen Maßnahme gehörte. Da die Höhe der Kosten der grünen Kaffeebohnen für die Steuerjahre ab dem Jahr 2011 nicht Teil der angefochtenen Maßnahme war, konnte die Kommission vom Königreich der Niederlande nicht nach Art. 2 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses in Verbindung mit dessen Erwägungsgründen 447 und 448 verlangen, den Unterschied zwischen dem tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuerbetrag und dem Betrag, der geschuldet worden wäre, wenn der sich aus den Kosten der grünen Kaffeebohnen ergebende Buchgewinn für die Steuerjahre ab 2011 höher bestimmt worden wäre, zurückzufordern.

***b) Zur Frage, ob die Höhe des Aufschlags auf die Kosten der von SCTC an SMBV verkauften grünen Kaffeebohnen keiner fremdvergleichskonformen Höhe entsprach***

- 392 Selbst unter der Annahme, dass die dritte Argumentationslinie ein Element der Kosten von SMBV betrifft, die von der angefochtenen Maßnahme abgedeckt war, ist jedenfalls festzustellen, dass auch der zweiten oben in Rn. 374 dargestellten Rüge stattzugeben wäre. Es ist nämlich zunächst darauf hinzuweisen, dass die Kosten der von SMBV gekauften grünen Kaffeebohnen von der Kostenbasis, die in der APA bestimmt wird, ausgeschlossen ist. Im Wesentlichen setzt sich nämlich der von SMBV an SCTC zu zahlende Preis der grünen Kaffeebohnen aus den Kosten der Ware von SCTC und einem Aufschlag auf diese Kosten zusammen.
- 393 Der angefochtene Beschluss legt dar, dass sich im Zeitraum 2005-2010 der durchschnittliche Aufschlag auf die Kosten der von SCTC gelieferten grünen Kaffeebohnen auf [vertraulich] % belaufen habe, im Vergleich zu [vertraulich] % im Zeitraum 2011-2014. Im Zeitraum 2005-2010 habe sich die Bruttomarge für Selbstkosten auf [vertraulich] % belaufen, im Vergleich zu einer durchschnittlichen Bruttomarge für Selbstkosten von [vertraulich] % im Zeitraum 2011-2014. Laut dem angefochtenen Beschluss vertrat Starbucks die Auffassung, dass der im Zeitraum 2005-2010 durchschnittlich angewandte Aufschlag von [vertraulich] % fremdvergleichskonform gewesen sei. Die Kommission vermutete sodann, dass die Erhöhung des Aufschlags ab 2011 eine von SMBV verbuchte Vergütung auf die Tätigkeiten des Kaffeeröstens hätte darstellen können. Da sich auch der Aufschlag von [vertraulich] % innerhalb der Bandbreite der Vergütungen für die von Starbucks während des Verwaltungsverfahrens geltend gemachte Lieferfunktion befindet, schloss die Kommission, dass der Aufschlag von [vertraulich] % auf die Kosten der grünen Kaffeebohnen im Zeitraum 2005-2010 fremdvergleichskonform gewesen sei. Da Starbucks laut dem angefochtenen Beschluss keine „mögliche“ Begründung für die Erhöhung des Aufschlags auf [vertraulich] % ab 2011 geltend machte, vertrat die Kommission die Auffassung, dass von dieser Zeit an kein entsprechender Abzug von den Buchgewinnen von SMBV aufgrund dieser Erhöhung akzeptiert werden könne.
- 394 Um jedoch zu einer verlässlichen Annäherung an einen fremdvergleichskonformen Aufschlag für den Zeitraum ab 2011 zu gelangen, akzeptierte die Kommission, dem durchschnittlichen Zuschlag von [vertraulich] % für den Zeitraum 2005-2010 die Kosten des Programms „C.A.F.E. Practices“ bis zu einem Kostenbetrag von [vertraulich] hinzuzufügen. Laut der Kommission stellten diese Kosten Ende 2014 [vertraulich] % der Kosten der von SCTC gekauften grünen Kaffeebohnen und [vertraulich] % des SMBV in Rechnung gestellten Preises dar. Ein von SCTC verbuchter fremdvergleichskonformer Aufschlag für die Zeit ab 2011 habe daher bis zu [vertraulich] % der Kosten der von SCTC gekauften grünen Kaffeebohnen betragen und einer Bruttomarge von [vertraulich] % auf den Verkaufspreis der grünen Kaffeebohnen, den SCTC SMBV in Rechnung gestellt habe.

- 395 Die Kommission schloss daraus, dass der durchschnittliche Aufschlag von [vertraulich] % auf die Kosten der grünen Kaffeebohnen, die SCTC an SMBV geliefert habe, der von 2011 bis 2014 tatsächlich angewandt worden sei, keine verlässliche Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis reflektiere, das mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang stehe.
- 396 Zum einen ist festzustellen, dass, wie in den vorstehenden Rn. 243 bis 251 dargelegt, die Kommission sich unter den Umständen des vorliegenden Falls jeder Beurteilung aufgrund einer Situation nach dem Abschluss der APA enthalten musste. Die Kommission führt jedoch im angefochtenen Beschluss nicht aus, wie das hohe Niveau der Kosten der grünen Kaffeebohnen für die Steuerjahre ab dem Jahr 2011, auf die sie in den Erwägungsgründen 342 bis 359 dieses Beschlusses verweist, zum Zeitpunkt der Annahme der APA vorhersehbar gewesen wäre, obwohl es sich um die Situation von SMBV ab 2011 handelt. Die Kommission hat daher nicht nachgewiesen, dass sie sich auf den Umstand stützen durfte, dass SCTC einen höheren Aufschlag auf die Kosten der grünen Kaffeebohnen für die Steuerjahre ab dem Jahr 2011 angewandt hatte.
- 397 Zum anderen ist selbst unter der Annahme, dass die Entwicklung des Aufschlags ab dem Jahr 2011 zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA vorhersehbar gewesen wäre, festzustellen, dass der Ansatz der Kommission nicht überzeugt. Wie nämlich Starbucks zu Recht vorträgt, vertritt die Kommission die Auffassung, dass der Aufschlag von SCTC in Höhe des durchschnittlichen Gewinns vor Steuern hätte festgelegt werden müssen, den SCTC auf seine gruppeninternen Umsätze für die Steuerjahre vor 2008 erzielt habe, obwohl solche früheren „konzerninternen“ Transaktionen nicht für die Zwecke einer vergleichenden Analyse der „auf dem Markt beruhenden“ Verrechnungspreise dienen können.
- 398 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission geltend macht, dass der Preis, den SMBV an SCTC gezahlt habe, ab dem Jahr 2011 zu hoch gewesen sei. Es handelt sich um einen Preis, der innerhalb des Starbucks-Konzerns gezahlt wird. Um jedoch einen Verrechnungspreis zu ermitteln, hätte die Kommission den von SMBV an SCTC gezahlten Preis mit einem Preis für grüne Kaffeebohnen vergleichen müssen, den ein eigenständiges Unternehmen auf dem Markt bezahlt hätte. Sie hätte eine Preisbandbreite für die grünen Kaffeebohnen bestimmen müssen, die eine eigenständige Rösterei in einer vergleichbaren Situation wie SMBV auf dem Markt bezahlt hätte. Statt eine solche nicht konzerninterne Transaktion zu bestimmen und zu untersuchen, beschränkte die Kommission jedoch ihre Analyse auf die fragliche konzerninterne Transaktion und prüfte einfach die Plausibilität der Kostenstruktur und der Aufschläge der anderen (integrierten) Partei der fraglichen konzerninternen Transaktion, nämlich SCTC.
- 399 Zur Veranschaulichung ist daran zu erinnern, dass die OECD-Leitlinien von 2010, auf die die Kommission im angefochtenen Beschluss wiederholt Bezug nimmt, in ihren Ziff. 3.24 und 3.25 Folgendes ausführen:
- „3.24 Bei einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall handelt es sich um einen Geschäftsvorfall zwischen zwei unabhängigen Beteiligten, der sich mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichen lässt. Es handelt sich entweder um einen vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen einem am konzerninternen Geschäftsvorfall Beteiligten und einem fremden Dritten („interner Vergleichswert“) oder zwischen zwei selbstständigen Gesellschaften, von denen keine am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist („externer Vergleichswert“).
- 3.25 Vergleiche zwischen den konzerninternen Geschäftsvorfällen eines Steuerpflichtigen und anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen, die durch den gleichen oder einen anderen multinationalen Konzern durchgeführt werden, sind für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes irrelevant und sollten daher weder von einer Steuerverwaltung als Basis für eine Verrechnungspreisberichtigung noch von einem steuerpflichtigen Unternehmen zur Unterstützung seiner Verrechnungspreispolitik verwendet werden.“

- 400 In diesem Kontext räumt die Kommission in den Erwägungsgründen 342 bis 361 des angefochtenen Beschlusses ein, dass sie nicht bezweckt habe, eine gründliche Untersuchung der Festsetzung von Verrechnungspreisen durchzuführen, um den fremdvergleichskonformen Preis für den grünen Kaffee zum Zeitpunkt der Beantragung der APA zu ermitteln. Wie jedoch oben in Rn. 154 dargelegt, hätte die Kommission die Wahl der Verrechnungspreismethode rechtfertigen müssen, die sie als im vorliegenden Fall angemessen ansah, um die Höhe der Verrechnungspreise für eine gruppeninterne Transaktion zu prüfen.
- 401 Das Vorbringen der Kommission, wonach es für ihre Beurteilung nicht erforderlich gewesen sei, die vergleichbaren externen Transaktionen für die grünen Kaffeebohnen zu ermitteln, da sie „verstanden“ habe, dass der durchschnittliche Aufschlag von [vertraulich] % für den Zeitraum 2005 bis 2010 einem fremdvergleichskonformen Aufschlag im Jahr 2008 entspreche, reicht insoweit als Rechtfertigungsgrund nicht aus. Der Vergleich der konzerninternen Transaktion mit den vergleichbaren externen Transaktionen für die Zeit nach dem Jahr 2011 hat nämlich das Ziel, zu bestimmen, ob diese fremdvergleichskonform war, und der Umstand, dass eine andere konzerninterne Transaktion für den Zeitraum von 2005 bis 2010 als fremdvergleichskonform gilt, gestattet es nicht, die Prüfung der vergleichbaren externen Transaktionen für die Zeit nach dem Jahr 2011 zu vermeiden. Allein der Umstand, dass laut der Kommission die Starbucks-Gesprächspartner keine mögliche Begründung für die Erhöhung des Aufschlags ab dem Jahr 2011 vorbrachten, weist nicht nach, dass der von SMBV an SCTC für die Steuerjahre ab dem Jahr 2011 gezahlte Preis der grünen Kaffeebohnen höher als der Preis festgesetzt wurde, den andere vergleichbare Wirtschaftsteilnehmer auf dem Markt hätten zahlen müssen.
- 402 Diese Erwägungen genügen für die Schlussfolgerung, dass auch der zweiten oben in Rn. 374 dargestellten Rüge stattzugeben wäre.
- 403 Folglich ist, wie in den vorstehenden Rn. 391 und 402 ausgeführt, der Rüge stattzugeben, wonach die dritte Argumentationslinie ein Element der Kosten von SMBV betrifft, das nicht zum Umfang der angefochtenen Maßnahme gehörte, und ergänzend, dass die Kommission mit dieser Argumentationslinie das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zugunsten von SMBV nicht nachgewiesen hat.
- 404 Folglich ist dem Klagegrund stattzugeben, mit dem geltend gemacht wird, dass die Kommission im Rahmen ihrer ersten bis dritten Argumentationslinie nicht nachgewiesen hat, dass die APA der SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hatte.

#### **E. Zur Beanstandung der Hilfserrwägungen zum Vorliegen eines steuerlichen Vorteils zugunsten von SMBV (Erwägungsgründe 362 bis 408 des angefochtenen Beschlusses)**

- 405 Der vierte Klagegrund in der Rechtssache T-760/15 sowie der dritte Teil des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 betreffen die Hilfserrwägungen zum Vorliegen eines Vorteils, die im Nachweis bestehen, dass, selbst unter der Annahme, dass die TNMM zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV hätte verwendet werden können, die Art und Weise der Anwendung dieser Methode auf SMBV, wie sie in der APA gebilligt worden sei, falsch sei.
- 406 Diese Hilfserrwägungen gliedern sich in zwei Teile. Im ersten Teil vertrat die Kommission die Ansicht, dass die Wahl von SMBV anstelle von Alki als „untersuchtes Unternehmen“ für die Zwecke der Anwendung der TNMM falsch gewesen sei (vierte Argumentationslinie). Im zweiten Teil war die Kommission der Meinung, dass selbst unter der Annahme, dass SMBV tatsächlich das zu untersuchende Unternehmen gewesen sei, die Gewinnspanne von SMBV nach Anwendung der TNMM nicht fremdvergleichskonform sei. Zum einen sei die Annahme der Betriebskosten als

Gewinnindikator falsch gewesen (fünfte Argumentationslinie). Zum anderen seien jedenfalls die auf die Gewinnspanne vorgenommenen Anpassungen, um die Vergleichbarkeit von SMBV mit den vergleichbaren Unternehmen zu erhöhen, unangemessen gewesen (sechste Argumentationslinie).

- 407 Die TNMM, auf die die Kommission in den Erwägungsgründen 72 bis 74 des angefochtenen Beschlusses Bezug nimmt, ist eine indirekte Methode der Bestimmung der Verrechnungspreise. Sie besteht darin, ausgehend von einer geeigneten Grundlage, den Nettogewinn zu bestimmen, den ein Steuerpflichtiger aufgrund einer konzerninternen Transaktion oder eng miteinander verbundener oder eng aufeinanderfolgender konzerninterner Transaktionen erzielt. Um diese geeignete Grundlage zu bestimmen, ist ein Gewinnindikator, wie die Kosten, Umsätze oder Aktiva, zu wählen. Der Indikator für den von einem Steuerpflichtigen aufgrund einer konzerninternen Transaktion erzielten Nettogewinn ist in Bezug auf den Nettogewinnindikator zu bestimmen, den derselbe Steuerpflichtige oder ein unabhängiges Unternehmen aufgrund von vergleichbaren Transaktionen auf dem freien Markt erzielt. Die TNMM impliziert, einen Beteiligten an der Transaktion, für die ein Indikator untersucht wird, zu bestimmen.
- 408 Das Königreich der Niederlande und Starbucks, die vorbringen, dass die TNMM ordnungsgemäß angewandt worden sei, bestreiten sämtliche Rügen der Kommission im Rahmen ihrer Hilferwägungen zum Vorliegen eines Vorteils.
- 409 Erstens betreffen der erste Teil des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 und die erste Rüge des dritten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 die Bestimmung von SMBV als die am wenigsten komplexe Einheit.
- 410 Zweitens betreffen der zweite und dritte Teil des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 und die zweite Rüge des dritten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 die Bestimmung der Hauptfunktionen von SMBV und die Bestimmung des Gewinns von SMBV auf der Grundlage der Betriebskosten.
- 411 Drittens betreffen der vierte Teil des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 und die dritte Rüge des dritten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 die Wahl der Anpassungen, die die Vergleichbarkeit von SMBV mit den vergleichbaren Unternehmen erhöhen sollten. Diese Rügen sind nacheinander zu prüfen.
- 412 Außerdem macht Starbucks geltend, dass die Hilferwägungen der Kommission zum Vorliegen eines Vorteils (Erwägungsgründe 362 bis 408 des angefochtenen Beschlusses) mit einem Begründungsmangel behaftet seien. Die Kommission habe die Art und Weise gerügt, auf die die TNMM angewandt worden sei, ohne nachzuweisen, dass eine bessere Anwendung dieser Methode zu einem höheren Gewinn für SMBV geführt hätte.

### ***1. Zur Bestimmung von SMBV als die komplexeste Einheit (vierte Argumentationslinie)***

- 413 Mit dem ersten Teil des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 macht das Königreich der Niederlande geltend, dass das Argument der Kommission, wonach SMBV, da sie die komplexeste Einheit gewesen sei, nicht als das zu untersuchende Unternehmen für die Zwecke der Anwendung der TNMM habe bestimmt werden können, falsch sei. Es sei nämlich richtig gewesen, SMBV für die Anwendung der TNMM zu wählen. Zum einen rechtfertige allein der Umstand, dass Alki Inhaber des geistigen Eigentums im Bereich Rösten sowie der Marke Starbucks für die EMEA-Region sei, sie nicht als das zu untersuchende Unternehmen für die Zwecke der Anwendung der TNMM zu bestimmen. Zum anderen seien die Funktionen von SMBV weniger komplex als die von Alki. Keines der Argumente der Kommission im angefochtenen Beschluss zu den Funktionen und übernommenen Risiken von SMBV sei geeignet, dieses Ergebnis in Frage zu stellen. Außerdem trägt das Königreich der Niederlande vor, die Kommission habe den Gewinn nicht berechnet, der Alki hätte zugerechnet

werden müssen, wenn die TNMM auf Alki angewandt worden wäre, und folglich habe sie nicht nachgewiesen, dass die von ihr vorgeschlagene Anwendung der TNMM zu einem höheren Gewinn für SMBV geführt hätte.

- 414 Im Rahmen der ersten Rüge des dritten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 macht Starbucks geltend, dass SMBV im Verrechnungspreisbericht zu Recht als die am wenigsten komplexe Einheit gegenüber Alki eingestuft worden sei. Zum einen verfolge SMBV Routinetätigkeiten mit geringem Risiko, nämlich Rösten und Verpacken von Kaffee sowie Verwaltung und Logistik. Zum anderen vertritt Starbucks die Auffassung, dass Alki zwangsläufig die komplexeste Einheit sei, da sie das geistige Eigentum im Bereich Rösten verwerte, was die Kommission nicht bestreite, und da sie nach den Bestimmungen des Abkommens über das Rösten die Risiken in Bezug auf die Tätigkeiten von SMBV trage. Starbucks rügt, dass die Kommission weder die Funktionen von SMBV noch die von Alki angemessen analysiert habe.
- 415 Außerdem bringt Starbucks vor, dass der angefochtene Beschluss einen Begründungsmangel aufweise. Sie macht geltend, die Kommission habe nicht nachgewiesen, dass der Umstand, dass sie zu Unrecht SMBV als die am wenigsten komplexe Einheit festgestellt habe, ihr einen Vorteil verschafft habe. Der angefochtene Beschluss gebe nicht an, was der steuerpflichtige Gewinn von SMBV gewesen wäre, wenn Alki als die am wenigsten komplexe Einheit festgestellt worden wäre, und auch nicht die Art und Weise, in der die TNMM auf Alki hätte angewandt werden sollen.
- 416 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen. Sie habe im angefochtenen Beschluss rechtlich hinreichend nachgewiesen, dass die Wahl von SMBV als zu untersuchende Einheit für die Anwendung der TNMM fehlerhaft gewesen sei und nicht erlaubt habe, zu einer verlässlichen Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis zu gelangen.
- 417 Erstens macht die Kommission geltend, der Umstand, dass der Verrechnungspreisbericht keine vollständige Funktionsanalyse von SMBV und Alki enthalte, genüge für die Annahme, dass die in der APA gewählte Methode nicht erlaube, zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis zu gelangen. Zweitens könnten die OECD-Leitlinien die Auffassung des Königreichs der Niederlande und von Starbucks zur Wahl der zu untersuchenden Partei nicht stützen. Drittens hänge die Komplexität der zu untersuchenden Partei von derjenigen der anderen Einheit ab, die an der zu untersuchenden Transaktion teilnehme, und unter diesem Blickwinkel sei Alki weniger komplex als SMBV. Viertens macht die Kommission geltend, dass das Argument, wonach sie keine angemessene Funktionsanalyse von SMBV und Alki durchgeführt habe, unzulässig sei, da es sich um ein neues Argument handele, dass zum ersten Mal in der Erwiderung geltend gemacht worden sei. Jedenfalls sei dieses Argument unbegründet.
- 418 Fünftens erwidert die Kommission zum von Starbucks geltend gemachten Begründungsmangel, sie habe im 377. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses festgestellt, dass die TNMM, da ihre Anwendung auf einer fehlerhaften Annahme beruhe, nicht erlaube, zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis zu gelangen und so SMBV einen Vorteil verschaffe. Sie trägt vor, dass eine Untersuchung der Funktionen von Alki, wenn sie als die komplexeste Einheit angesehen worden wäre, bewiesen hätte, dass sie keinen Anspruch auf eine Vergütung gehabt hätte, so dass ihre Gewinne insgesamt SMBV hätten zugerechnet werden müssen.
- 419 Im Wesentlichen streiten die Parteien zum einen über die Frage, ob der Verrechnungspreisbericht, wie er in der APA gebilligt worden sei, SMBV für die Zwecke der TNMM zu Recht als die zu untersuchende Einheit festgestellt habe und, zum anderen, über die Frage, ob die Kommission ausreichend begründet hat, warum sie davon ausging, dass der Fehler bei der Feststellung der zu untersuchenden Einheit zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV geführt habe.
- 420 Unabhängig von der Frage, ob die zu untersuchende Einheit SMBV oder Alki war, ist zunächst zu prüfen, ob die Kommission ihrer Begründungspflicht nachgekommen ist.

- 421 Insoweit muss nach ständiger Rechtsprechung die nach Art. 296 Abs. 2 AEUV vorgeschriebene Begründung der Natur des betreffenden Rechtsakts angepasst sein und die Überlegungen des Organs, das den Rechtsakt erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und das zuständige Gericht seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann. Das Begründungserfordernis ist nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach dem Inhalt des Rechtsakts, der Art der angeführten Gründe und nach dem Interesse zu beurteilen, das die Adressaten oder andere durch den Rechtsakt unmittelbar und individuell betroffene Personen an Erläuterungen haben können. Die Begründung braucht nicht sämtliche tatsächlich oder rechtlich erheblichen Gesichtspunkte zu enthalten, da die Frage, ob die Begründung eines Rechtsakts den Anforderungen von Art. 296 Abs. 2 AEUV genügt, nicht nur im Hinblick auf dessen Wortlaut, sondern auch anhand seines Kontexts sowie sämtlicher Rechtsvorschriften, die das betreffende Gebiet regeln, zu beurteilen ist (vgl. Urteile vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission, C-501/00, EU:C:2004:438, Rn. 73 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 22. Januar 2013, Salzgitter/Kommission, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, Rn. 112 und 113 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 422 Im vorliegenden Fall legte die Kommission im Abschnitt 9.2.3.4 des angefochtenen Beschlusses dar, dass die Wahl von SMBV als für die Anwendung der TNMM zu untersuchende Einheit SMBV einen Vorteil verschafft habe.
- 423 Zunächst wies sie im 364. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass der Verrechnungspreisbericht einen Vergleich jeder Partei in den entsprechenden Transaktionen hätte anstellen sollen.
- 424 Sodann vertrat die Kommission in den Erwägungsgründen 365 bis 368 des angefochtenen Beschlusses die Auffassung, dass die Wahl von SMBV als die untersuchte Partei nicht mit den Vorgaben der OECD-Leitlinien von 1995 und 2010 stünden, nach denen die zu untersuchende Partei diejenige sei, deren Funktionen die am wenigsten komplexen unter den Parteien der konzerninternen Transaktion seien.
- 425 Nach einer Analyse der Funktionen von SMBV und Alki schloss die Kommission schließlich, dass der Verrechnungspreisbericht fehlerhaft davon ausgegangen sei, dass SMBV gegenüber Alki die weniger komplexe Funktion habe (Erwägungsgründe 369 bis 376 des angefochtenen Beschlusses).
- 426 Im 377. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses schloss die Kommission, dass folglich, und nachdem die Bestimmungsmethode für die Steuerbemessungsgrundlage von SMBV im Verrechnungspreisbericht sich auf die falsche Annahme gestützt habe, dass SMBV die untersuchte Partei für die Anwendung der TNMM sein sollte, diese Methode nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis führe, das mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang wäre. Da die Unterstützung dieser Methode von der APA eine Herabsetzung der Steuerschuld von SMBV nach dem allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen zur Folge habe, deren steuerpflichtige Gewinne nach diesem System vom Markt bestimmt würden, sei davon auszugehen, dass die APA der SMBV einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe.
- 427 Wie jedoch oben in Rn. 201 dargelegt, genügt allein die Feststellung der Missachtung von methodologischen Vorschriften im Bereich der Bestimmung der Verrechnungspreise nicht, um das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 AEUV nachzuweisen. Es ist außerdem erforderlich, dass die Kommission nachweist, dass die methodologischen Fehler, die sie festgestellt hat, es nicht gestatten, zu einer Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis zu gelangen und dass sie zu einer Verringerung der steuerpflichtigen Gewinne gegenüber einem Gewinn führten, der im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz berechnet worden wäre.

- 428 Daher war die Kommission, um ihrer Begründungspflicht wie in der vorstehenden Rn. 421 dargelegt nachzukommen, im Rahmen der Prüfung des Vorteils im Sinne von Art. 107 AEUV verpflichtet, die Gründe darzulegen, aus denen sie der Ansicht war, dass der Fehler bei der Wahl der zu untersuchenden Einheit bewirkt habe, die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV in einem Ausmaß zu verringern, dass er nicht einer verlässlichen Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis entsprochen habe, so dass er zu einer Verminderung der Steuerbelastung von SMBV geführt habe.
- 429 Es ist jedoch festzustellen, dass Starbucks zu Recht geltend macht, dass der angefochtene Beschluss kein Element enthält, das es erlaubt, die Gründe nachzuvollziehen, aus denen die Kommission davon ausging, dass der Fehler bei der Feststellung der für die Zwecke der TNMM zu untersuchenden Einheit SMBV einen Vorteil verschafft habe.
- 430 Zum einen enthält, obwohl die Kommission im 377. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darlegte, dass der Fehler hinsichtlich der zu untersuchenden Einheit SMBV einen Vorteil verschafft habe, dieser Erwägungsgrund keine hinreichende Begründung. Wie sich nämlich aus Rn. 422 oben ergibt, beschränkte sich die Kommission darauf, festzustellen, dass der Fehler bei der Bestimmung der zu untersuchenden Einheit zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns geführt habe. Sie bringt jedoch keinen Beweis dafür bei, dass die Anwendung der TNMM auf Alki und die Zuweisung der Restgewinne an SMBV zu einem höheren steuerpflichtigen Gewinn für SMBV geführt hätten.
- 431 Zum anderen enthalten die anderen Erwägungsgründe des angefochtenen Beschlusses kein Element, das es erlaubt, die Gründe nachzuvollziehen, aus denen die Kommission davon ausging, dass der steuerpflichtige Gewinn von SMBV höher gewesen wäre, wenn die TNMM auf Alki und nicht auf SMBV angewandt worden wäre.
- 432 Im Licht dieser Erwägungen ist festzustellen, dass die Kommission die Gründe nicht darlegte, aus denen sie der Ansicht war, dass die Wahl von SMBV als für die Anwendung der TNMM zu untersuchende Partei zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV geführt habe. Daher hat die Kommission nicht nachgewiesen, inwiefern dieser Fehler SMBV einen Vorteil verschaffte, und dadurch gegen ihre Begründungspflicht nach Art. 296 Abs. 2 AEUV verstoßen.
- 433 Jedenfalls ist festzustellen, dass die Erwägungen der Kommission zur Wahl der zu untersuchenden Einheit fehlerhaft sind. Selbst unter der Annahme, dass die Kommission die APA im Licht der OECD-Leitlinien von 1995, wie sie im April 2008 verfügbar waren, prüfen konnte, und dass sie aus der Unvereinbarkeit mit den Vorgaben in diesen Leitlinien auf das Vorliegen eines Vorteils schließen konnte, sehen nämlich die Letzteren keine strikte Regel für die Bestimmung der zu untersuchenden Partei vor.
- 434 Insbesondere weist, wie das Königreich der Niederlande und Starbucks zu Recht geltend machen, Ziff. 3.43 der OECD-Leitlinien von 1995 darauf hin, dass das verbundene Unternehmen, auf das die TNMM angewandt wird, das Unternehmen sein muss, für das verlässliche Daten zu den am engsten vergleichbaren Transaktionen festgestellt werden können. Das bedeute, dass oft das verbundene Unternehmen zu wählen sei, das das am wenigsten komplexe der vom Geschäftsvorfall betroffenen Unternehmen sei und das keine immateriellen Vermögenswerte oder einzigartige Vermögenswerte besitze. Daraus ergibt sich, dass die Leitlinien nicht zwangsläufig vorschreiben, die am wenigsten komplexe Einheit zu wählen, sondern dass diese nur raten, die Einheit zu wählen, für die die meisten verlässlichen Daten verfügbar sind.
- 435 Die Kommission weist jedoch nicht nach, dass verlässlichere Daten verfügbar gewesen wären, um die TNMM auf Alki anzuwenden. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass zum einen der Gegenstand der APA ist, die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV zu bestimmen und nicht diejenige von Alki, und dass zum anderen Alki ein am Verfahren zur Bestimmung der steuerlichen Situation von SMBV in den Niederlanden unbeteiligter Dritter war.

- 436 Außerdem bedeutet das Vorliegen dieser Empfehlung nicht, dass die Wahl der einen oder der anderen Einheit als zu untersuchende Einheit zwangsläufig eine Auswirkung auf den erlangten Verrechnungspreis haben wird und dass die Wahl der komplexesten Einheit als zu untersuchende Einheit es nicht gestattet, zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis zu gelangen.
- 437 Zwar soll die Wahl der am wenigsten komplexen Einheit als zu untersuchende Partei die Fehler beschränken, doch ist keineswegs ausgeschlossen, dass die Anwendung der TNMM auf die komplexeste Einheit zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führen könnte. Außerdem müsste, da die Restgewinne der anderen Einheit zugewiesen werden, das Ergebnis in der Theorie, unabhängig davon, ob man die eine Einheit untersucht oder die andere, dasselbe sein.
- 438 Folglich ist dem ersten Teil des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 und der ersten Rüge des dritten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 stattzugeben, ohne dass das Vorbringen von Starbucks zu prüfen ist, mit dem die Zulässigkeit gewisser Argumente der Kommission beanstandet werden soll.

## ***2. Zur Analyse der Funktionen von SMBV und zur Bestimmung des Gewinns von SMBV auf der Grundlage der Betriebskosten (fünfte Argumentationslinie)***

- 439 Mit dem zweiten und dritten Teil des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 macht das Königreich der Niederlande geltend, die Kommission sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass zum einen die Hauptfunktionen von SMBV der Wiederverkauf von Kaffee-Folgerzeugnissen und Nicht-Kaffeeprodukten gewesen seien, und nicht das Rösten, und zum anderen, dass die Betriebskosten nicht der geeignete Gewinnindikator gewesen seien.
- 440 Erstens bringt das Königreich der Niederlande im Wesentlichen vor, die Kommission habe fälschlicherweise festgestellt, dass der Wiederverkauf die Hauptfunktion von SMBV gewesen sei und nicht das Rösten. Zweitens, da die Kommission fälschlicherweise festgestellt habe, dass der Wiederverkauf die Hauptfunktion von SMBV gewesen sei, sei ihre Feststellung, wonach der geeignete Gewinnindikator die Umsätze seien, ebenso unrichtig. Drittens weise die von der Kommission in den Erwägungsgründen 395 bis 398 des angefochtenen Beschlusses vorgeschlagene alternative Vergleichsanalyse nicht nach, dass die Bestimmung des Gewinns von SMBV auf der Grundlage der Umsätze zu einem höheren steuerpflichtigen Gewinn für SMBV geführt hätte.
- 441 Im Rahmen der zweiten Rüge des dritten Teils des zweiten Klagegrundes rügt Starbucks auch, dass die Kommission zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten gewesen sei, und nicht das Kaffeerösten, und daraus geschlossen habe, dass der Umsatz und nicht die Betriebskosten der geeignete Gewinnindikator gewesen sei. Die Betriebskosten hätten den richtigen Gewinnindikator von SMBV dargestellt. Außerdem habe die Kommission nicht nachgewiesen, dass der Fehler bei der Bestimmung der Funktionen von SMBV ihr einen Vorteil verschafft habe, da die Vergleichsanalyse der Kommission schwere Fehler aufweise.
- 442 Die Kommission bringt vor, sie habe ordnungsgemäß nachgewiesen, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf sei und dass folglich der relevante Gewinnindikator für SMBV der Umsatz und nicht die Betriebskosten sei.
- 443 Erstens macht die Kommission geltend, dass SMBV hauptsächlich als Händler tätig sei.
- 444 Zweitens tritt die Kommission dem Vorbringen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks entgegen, das nachweisen soll, dass sie fälschlicherweise festgestellt habe, der Umsatz sei der relevante Gewinnindikator. Da sie nachgewiesen habe, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf



gewesen sei, habe sie zu Recht beanstandet, dass die niederländischen Behörden die Verwendung der Betriebskosten als Gewinnindikator gebilligt hätten, und sie habe davon ausgehen können, dass der relevante Gewinnindikator der Umsatz sei.

- 445 Überdies weist die Kommission darauf hin, dass der Gewinn aus den Verkäufen der Nicht-Kaffeeprodukte SMBV zuzurechnen sei und nicht über eine Lizenzgebühr an Alki gezahlt werden könne, die nicht in einer Position sei, die es ihr gestatte, Gewinne aus dem Wiederverkauf der Nicht-Kaffeeprodukte zu erzielen.
- 446 Drittens tritt die Kommission dem Vorbringen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks entgegen, wonach ihre Analyse der Vergleichswerte mit mehreren Fehlern behaftet sei.
- 447 Viertens tritt die Kommission den Rügen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks entgegen, wonach sie nicht nachgewiesen habe, dass eine bessere Anwendung der TNMM zu einem höheren steuerpflichtigen Gewinn für SMBV geführt hätte.
- 448 Zum einen seien diese Rügen für die Beurteilung der Gültigkeit des angefochtenen Beschlusses unerheblich. Es sei ihr nicht erforderlich erschienen, eine Rückforderungsmethode für ihre Hilferwägungen vorzuschlagen, weil sie im Fall von SMBV nicht mit der Verwendung der TNMM einverstanden gewesen sei.
- 449 Zum anderen macht die Kommission geltend, dass diese Bemerkungen nicht begründet seien, da sie eine Analyse auf der Grundlage der Funktion von SMBV als Händler durchgeführt habe und eine Vergütung für SMBV auf der Grundlage einer Marge beim Verkauf berechnet habe. Der 400. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, in dem sie eingeräumt habe, dass die Berechnung nicht das Ziel habe, eine fremdvergleichskonforme Vergütung von SMBV zu berechnen, stelle die Tatsache nicht in Frage, dass ihre Vergleichsanalyse durchgeführt worden sei, um nachzuweisen, dass eine bessere Anwendung der TNMM zu einem höheren steuerpflichtigen Gewinn für SMBV geführt hätte.
- 450 Im Wesentlichen streiten die Parteien über die Frage, ob die Kommission nachgewiesen hat, dass die von ihr festgestellten Fehler hinsichtlich der Analyse der Funktionen von SMBV und der Wahl des Gewinnindikators SMBV einen Vorteil verschafft haben.
- 451 Zunächst ist festzustellen, dass, obwohl diese Fragen in der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15 Gegenstand von zwei besonderen Rügen sind, die in getrennten Abschnitten behandelt werden, die Fragen der Feststellung der Funktionen von SMBV und der Wahl des Gewinnindikators nicht voneinander getrennt werden können. Aus den Erwägungsgründen 386 und 400 des angefochtenen Beschlusses geht nämlich hervor, dass diese beiden Fragen Teil ein und desselben Nachweises sind, wonach die APA der SMBV einen Vorteil verschafft habe.
- 452 In einem ersten Schritt stellte die Kommission nämlich fest, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten und nicht das Rösten von Kaffee sei (Erwägungsgründe 380 bis 386 des angefochtenen Beschlusses).
- 453 In einem zweiten Schritt führte die Kommission auf der Grundlage dieser Feststellung aus, dass der Umsatz ein geeigneterer Gewinnindikator gewesen sei als die Betriebskosten (Erwägungsgründe 387 bis 391 des angefochtenen Beschlusses). Die Kommission vertrat im Wesentlichen die Auffassung, dass für den Zeitraum 2008-2014 die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator nicht den starken Anstieg des Umsatzes und somit des Gewinns von SMBV aus seiner Wiederverkaufstätigkeit widerspiegeln. Die Kommission leitete daraus ab, dass die Gewinne aus den Umsätzen mittels der Lizenzgebühr unberechtigterweise auf Alki verlagert worden seien, obwohl die Letztere nicht in der Lage gewesen sei, diese Profite zu erzielen.

- 454 Die oben in den Rn. 452 und 453 dargelegte Untrennbarkeit dieser beiden Schritte geht zum einen aus der Tatsache hervor, dass die Kommission aus der Feststellung des bloßen Fehlers bei der Bestimmung der Funktionen von SMBV keine Schlussfolgerung hinsichtlich des Bestehens eines selektiven Vorteils zieht, und zum anderen aus der Tatsache, dass die Kommission den Fehler in der Wahl des Gewinnindikators von SMBV aus dem Fehler in der Bestimmung der Funktionen von SMBV ableitet.
- 455 In einem dritten Schritt wollte die Kommission auch die Auswirkung des Fehlers in der Bestimmung der Hauptfunktionen von SMBV und in der Wahl des Gewinnindikators auf die Höhe des Gewinns von SMBV „aufzeigen“. Dazu führte sie ihre eigene Funktionsanalyse durch, ausgehend von der Annahme, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf gewesen sei (Erwägungsgründe 392 bis 400 des angefochtenen Beschlusses).
- 456 Zur Klarstellung ist darauf hinzuweisen, dass mit dieser Begründung, zum einen, die Kommission die Wahl der TNMM im vorliegenden Fall nicht in Frage stellt und dass sie, zum anderen, nicht behauptet, dass der in der APA gewählte Gewinnindikator, nämlich die Betriebskosten, andere Kostenelemente hätte beinhalten müssen, sondern die Auffassung vertritt, dass ein ganz anderer Gewinnindikator als die Kosten im Rahmen der APA hätte verwendet werden müssen.
- 457 Um zu prüfen, ob der Kommission der Nachweis gelungen ist, dass die Wahl des Gewinnindikators zu einem nicht fremdvergleichskonformen Ergebnis führte, ist daher zunächst der Nachweis der Kommission im Rahmen der ersten beiden Schritte zu prüfen (Erwägungsgründe 380 bis 391 des angefochtenen Beschlusses) und danach ihre Vergleichbarkeitsanalyse im Rahmen des dritten Schritts ihrer Begründung (Erwägungsgründe 392 bis 400 des angefochtenen Beschlusses).

#### **a) Zur Wahl des Gewinnindikators**

- 458 Im angefochtenen Beschluss vertrat die Kommission die Auffassung, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten sei. Sie gründete diese Erwägung auf die Tatsache, dass 2007 nur [vertraulich] % der Einnahmen von SMBV aus dem Verkauf von geröstetem Kaffee gestammt hätten. Im Vergleich dazu seien [vertraulich] % der Einnahmen von SMBV mit dem Verkauf von Nicht-Kaffeeprodukten erzielt worden, was dem entspreche, was Starbucks als die Tätigkeit der Erbringung von Logistik- und Verwaltungsdienstleistungen bezeichne, und ein erheblicher Teil des Personals von SMBV sei dieser Tätigkeit zugewiesen gewesen.
- 459 Auf der Grundlage dieser Feststellung vertrat die Kommission die Auffassung, dass der Umsatz der geeignete Gewinnindikator gewesen sei. Im 387. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wies sie zunächst darauf hin, dass nach Ziff. 2.87 der OECD-Leitlinien in ihrer Fassung aus 2010 der Umsatz oder die Betriebskosten für Vertrieb ein geeigneter Gewinnindikator sein könnten. Sodann stellte die Kommission im 388. Erwägungsgrund fest, dass im vorliegenden Fall der Umsatz ein geeigneterer Indikator für die gewinnbringende Wiederverkaufsfunktion von SMBV sei, da die Gewinne der Letzteren durch eine Marge auf die vertriebenen Produkte erzielt und erfasst würden. Außerdem habe sich der Gesamtumsatz von SMBV zwischen 2008 und 2014 praktisch verdreifacht, während sich die „Bruttomarge“ im selben Zeitraum mehr als verdoppelt habe, und im Vergleich dazu seien die Betriebskosten von SMBV nur um 6 % gestiegen. Die Kommission schloss daraus, dass die Betriebskosten kein geeigneter Gewinnindikator sein könnten. Auf der Grundlage dieser Feststellung vertrat die Kommission im 389. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses die Auffassung, dass die Zahlung einer Vergütung an Alki, die dem Restgewinn entspreche, zur Folge habe, dass ein Teil des Gewinns von SMBV im Zusammenhang mit dem Wiederverkauf auf Alki verlagert werde, während die Letztere aufgrund ihrer beschränkten Betriebskapazitäten nicht in der Lage sei, aus dieser Tätigkeit Gewinne zu erzielen. Sie schloss daraus, dass die Gewinne insgesamt SMBV hätten zugerechnet werden müssen.

460 Es ist jedoch festzustellen, dass selbst unter der Annahme, die Kommission habe keinen Fehler begangen, indem sie davon ausgegangen sei, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten sei, ihre Analyse nicht für den Nachweis hinreicht, dass der auf die Betriebskosten gründende Gewinnindikator zu keinem fremdvergleichskonformen Ergebnis führen konnte.

461 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass, wie die Kommission selbst im 387. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses festgestellt hat, aus Ziff. 2.87 der OECD-Leitlinien in ihrer Fassung aus 2010 hervorgeht, dass der Umsatz oder die Betriebskosten im Zusammenhang mit dem Vertrieb ein geeigneter Gewinnindikator sein könnten. Selbst angenommen, die Annahme der Kommission, wonach die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten sei, trifft zu, ist folglich nicht grundsätzlich ausgeschlossen, dass die Betriebskosten einen geeigneten Gewinnindikator darstellen hätten können.

462 Soweit das Königreich der Niederlande die Beurteilung der Kommission beanstandet, wonach der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten eine geeignete Grundlage für die Bestimmung des Nettogewinns von SMBV sei, ist daran zu erinnern, dass nach den OECD-Leitlinien, auf die die Kommission ihre Untersuchung gründete, und insbesondere nach ihren Ziff. 1.42, 3.2 und 3.26 ihrer Fassung aus 1995, die im Wesentlichen den Ziff. 2.57, 2.58 und 3.9 ihrer Fassung aus 2010 entsprechen, die TNMM darin besteht, ausgehend von einer geeigneten Basis den Nettogewinn zu bestimmen, den ein Steuerpflichtiger aufgrund einer konzerninternen Transaktion oder aufgrund eng miteinander verbundener Transaktionen erzielt. Folglich dient die TNMM dazu, die Höhe eines Verrechnungspreises für eine Art von Transaktion oder für eng verbundene oder aufeinanderfolgende Transaktionen auf der Grundlage einer Analyse der Hauptfunktionen im Zusammenhang mit dieser Transaktion oder diesen Transaktionen zu bestimmen. Sie hat jedoch nicht zum Ziel, die Höhe des Gewinns für die gesamte Tätigkeit eines Unternehmens, die in verschiedenen Arten von Transaktionen besteht, auf der Grundlage der Feststellung einer einzigen Hauptfunktion zu bestimmen und die anderen von diesem Unternehmen ausgeübten Funktionen außer Acht zu lassen. Ein solches Vorgehen stünde nicht im Einklang mit Ziff. 3.4 der OECD-Leitlinien in ihrer Fassung aus 1995, die Ziff. 2.7 der OECD-Leitlinien in ihrer Fassung aus 2010 entspricht und Folgendes vorsieht:

„Weder darf die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zu einer höheren Besteuerung von Unternehmen führen, hauptsächlich weil diese unterdurchschnittlich niedrige Gewinne erzielen, noch darf sie zu einer niedrigeren Besteuerung von Unternehmen führen, die überdurchschnittlich hohe Gewinne erzielen. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ist es nicht gerechtfertigt, von unterdurchschnittlich erfolgreichen Unternehmen zusätzliche Steuern zu erheben oder umgekehrt überdurchschnittlich erfolgreiche Unternehmen zu gering zu besteuern, wenn der Grund für ihren Erfolg oder mangelnden Erfolg auf geschäftliche Faktoren zurückzuführen ist.“

463 In diesem Kontext ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss die Auffassung vertreten hat, dass die Funktionen von SMBV im Zusammenhang mit dem Wiederverkauf von Kaffeeprodukten und diejenigen im Zusammenhang mit dem Rösten nicht von vernachlässigbarer Bedeutung gewesen seien. Folglich mussten diese beiden Funktionen, und nicht die eine oder die andere, für die Bestimmung der Vergütung von SMBV berücksichtigt werden.

464 Zum anderen hat jedenfalls die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht nachgewiesen, dass unter den Umständen des vorliegenden Falls alle konzerninternen Transaktionen von SMBV, die für die Bestimmung ihres steuerpflichtigen Gewinns relevant waren, eng miteinander verbunden waren oder eng aufeinanderfolgten, so dass für ihre Vergütung eine einzige Preishöhe bestimmt werden konnte.

465 Diese Feststellung reicht aus, um den Standpunkt der Kommission zurückzuweisen, wonach die Verkäufe von Nicht-Kaffeeprodukten ein Gewinnindikator seien, der für die Aktivität von SMBV insgesamt verwendet werden könne.

- 466 Zweitens sind die Argumente der Kommission für den Ausschluss der Verwendung der Betriebskosten als Gewinnindikator im vorliegenden Fall jedenfalls nicht überzeugend.
- 467 Zum einen ist festzustellen, dass sich die Analyse der Kommission in den Erwägungsgründen 388 und 389 des angefochtenen Beschlusses auf Umstände nach dem Abschluss der APA gründet. Wie jedoch oben in Rn. 251 festgestellt, konnte die Kommission unter den vorliegenden Umständen ihre Untersuchung nicht auf Informationen gründen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA, d. h. im April 2008, nicht verfügbar oder vernünftigerweise vorhersehbar waren. Im vorliegenden Fall hat die Kommission nicht nachgewiesen, dass die Angaben zum Umsatz von SMBV sowie zu ihren Kosten im Zeitraum von 2008 bis 2014 vernünftigerweise vorhersehbar waren, so dass sie ihre Analyse nicht auf diese Angaben gründen konnte.
- 468 Zum anderen, selbst angenommen, die Angaben zur Tätigkeit von SMBV zwischen 2008 und 2014 hätten von der Kommission verwendet werden können, ist festzustellen, dass die Erwägung, wonach der Umsatz von SMBV sich verdreifacht habe, während die Betriebskosten nur um 6 % in demselben Zeitraum gestiegen seien, nicht hinreicht, um die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator in Frage zu stellen.
- 469 Es ist nämlich daran zu erinnern, dass, wie oben in Rn. 458 festgestellt, die Argumentation der Kommission auf der Annahme beruht, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten sei. Zum einen betreffen jedoch die von der Kommission geltend gemachten Zahlen, wie sie selbst ausführt, den Gesamtumsatz und die „Bruttomarge“ von SMBV, was zwangsläufig die Verkäufe von Kaffee und Kaffeeprodukten einschließt. Außerdem ist die „Bruttomarge“ gleich dem Bruttogewinn, d. h. der Differenz zwischen dem Umsatz aus den Verkäufen und den Kosten der verkauften Erzeugnisse, dividiert durch den Umsatz (vgl. Fn. 70 des angefochtenen Beschlusses), und stellt daher keinen Profitabilitätssatz des Umsatzes vor Abzug der Fixkosten dar. Die Kommission legt jedoch nicht dar, inwiefern diese Zahlen im vorliegenden Fall verwendbar oder relevant wären. Außerdem legt sie weder ein Beweismittel für diese Zahlenangaben noch einen Hinweis auf deren Quelle vor.
- 470 Drittens scheint der von der Kommission vorgeschlagene Gewinnindikator, nämlich der Gesamtumsatz, auch nicht geeignet für die Bestimmung der Vergütung von SMBV.
- 471 Wie nämlich oben in Rn. 458 dargelegt, gründete die Kommission ihre Argumentation auf die Annahme, dass [vertraulich] % der Einnahmen von SMBV aus der Funktion des Wiederverkaufs von Nicht-Kaffeeprodukten stammten. Sie leitete daraus ab, dass diese Funktion die Hauptfunktion von SMBV sei.
- 472 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass diese Zahlenangabe, auf die die Kommission ihre Argumentation gründete, die Einnahmen und nicht die Gewinne von SMBV betrifft. Es ist jedoch festzustellen, dass ein großer Einnahmenanteil nicht zwangsläufig einen großen Gewinnanteil bedeutet, so dass diese Feststellung allein nicht für den Nachweis ausreicht, dass die Hauptfunktion von [SMBV] der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten ist.
- 473 Außerdem ist der Beweiswert dieser Zahlenangabe umso fraglicher, als, wie oben in den Rn. 275 bis 277 festgestellt, die Kommission die Tatsache hätte berücksichtigen müssen, dass ein Teil der Einnahmen und der Gewinne aus dem Verkauf von Kaffee stammte, der von Dritten geröstet wurde.
- 474 Im Licht der Feststellungen oben in den Rn. 458 bis 473 ist festzustellen, dass die Kommission rechtlich nicht hinreichend nachgewiesen hat, dass die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator es nicht erlaubte, zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis zu gelangen.

475 Da die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass die Wahl des Gewinnindikators fehlerhaft war, konnte sie im 389. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses nicht davon ausgehen, dass ein die Wiederverkaufstätigkeit von SMBV betreffender Teil ihres Gewinns ungerechtfertigterweise durch die Lizenzgebühr auf Alki verlagert worden sei. Sie hat nämlich nicht nachgewiesen, dass der Gewinn von SMBV höher hätte sein müssen als der nach der APA bestimmte Gewinn.

### ***b) Zur Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission***

476 Wie oben in Rn. 455 dargelegt, ist festzustellen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 392 bis 399 des angefochtenen Beschlusses ihre eigene Vergleichbarkeitsanalyse durchführte, ausgehend von der Annahme, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten gewesen sei.

477 Die Kommission versuchte nämlich, die Fremdvergleichsbandbreite für SMBV zu bestimmen, indem sie sie mit Unternehmen verglich, deren Hauptfunktion der Großhandel mit Kaffee-Folgerzeugnissen war, und indem sie den Umsatz als Gewinnindikator benutzte.

478 Dazu wiederholte die Kommission die Analyse des Steuerberaters mit einer berichtigten Peergroup von vergleichbaren Unternehmen, auf die sie sich als „berichtigte Vergleichsgruppe“, bestimmt auf der Basis der Wiederverkaufsfunktion von SMBV, bezog, und berechnete, ausgehend von der berichtigten Vergleichsgruppe, die Bandbreite der Umsatzrendite, die im Hinblick auf ihre Analyse einem fremdvergleichskonformen Ergebnis entsprochen habe. Der für die Umsatzrendite erlangte Interquartilsabstand entsprach einer Bandbreite von 1,5 % bis 5,5 %. Die Kommission wandte ihn sodann auf die Ergebnisse von SMBV an, die 2007 bis 2014 erzielt worden waren. Sie stellte fest, dass für jedes der von der APA umfassten Jahre die auf der Basis der APA berechnete Besteuerungsgrundlage von SMBV geringer gewesen sei als das untere Quartil der Besteuerungsgrundlage von SMBV, wie sie sich aus der Anwendung der von der Kommission herangezogenen Methode ergeben habe.

479 Der Ansatz der Kommission, der zum einen darin bestand, ihre eigene Analyse durchzuführen und zum anderen, die Situation von SMBV im Hinblick auf die APA mit den Ergebnissen ihrer Analyse zu vergleichen, ist geeignet, die Anforderungen an die Kommission in Bezug auf den Nachweis des Vorliegens eines Vorteils zu erfüllen. Die Ergebnisse der Analyse der Kommission belegen nämlich, dass der steuerpflichtige Gewinn von SMBV, wie er in Anwendung der APA für die Jahre 2007 bis 2014 erlangt wurde, niedriger ist als der steuerpflichtige Gewinn von SMBV, wie er für die Jahre 2007 bis 2014 in Anwendung der Fremdvergleichsbandbreite berechnet wurde, die von der Kommission ausgehend von der berichtigten Vergleichsgruppe erlangt wurde.

480 Als Erstes ist jedoch festzustellen, dass, wie das Königreich der Niederlande und Starbucks geltend machen, die Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission nicht verlässlich ist.

481 Erstens wies die Kommission im 400. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass das „verfolgte Ziel [der von ihr vorgenommenen Analyse] nicht [war], eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Funktionen zu berechnen, welche SMBV im Starbucks-Konzern erfüllt“. Sie „räumt[e] ein, dass die vorstehende Spanne nicht durch eine angemessene Vergleichbarkeitsanalyse untermauert [war]“. Ein solcher von der Kommission selbst formulierter Hinweis schwächt jedoch die Beweiskraft ihrer Analyse zum Nachweis, dass die im Hinblick auf die Funktionen von SMBV und die Wahl des Gewinnindikators festgestellten Fehler dazu führten, SMBV einen Vorteil zu verschaffen.

482 Zweitens ist die von Starbucks geltend gemachte Unmöglichkeit, die Untersuchung der berichtigten Vergleichsgruppe durch die Kommission zu wiederholen und dieselben Ergebnisse wie die Kommission zu erlangen, geeignet, die mangelnde Verlässlichkeit der Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission zu bestätigen. Als nämlich der Steuerberater von Starbucks versuchte, die

Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission zu wiederholen, indem er dieselben Kriterien wie sie verwendete, erlangte er eine Liste von 87 Unternehmen. Von den zwölf von der Kommission für die Zwecke ihrer Vergleichsanalyse ermittelten Unternehmen waren jedoch nur drei in der Liste der 87 Unternehmen enthalten.

- 483 Zwar versuchte die Kommission in der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16, die Untersuchung der berechtigten Vergleichsgruppe zu wiederholen, um die Verlässlichkeit ihrer Vergleichbarkeitsanalyse nachzuweisen. Selbst unter der Annahme, dass die Verwendung der „Orbis“-Datenbank anstelle der „Amadeus“-Datenbank keine Auswirkung hat, da die erste Datenbank dieselben Daten umfasst wie die zweite, ist jedoch festzustellen, dass fünf der im 394. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ermittelten Unternehmen nicht aufschienen, als sie ihre Untersuchung von vergleichbaren Unternehmen wiederholte. Die Kommission hat das im Übrigen in Rn. 179 ihrer Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16 eingeräumt.
- 484 Das Vorbringen der Kommission zur Rechtfertigung dieser unterschiedlichen Ergebnisse zwischen ihrer eigenen Vergleichbarkeitsanalyse und der Wiederholung dieser Analyse erlauben daher nicht, die Feststellung der mangelnden Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit ihrer Vergleichbarkeitsanalyse zu entkräften. Die Kommission macht nämlich geltend, dass die unterschiedlichen Ergebnisse damit zu erklären seien, dass die Einstufung der fünf Unternehmen in der Datenbank sich nach ihrer Vergleichbarkeitsanalyse geändert habe.
- 485 Zum einen geht jedoch aus der Erwiderung von Starbucks hervor, in diesem Punkt unwidersprochen von der Kommission in der Gegenerwiderung in der Rechtssache T-636/16, dass es möglich ist, die historischen Fassungen der Datenbanken „Orbis“ und „Amadeus“ einzusehen, so dass die Veränderung der Situation der Unternehmen keine Auswirkung auf die Reproduzierbarkeit der Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission haben dürfte. Da diese historischen Fassungen der Datenbank „Amadeus“ nicht rückwirkend aktualisiert werden können, hätten daher die Ergebnisse nicht anders als diejenigen sein können, die in der Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission erlangt wurden.
- 486 Zum anderen trägt Starbucks vor, dass die Kommission sowohl für ihre eigene Vergleichbarkeitsanalyse als auch für ihre Wiederholung der Vergleichbarkeitsanalyse Fassungen der Datenbanken „Amadeus“ und „Orbis“ verwendet habe, die jeweils aus 2015 und 2017 stammten, was die Kommission nicht in Frage stellt. Folglich beruht die Analyse der Kommission auf Fassungen der Datenbanken nach dem Jahr 2008. Da jedoch die Einstufung der Unternehmen, wie die Kommission selbst vorbringt, je nach den Fassungen der Datenbanken variieren kann, können die Ergebnisse der Vergleichbarkeitsanalyse durch die Verwendung einer jüngeren Fassung verfälscht werden. Wie außerdem oben aus den Rn. 243 bis 251 hervorgeht, konnten nur die zum Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Maßnahme verfügbaren Informationen von der Kommission berücksichtigt werden.
- 487 Folglich sind der Umstand, zum einen, dass die Kommission nicht in der Lage war, ihre Vergleichbarkeitsanalyse zu wiederholen, und zum anderen, dass diese fünf Unternehmen einen erheblichen Teil der berechtigten Vergleichsgruppe darstellten, die für die Zwecke der Vergleichbarkeitsanalyse verwendet wurde, sowie die sich daraus ergebende Unmöglichkeit für das Königreich der Niederlande und Starbucks oder das Gericht, die genaue Methode zu kennen, die die Kommission in ihrer Begründung verwendet, und diese Analyse zu wiederholen, um zu überprüfen, ob sie die vergleichbaren Unternehmen zutreffend festgestellt hat, geeignet, ihre Zuverlässigkeit und Glaubwürdigkeit in Frage zu stellen.
- 488 Als Zweites ist jedenfalls festzustellen, dass, wie das Königreich der Niederlande und Starbucks geltend machen, die Analyse der Kommission mit mehreren Fehlern behaftet ist.

- 489 Erstens ist festzustellen, dass die von der Kommission für ihre Vergleichbarkeitsanalyse verwendete berichtigte Vergleichsgruppe im Hinblick auf ihre Feststellungen zu den Funktionen von SMBV inkohärent ist und nicht nachweisen kann, dass die von ihr festgestellten Fehler zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV führten.
- 490 Zum einen ist nämlich festzustellen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss die Auffassung vertreten hat, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeproduktion sei. Im 382. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses legte die Kommission nämlich eindeutig dar, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf sei, wobei [vertraulich] % der Einnahmen der Gesellschaft 2007 aus dieser Tätigkeit stammten. Im 384. Erwägungsgrund stellte die Kommission ihren Standpunkt klar, wonach die Tätigkeiten von SMBV im Wesentlichen den Verkauf oder Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten wie Bechern oder Papierservietten betreffe. Diese Feststellung wird außerdem durch die Schriftsätze der Kommission bekräftigt, in denen die Kommission vorbringt, dass die Hauptfunktion von SMBV der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten sei und dass dies der Hauptgrund dafür sei, dass sie beanstandet habe, dass der Steuerberater des Starbucks-Konzerns die Betriebskosten als Gewinnindikator gewählt habe.
- 491 Zum anderen legte die Kommission in den Erwägungsgründen 393 und 394 des angefochtenen Beschlusses dar, dass, da die Funktionen von SMBV im Verrechnungspreisbericht unrichtig festgestellt worden seien, die für die Anwendung der TNMM gewählte Vergleichsgruppe, die ausgehend vom Code „Verarbeitung von Kaffee und Tee“ nach der Allgemeinen Systematik der Wirtschaftszweige in den Europäischen Gemeinschaften (NACE) bestimmt worden sei, ungeeignet gewesen sei. Die Kommission wiederholte daher die Analyse im Verrechnungspreisbericht unter Verwendung der berichtigten Vergleichsgruppe, die ausgehend vom NACE-Code „Großhandel von Kaffee, Tee, Kakao und Gewürzen“ bestimmt worden sei. Sie habe sodann aus der berichtigten Vergleichsgruppe die Gesellschaften ausgeschlossen, die hauptsächlich andere Produkte als Tee und Kaffee vertrieben. Daraus habe sich eine berichtigte Vergleichsgruppe bestehend aus zwölf Gesellschaften ergeben, die alle eine Rösttätigkeit ausgeübt hätten, wie die Kommission im 394. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses feststellte.
- 492 Es ist jedoch festzustellen, dass die Gesellschaften, aus denen die berichtigte Vergleichsgruppe besteht, andere Funktionen als die Hauptfunktion von SMBV haben, wie sie von der Kommission festgestellt wurde, nämlich der Wiederverkauf von Nicht-Kaffeeprodukten. Das bedeutet, dass sich diese Gesellschaften nicht in einer Situation befinden, die mit derjenigen von SMBV vergleichbar ist. Diese Unternehmen können daher nicht als relevant angesehen werden, um den Gewinn zu berechnen, den SMBV unter Marktbedingungen erzielen würde. Daher ist die alternative Vergleichbarkeitsanalyse, die darin besteht, die Analyse des Steuerberaters unter Heranziehung einer berichtigten Vergleichsgruppe, deren Tätigkeit der Verkauf von Kaffee und das Rösten ist, zwangsläufig fehlerhaft.
- 493 Zweitens ist festzustellen, wie Starbucks geltend macht, dass, selbst angenommen, dass die berichtigte Vergleichsgruppe von der Kommission hätte verwendet werden können, die Ergebnisse der Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission zwangsläufig verfälscht sind, da diese Daten verglichen hat, die nicht vergleichbar sind, nämlich die Betriebsgewinne der vergleichbaren Unternehmen mit dem steuerpflichtigen Gewinn von SMBV.
- 494 Insoweit ist zum einen darauf hinzuweisen, dass zwischen den Parteien unstreitig ist, dass die Kommission den Interquartilsabstand für den Zeitraum von 2005 bis 2007, der einer Bandbreite zwischen 1,5 und 5,5 % des Umsatzes entspricht, auf der Grundlage der Betriebsgewinne der Gesellschaften berechnet hat, die die berichtigte Vergleichsgruppe bilden. Diese Erwägung wird außerdem durch die Tabelle 12 des angefochtenen Beschlusses gestützt. Zum anderen steht fest, dass die Kommission den steuerpflichtigen Gewinn von SMBV, bestimmt nach der APA, und nicht ihren Betriebsgewinn mit dem Betriebsgewinn der vergleichbaren Unternehmen der berichtigten Vergleichsgruppe verglichen hat. Dies geht im Übrigen aus der Tabelle 13 des angefochtenen Beschlusses hervor.

- 495 Die Kommission bestreitet jedoch nicht, dass die Betriebsgewinne nicht mit den Gewinnen vor Steuern vergleichbar sind, sondern beschränkt sich auf das Vorbringen, dass sie die Analyse des Steuerberaters des Starbucks-Konzerns wiederholt habe. Außerdem ist festzustellen, dass die Betriebsgewinne und die steuerpflichtigen Gewinne zwei verschiedene Begriffe sind, die grundsätzlich zur Eintragung unterschiedlicher Beträge in den entsprechenden Buchhaltungsposten führen, wie aus dem 82. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses und der Tabelle 1 dieses Beschlusses hervorgeht.
- 496 Der Umstand, dass die Kommission im 397. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausführt, den auf der Grundlage der APA berechneten steuerpflichtigen Gewinn mit dem auf der Grundlage des von der Kommission bestimmten Abstands berechneten steuerpflichtigen Gewinn verglichen zu haben, kann die Feststellung oben in Rn. 493 nicht in Frage stellen. Da nämlich der Interquartilsabstand auf der Grundlage der Betriebsgewinne der vergleichbaren Unternehmen berechnet wurde, entspricht das für SMBV in Anwendung dieses Abstands erlangte Ergebnis nicht seinem steuerpflichtigen Gewinn, sondern sehr wohl seinem Betriebsgewinn.
- 497 Folglich ist der Vergleich des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV mit dem ausgehend vom Betriebsgewinn der Gesellschaften der berichtigten Vergleichsgruppe erlangten Interquartilsabstand zwangsläufig verfälscht.
- 498 Außerdem ist für das Jahr 2007-2008 der Wert von 1,2 % ziemlich nahe der unteren Bandbreite des von der Kommission berechneten Abstands. In Anbetracht der zahlreichen Annäherungen in der Analyse der Kommission beweist dieses Ergebnis keine eindeutig den Marktbedingungen widersprechende Situation. Es ist nämlich festzustellen, dass, wenn die Kommission kontrolliert, ob der steuerpflichtige Gewinn eines integrierten Unternehmens in Anwendung einer steuerlichen Maßnahme einer verlässlichen Annäherung an einen zu Marktbedingungen erzielten steuerpflichtigen Gewinn entspricht, sie das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nur unter der Voraussetzung feststellen kann, dass die Abweichung zwischen den beiden Faktoren des Vergleichs über die Ungenauigkeiten hinausgeht, die der für die Erlangung dieser Annäherung verwendeten Methode innewohnen.
- 499 Außerdem, selbst angenommen, der im Vergleich des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV mit dem Betriebsgewinn der vergleichbaren Unternehmen bestehende Fehler wäre tatsächlich im Verrechnungspreisbericht von Starbucks enthalten gewesen, was Starbucks bestreitet, steht das Vorliegen dieses Fehlers im Verrechnungspreisbericht einer Kontrolle des Gerichts, ob der angefochtene Beschluss nicht fehlerhaft ist, nicht entgegen. Wenn außerdem die Kommission den Umstand als problematisch angesehen hatte, dass die Betriebsgewinne mit den steuerpflichtigen Gewinnen verglichen werden, war es ihre Sache, diese Frage im angefochtenen Beschluss zu prüfen.
- 500 Es ist daher auf der Grundlage der Feststellungen oben in den Rn. 480 bis 499 davon auszugehen, dass die Vergleichsanalyse der Kommission in den Erwägungsgründen 392 bis 399 des angefochtenen Beschlusses zum einen nicht verlässlich ist und zum anderen mit mehreren Fehlern behaftet ist.
- 501 Folglich ist im Licht der oben in den Rn. 457 bis 500 dargelegten Erwägungen den Rügen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks stattzugeben, wonach die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass die Billigung, durch die APA, der Feststellung der Funktionen von SMBV und der Wahl des Gewinnindikators, die im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagen wurden, SMBV einen Vorteil verschaffte. Daher ist es nicht mehr erforderlich, zu prüfen, ob die Kommission zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Feststellung der Funktionen von SMBV und die Wahl des Gewinnindikators in der APA fehlerhaft waren. Folglich ist es nicht erforderlich, das Argument von Starbucks zu prüfen, mit dem die Zulässigkeit bestimmter von der Kommission geltend gemachter Argumente beanstandet wird.



### 3. Zur Wahl der Anpassungen (sechste Argumentationslinie)

- 502 Im Rahmen des vierten Teils des vierten Klagegrundes in der Rechtssache T-760/15 und der dritten Rüge des dritten Teils des zweiten Klagegrundes in der Rechtssache T-636/16 machen das Königreich der Niederlande und Starbucks im Wesentlichen geltend, die Kommission habe nicht nachgewiesen, dass die im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagenen Anpassungen, um die Vergleichbarkeit zwischen SMBV und den vergleichbaren Unternehmen zu erhöhen, geeignet gewesen seien, SMBV einen Vorteil zu verschaffen.
- 503 Das Königreich der Niederlande macht geltend, die Kommission habe fehlerhaft festgestellt, dass zwei der im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagenen Anpassungen, um die Vergleichbarkeit zwischen SMBV und den 20 nicht verbundenen vergleichbaren Unternehmen zu erhöhen, es nicht erlaubten, zu einer Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis zu gelangen. Zum einen sei der Ausschluss der Kosten der Kaffeeprodukte und der Nicht-Kaffeeprodukte aus der Basis der relevanten Kosten insbesondere durch die Tatsache gerechtfertigt, dass SMBV, anders als die vergleichbaren Unternehmen, als Dienstleister tätig sei, keine Einkaufsfunktion ausübe und nicht die Risiken im Zusammenhang mit den Lagerbeständen trage. Zum anderen sei die Anpassung des Aufschlags durch die Tatsache gerechtfertigt, dass der Aufschlag vor Anpassung die Betriebsgewinne betreffe, während die APA zum Gegenstand habe, die steuerpflichtigen Gewinne zu bestimmen. Diese Anpassung habe eine Erhöhung des Aufschlags bewirkt.
- 504 Starbucks ergänzt, dass zum einen die Kommission im angefochtenen Beschluss die auf die Kostenbasis, die als Gewinnindikator gewählt worden sei, angewandten Anpassungen nicht in Frage gestellt habe. Daher sei das Argument der Kommission in Rn. 183 der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16, wonach die Anpassung der Kostenbasis aufgrund der fehlenden Übertragung von Risiken von SMBV auf Alki unangemessen sei, unzulässig, da es nicht im angefochtenen Beschluss enthalten sei. Zum anderen vertritt sie die Auffassung, dass die Zahlenangaben der Kommission in den Rn. 184 und 185 der Klagebeantwortung in der Rechtssache T-636/16, die nachweisen sollen, dass der steuerpflichtige Gewinn von SMBV höher gewesen wäre, wenn ein Aufschlag auf die Gesamtkosten angewandt worden wäre, ebenfalls unzulässig sind, da sie nicht im angefochtenen Beschluss enthalten seien.
- 505 Hinsichtlich der fraglichen Anpassungen macht Starbucks einen Begründungsmangel geltend. Die Kommission habe sich auf die Feststellung beschränkt, dass die Anpassungen nicht geeignet seien, ohne nachzuweisen, inwiefern der steuerpflichtige Gewinn von SMBV mit geeigneten Anpassungen höher gewesen wäre.
- 506 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen. Die zwei im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagenen Anpassungen seien nicht angemessen und führten zu einer Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV. Das Königreich der Niederlande und Starbucks hätten nicht nachgewiesen, dass sie einen Beurteilungsfehler begangen habe.
- 507 Erstens vertritt die Kommission hinsichtlich der auf die Kostenbasis angewandten Anpassungen die Auffassung, dass sie diesen Punkt in den Erwägungsgründen 319 bis 332 des angefochtenen Beschlusses sehr wohl beanstandet habe, indem sie festgestellt habe, dass Alki kein unternehmerisches Risiko von SMBV tragen könne. Die Kommission verweist auch auf die Erwägungsgründe 59 und 159 des angefochtenen Beschlusses, in denen dargelegt werde, dass die Anpassung der Kostenbasis nach dem Verrechnungspreisbericht durch die Eigenschaft von SMBV als Auftragsfertiger, der kein Risiko übernehme, gerechtfertigt werde. Außerdem tritt die Kommission dem Vorbringen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks entgegen, wonach der Gewinn von SMBV auf der Basis der Betriebskosten und nicht der Gesamtkosten berechnet werden könne.

508 Zweitens weist die Kommission darauf hin, dass, obwohl der berichtigte Aufschlag zu einem höheren Prozentsatz geführt habe, dieser Prozentsatz auf eine deutlich niedrigere Kostenbemessungsgrundlage angewandt worden sei. Da die Kosten der grünen Kaffeebohnen, die an Dritte gezahlten Vergütungen und die Nicht-Kaffeeprodukte in die Kostenbasis hätten einbezogen werden müssen, sei die „Anpassung des Betriebskapitals“ nicht anzuwenden gewesen. Selbst angenommen, der Steuerberater des Starbucks-Konzern, der den Verrechnungspreisbericht vorbereitet habe, habe keinen Fehler begangen, indem er diese verschiedenen Kosten aus der Kostenbasis ausgeschlossen habe, sei die „Anpassung des Betriebskapitals“ auch nicht geeignet gewesen. Außerdem macht die Kommission geltend, dass sie in den Erwägungsgründen 402 bis 406 des angefochtenen Beschlusses hinreichend dargelegt habe, inwiefern die „Anpassung des Betriebskapitals“ in Verbindung mit der Anpassung der Kostenbasis die Körperschaftsteuer, die SMBV normalerweise schulde, verringert habe.

#### *a) Vorbemerkungen*

509 Zunächst ist festzustellen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 407 und 408 des angefochtenen Beschlusses davon ausging, dass, selbst angenommen, die Funktionen von SMBV und der Gewinnindikator seien richtig bestimmt worden, zwei im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagene Anpassungen bewirkt hätten, dass die im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagene Methode nicht erlaubte, zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis zu gelangen.

510 Auf der Grundlage der Feststellung, dass die zwei Anpassungen falsch seien, schloss die Kommission, dass, durch die Annahme dieser Methode, die zur Verringerung der Steuerschuld von SMBV nach dem allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystem im Vergleich zu eigenständigen Unternehmen führe, deren steuerpflichtige Gewinne nach diesem System vom Markt bestimmt würden, die APA der SMBV einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe.

511 Es ist darauf hinzuweisen, dass sich somit aus den Erwägungsgründen 407 und 408 des angefochtenen Beschlusses ergibt, dass der Ansatz der Kommission, der darin besteht, den steuerpflichtigen Gewinn von SMBV in Anwendung der APA mit demjenigen eines eigenständigen Unternehmens, dessen Gewinn unter Marktbedingungen auf der Grundlage des allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuersystems ermittelt wird, zu vergleichen, die Anforderungen an die Kommission im Hinblick auf den Beweis des Vorliegen eines Vorteils zunächst zu erfüllen scheint.

512 Es ist jedoch daran zu erinnern, dass sich aus den in den vorstehenden Rn. 151 und 152 dargelegten Erwägungen ergibt, dass, um zu bestimmen, ob die APA im vorliegenden Fall SMBV einen Vorteil verschaffte, es Sache der Kommission ist, nachzuweisen, dass die in der APA gebilligte Verrechnungspreismethode zu einer Verminderung der Steuerbelastung von SMBV führte, und insbesondere nachzuweisen, dass die in Anwendung der Verrechnungspreismethode berechnete Höhe des Gewinns von SMBV in einem Ausmaß verringert wurde, dass er nicht als eine verlässliche Annäherung an ein fremdvergleichskonformes Ergebnis angesehen werden kann. Wenn nämlich, wie oben in Rn. 498 festgestellt, die Kommission kontrolliert, ob der steuerpflichtige Gewinn eines integrierten Unternehmens in Anwendung einer steuerlichen Maßnahme einer verlässlichen Annäherung an einen zu Marktbedingungen erzielten steuerpflichtigen Gewinn entspricht, kann sie das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nur unter der Voraussetzung feststellen, dass die Abweichung zwischen den beiden Faktoren des Vergleichs über die Ungenauigkeiten hinausgeht, die der für die Erlangung dieser Annäherung verwendeten Methode innewohnen.

513 Es ist daher zu prüfen, ob die Kommission hinreichend dargelegt hat, dass die zwei vom Steuerberater des Starbucks-Konzerns vorgenommenen Anpassungen SMBV einen Vorteil verschafft hatten.

**b) Zur Anpassung der Kostenbasis**

- 514 Die erste im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagene Anpassung betrifft die Kostenbasis (im Folgenden: Anpassung der Kostenbasis). Sie besteht im Ausschluss gewisser Kosten aus der Kostenbasis, die als Gewinnindikator für die Zwecke der Anwendung der TNMM verwendet wird. Es ist jedoch festzustellen, dass aus den Erwägungsgründen 406 und 407 des angefochtenen Beschlusses hervorgeht, dass sich die von der Kommission festgestellten Rügen ausdrücklich auf den Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 aus der für die Anwendung der TNMM herangezogenen Kostenbasis beschränken. Im Wesentlichen stellte die Kommission fest, dass nichts erkläre, dass die Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 ausgeschlossen würden, während sie in der vorangehenden APA berücksichtigt worden seien.
- 515 Erstens ist daran zu erinnern, dass entgegen dem Vorbringen der Kommission die Schlussfolgerung im 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, wonach die im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagenen und in der APA gebilligten Anpassungen SMBV einen Vorteil verschaffen, ausdrücklich auf den Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 aus der Kostenbasis von SMBV beschränkt ist. Aus dem Wortlaut des angefochtenen Beschlusses geht nicht hervor, dass die Kommission die Feststellung des Vorteils auf den Ausschluss anderer Kosten aus der als Gewinnindikator von SMBV verwendeten Kostenbasis gestützt hätte.
- 516 Der von der Kommission geltend gemachte Umstand, dass die Letztere im Rahmen der Erwägungsgründe 319 bis 332 des angefochtenen Beschlusses den Umstand in Frage gestellt habe, dass die unternehmerischen Risiken von SMBV an Alki übertragen worden seien, erlaubt nicht die Feststellung, dass sie aus diesen Gründen davon ausgegangen wäre, dass gewisse Kosten fälschlicherweise aus der als Gewinnindikator verwendeten Kostenbasis ausgeschlossen worden seien. Diese Feststellung wird dadurch untermauert, dass die Frage der Anpassungen von der Kommission selbst als eine hilfsweise geltend gemachte Argumentationslinie (vgl. 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses) gegenüber der Argumentationslinie dargestellt wird, die im Rahmen der Erwägungsgründe 319 bis 332 des angefochtenen Beschlusses geprüft wurde.
- 517 Außerdem ergibt sich entgegen der von der Kommission im Wesentlichen vertretenen Auffassung aus den Erwägungsgründen 59 und 159 des angefochtenen Beschlusses nicht, dass diese die Feststellung, dass die APA der SMBV einen Vorteil verschafft habe, auf die Anpassungen der Kostenbasis gestützt habe. Zum 59. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ist festzustellen, dass er sich zwar tatsächlich auf diese Anpassungen bezieht, es sich jedoch nur um eine Darstellung des Inhalts des Verrechnungspreisberichts handelt. Der 159. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses – der sich im Abschnitt der Darstellung des Verwaltungsverfahrens befindet – weist lediglich darauf hin, dass die Kommission Bedenken zu den im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagenen Anpassungen geäußert hatte, ohne dass es möglich wäre, daraus den Standpunkt der Kommission im Rahmen des angefochtenen Beschlusses abzuleiten.
- 518 Es ist daher auf der Grundlage der Feststellungen oben in den Rn. 515 bis 517 festzustellen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht dargelegt und erst recht nicht nachgewiesen hat, dass eine andere Anpassung der Kostenbasis als der Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 SMBV einen Vorteil verschafft habe. Daher ist das Vorbringen der Kommission in der Klagebeantwortung zurückweisen, wonach die Verwendung der Betriebskosten anstelle der Gesamtkosten (die die Kosten der Kaffeebohnen, die an Dritte gezahlten Vergütungen und die Kosten der Nicht-Kaffeeprodukte umfassen) zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage von SMBV geführt hätte.
- 519 Zweitens vertrat die Kommission zum Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 im 406. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses die Auffassung, dass der Verrechnungspreisbericht eine wesentliche Senkung der Kostenbasis akzeptiert habe, indem er diese Kosten ausgeschlossen habe.

- 520 Die Kommission beschränkte sich jedoch im 406. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auf die Feststellung, dass diese Kosten in der vorherigen Vereinbarung zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage, die vor dem Abschluss der APA benutzt worden sei, berücksichtigt worden seien und dass dieser Ausschluss dieser Kosten nicht begründet worden sei, ohne dies weiter auszuführen. Aus dem Wortlaut des angefochtenen Beschlusses geht nicht klar hervor, worauf sich die Kommission bezieht, wenn sie eine fehlende Begründung des Ausschlusses der Kosten geltend macht, und insbesondere, ob sie der Ansicht ist, dass solche Erläuterungen in der APA hätten enthalten sein müssen oder im Verwaltungsverfahren hätten gegeben werden müssen.
- 521 Insoweit ist erstens festzustellen, dass die Feststellung der nicht hinreichenden Rechtfertigung der Anpassung, sei es durch die Starbucks-Gesprächspartner oder durch die niederländischen Behörden, als solche weder für den Nachweis hinreicht, dass diese Anpassung fehlerhaft gewesen wäre, noch für den Nachweis, dass sie zu einer Verringerung der Steuerbelastung von SMBV geführt habe.
- 522 Zweitens ist jedenfalls festzustellen, dass aus dem 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hervorgeht, dass die Prüfung der Fehlerhaftigkeit des Ausschlusses der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 durch die Kommission eine hilfsweise vorgenommene Analyse ist, die sich in die Annahme einfügt, dass die Hauptfunktion von SMBV tatsächlich das Rösten von Kaffeebohnen gewesen sei.
- 523 Zum einen geht jedoch aus der Klagebeantwortung der Kommission in der Rechtssache T-636/16 hervor, dass das nicht angeschlossene Produktionsunternehmen 1 hauptsächlich Waren wie aromatisierten Kaffee, Pulver für ein Kaffeeprodukt mit eingetragener Marke oder löslichen Kaffee erzeugte und grüne Kaffeebohnen nur in „begrenzten Mengen“ röstete. Die Kommission legte jedoch nicht dar, inwiefern die Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV als Kaffeeröster relevant waren.
- 524 Zum anderen ist festzustellen, dass die von der Kommission in ihren Schriftsätzen vorgetragene Argumente zum Ausschluss von Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 auf der Annahme beruhen, dass die Haupttätigkeit von SMBV der Wiederverkauf sei. Daher sind diese verschiedenen Argumente zurückzuweisen.
- 525 Drittens geht aus dem Verrechnungspreisbericht hervor, dass der Steuerberater aus der für die Anwendung der TNMM verwendeten Kostenbasis die Kosten ausschloss, die sich auf Tätigkeiten beziehen, für die SMBV keinen Mehrwert beibringt. Das Königreich der Niederlande und Starbucks machen im Übrigen in ihren jeweiligen Schriftsätzen geltend, dass sich der Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 durch den Umstand rechtfertige, dass SMBV keinen Mehrwert beibringe. Sie bringen vor, dass die Kosten im Zusammenhang mit der Transaktion zwischen SMBV und dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1 in der Buchhaltung von SMBV nur durchlaufende Posten seien, aber der Tätigkeit von SMBV nicht zurechenbar seien. Der Kauf von Produkten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 stelle daher eine für die Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns der Letzteren neutrale Transaktion dar.
- 526 Dazu ist festzustellen, dass nicht ausgeschlossen ist, dass die Einnahmen aus vom nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1 gelieferten Produkten den Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 entsprechen, so dass SMBV aus den Produkten dieses Unternehmens keinen Gewinn zieht. Die Kommission hat jedoch nicht nachgewiesen, dass SMBV den Produkten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 einen Mehrwert hinzugefügt hatte und dass sie tatsächlich einen Gewinn aus der Verwertung dieser Produkte erzielt hatte, so dass die Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 zwangsläufig für die Anwendung der TNMM hätten berücksichtigt werden müssen.

- 527 Die Kommission weist auch nicht nach, dass die im Verrechnungspreisbericht geltend gemachten Unterschiede zwischen den Funktionen von SMBV und den 20 Unternehmen, auf deren Grundlage die Vergleichsanalyse durchgeführt wurde, die Anwendung der Anpassung hinsichtlich des Ausschlusses der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 nicht rechtfertigen.
- 528 Da die Kommission keine geeigneten Beweismittel dafür beibringt, dass SMBV einen Gewinn aus der Transaktion mit dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 1 gezogen hätte oder dass der Aufschlag auf eine Kostenbasis angewandt werden müsste, der die Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 beinhaltet, ist festzustellen, dass sie nicht die Schlussfolgerung ziehen konnte, der Ausschluss dieser Kosten sei fehlerhaft gewesen und habe zu einer Verminderung des Gewinns von SMBV geführt.
- 529 Drittens ist festzustellen, dass, wie Starbucks vorbringt, die Zahlenangaben in der Tabelle in Rn. 184 der Klagebeantwortung der Kommission in der Rechtssache T-636/16, die Berechnungen sind, die auf den Zahlen in Tabelle 3 des angefochtenen Beschlusses gründen, nicht zur Stützung des Standpunkts der Kommission herangezogen werden können. Zum einen betreffen diese Angaben die Gesamtkosten (Betriebsausgaben und Kosten der verkauften Waren) von SMBV und nicht nur die Betriebskosten zuzüglich der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1. Zum anderen beweisen diese Angaben nur, dass der Gewinn höher gewesen wäre, wenn die Kostenbemessungsgrundlage größer gewesen wäre, und gestatten nicht die Stützung der Annahme, wonach SMBV einen Gewinn aus der Verwertung der Produkte des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 erzielt habe.
- 530 Viertens ist darauf hinzuweisen, dass der Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 mit der Korrektur, nach oben, der Gewinnmarge verbunden wurde. Es kann daher nicht zwangsläufig geschlossen werden, dass die in der APA angewandten Korrekturen insgesamt zwangsläufig zu einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage von SMBV führten. Die Kommission hat jedoch die Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 oder zumindest den Anteil, den sie an den Kosten von SMBV darstellen, nicht beziffert. Aus dem angefochtenen Beschluss geht daher nicht hervor, dass die Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 einen solchen Anteil der Kosten von SMBV darstellen, dass ihr Ausschluss allein eine so große Auswirkung auf die Gewinne von SMBV hätte, dass ihre Höhe nicht mehr für einen fremdvergleichskonformen Gewinn repräsentativ wäre.
- 531 Nach alledem ist festzustellen, dass der Kommission der Nachweis, dass der Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 SMBV einen Vorteil verschaffte, nicht gelungen ist, ohne dass zu prüfen wäre, ob der Beschluss der Kommission mit einem Begründungsmangel behaftet ist.

### ***c) Zur „Anpassung des Betriebskapitals“***

#### ***1) Zur Tragweite der in Rede stehenden Anpassung***

- 532 Zur Tragweite der zweiten in Rede stehenden Anpassung ist festzustellen, dass die Kommission im 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses davon ausging, dass die Verwendung der „Betriebskapitalanpassung“ (working capital adjustment) bedeutet habe, dass die im Verrechnungspreisbericht vorgeschlagene Methode nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geführt habe. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass weder der Verrechnungspreisbericht noch die APA den Ausdruck „Anpassung des Betriebskapitals“ verwenden.
- 533 Zunächst legte die Kommission im angefochtenen Beschluss dar, dass der Steuerberater des Starbucks-Konzerns eine Umwandlungsaufschlaganpassung vorschlage, die von den Niederlanden als „Betriebskapitalanpassung“ dargestellt werde (401. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

Aus dieser Feststellung ergibt sich, dass der Ausdruck „Betriebskapitalanpassung“, wie er im angefochtenen Beschluss verwendet wird, in dem Sinn zu verstehen ist, wie er von den niederländischen Behörden im Verwaltungsverfahren verwendet wird.

- 534 Sodann ergibt sich aus dem 403. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 101 bis 113 des Einleitungsbeschlusses zu der „Betriebskapitalanpassung“ Bedenken geäußert hatte. Zum einen ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 101 und 102 des Einleitungsbeschlusses die „Anpassung der Rohstoffkosten“ (raw material cost mark-up) erörterte, während die Anpassung betreffend den Ausschluss der Kosten des grünen Kaffees aus der Kostenbasis in den Erwägungsgründen 99 und 100 des Einleitungsbeschlusses erörtert wurde. Der angefochtene Beschluss nimmt daher in seinem 403. Erwägungsgrund nicht Bezug auf diese letztere Anpassung. Diese Feststellung wird im Übrigen durch den 269. Erwägungsgrund Ziff. iii und Fn. 130 des angefochtenen Beschlusses bestätigt.
- 535 Zwar betreffen die Erwägungsgründe 103 bis 113 des Einleitungsbeschlusses ebenso teilweise die Anpassung betreffend den Ausschluss der Kosten des grünen Kaffees aus der Kostenbasis. Allerdings sind nach dem 107. Erwägungsgrund des Einleitungsbeschlusses die Argumente der niederländischen Behörden zu den „Betriebskapitalanpassungen“ im 59. Erwägungsgrund dieses Beschlusses dargelegt. Laut dem 59. Erwägungsgrund des Einleitungsbeschlusses erklärten die niederländischen Behörden jedoch, dass „[d]ie Anpassung im vorliegenden Fall ... eine Kombination von zwei Vergleichbarkeitsanpassungen [war]: sie kombiniert[e] eine Anpassung des Betriebskapitals für den Bestand der Rohstoffe auf die Rendite der vergleichbaren Gesellschaften mit einer Anpassung für die Rohstoffkosten in der Kostenbasis der vergleichbaren Gesellschaften“. Aus der Darlegung der Argumente des Königreichs der Niederlande im Verwaltungsverfahren ergibt sich, dass für dieses der Ausdruck „Betriebskapitalanpassung“ nur die „Anpassung der Rohstoffkosten“ betraf, die im Verrechnungspreisbericht festgestellt wurde.
- 536 Schließlich ist festzustellen, dass die Kommission im 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses selbst zwischen der „Betriebskapitalanpassung“ und dem Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 aus der Steuerbemessungsgrundlage von SMBV unterscheidet.
- 537 Demnach ist festzustellen, dass der Ausdruck „Betriebskapitalanpassung“ im 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auf die „Anpassung der Rohstoffkosten“, die im Verrechnungspreisbericht festgestellt wurde, Bezug nimmt.
- 538 Selbst unter der Annahme, dass der im 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses verwendete Ausdruck „Betriebskapitalanpassung“ auch dahin zu verstehen wäre, dass er Bezug auf die Anpassung für die Rohstoffkosten in der Kostenbasis von SMBV nimmt, ist jedenfalls festzustellen, dass die Erwägungsgründe 401 bis 406 des angefochtenen Beschlusses kein anderes Argument betreffend die Kostenbasis als dasjenige betreffend den Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 enthalten. Es ist jedoch bereits oben in den Rn. 514 bis 531 festgestellt worden, dass der Kommission der Nachweis, dass der Ausschluss dieser Kosten SMBV einen Vorteil verschaffte, nicht gelungen ist. In den Erwägungsgründen 404 und 405 des angefochtenen Beschlusses weist die Kommission einfach Argumente des Königreichs der Niederlande zur Relevanz einer Vergleichbarkeitsstudie auf der Grundlage der Gesamtkosten und eines wissenschaftlichen Artikels zurück. Außerdem enthalten die Erwägungsgründe 401 bis 403 des angefochtenen Beschlusses keine Bezugnahme auf die Kostenbasis von SMBV.

## 2) Zur Rüge einer fehlenden Verringerung der Steuerbelastung von SMBV

- 539 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass, da zum einen die „Betriebskapitalanpassung“ der Anpassung der Rohstoffkosten in der im Verrechnungspreisbericht festgestellten Kostenbasis entspricht (vgl. oben, Rn. 537) und zum anderen das Argument betreffend den Ausschluss der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 zurückgewiesen wurde (vgl. oben, Rn. 514 bis 531), diese Anpassung zu einer Erhöhung des Aufschlags auf die Kostenbasis von [vertraulich] % auf [vertraulich] % führte. Die Verwendung eines höheren Aufschlags für die Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV konnte jedoch nicht zu einer Verminderung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV führen. Diese Anpassung, für sich allein genommen, ist daher nicht geeignet, SMBV einen Vorteil zu verschaffen.
- 540 Daher ist es der Kommission nicht gelungen, nachzuweisen, dass die „Betriebskapitalanpassung“ bewirkte, dass die Höhe der Gewinne von SMBV gesenkt werden, und folglich auch nicht, dass die Anpassung ihr einen Vorteil verschafft hatte.
- 541 Zweitens ist festzustellen, dass die in den Erwägungsgründen 401 bis 405 des angefochtenen Beschlusses dargelegte Begründung der Kommission betreffend die „Betriebskapitalanpassung“ nicht nachweisen kann, dass die „Betriebskapitalanpassung“ bewirkte, dass die Höhe der Gewinne von SMBV gesenkt wurde, und dass sie folglich dieser einen Vorteil verschafft hatte.
- 542 Soweit zunächst die Kommission ihre Begründung auf die Feststellung stützte, dass die für die Bestimmung der Betriebskapitalanpassung verwendete Methode weder die Höhe des Betriebskapitals der vergleichbaren Unternehmen noch desjenigen von SMBV berücksichtige, genügt die Feststellung, dass die Kommission nicht darlegt, inwiefern dieser Umstand eine Verringerung der Höhe der Gewinne von SMBV nachweisen könnte.
- 543 Sodann vertrat die Kommission zwar die Auffassung, dass zwischen den bei der Anpassung verwendeten Selbstkosten und dem Betriebskapitalbedarf kein konstantes Verhältnis bestehe, jedoch ist festzustellen, dass die Kommission nicht dargelegt hat, inwiefern dieser Umstand konkret eine Verringerung der Höhe der Gewinne von SMBV nachweisen könnte.
- 544 Außerdem beschränkt sich die Kommission mit ihren Ausführungen, wonach die „Betriebskapitalanpassung“ des Steuerberaters des Starbucks-Konzerns für das erklärte Ziel der Anpassung von Unterschieden in der Betriebskapitalnutzung nicht geeignet sei, auf allgemeine und approximative Erwägungen, wie diejenige, wonach diese Anpassung „nicht geeignet“ sei, oder auch, dass „ein Unternehmen mit hohen Rohstoffkosten einen geringen Betriebskapitalbedarf haben [kann], wenn es seinen Bestand effizient bearbeitet“.
- 545 Schließlich ist zur Feststellung in den Erwägungsgründen 402 bis 405 des angefochtenen Beschlusses, wonach keiner der Umstände, die im Verrechnungspreisbericht präsentiert würden, und keines der vom Königreich der Niederlande im Verwaltungsverfahren geltend gemachten Argumente eine Begründung für die „Betriebskapitalanpassung“ beigebracht habe, festzustellen, dass allein die Feststellung des Fehlens einer solchen Begründung auch nicht nachweist, dass die „Betriebskapitalanpassung“ zu einer Verminderung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV geführt hat.
- 546 Folglich hat die Kommission entgegen ihrer Schlussfolgerung im 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses nicht nachgewiesen, dass die „Betriebskapitalanpassung“ zu einer Verminderung des steuerpflichtigen Gewinns von SMBV geführt hätte.
- 547 Diese Schlussfolgerung wird durch das Vorbringen der Kommission nicht in Frage gestellt. Es ist nämlich festzustellen, dass aus dem 407. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hervorgeht, dass die Prüfung der „Betriebskapitalanpassung“ durch die Kommission eine hilfsweise vorgenommene

Analyse ist, die sich in die Annahme einfügt, dass die Hauptfunktion von SMBV tatsächlich das Rösten von Kaffee sei. Die von der Kommission in ihren Schriftsätzen vorgetragene Argumente zur „Betriebskapitalanpassung“ beruhen jedoch auf der Annahme, dass die Haupttätigkeit von SMBV der Wiederverkauf sei. Daher sind diese verschiedenen Argumente zurückzuweisen.

548 Folglich ist im Licht der oben in den Rn. 502 bis 547 dargelegten Erwägungen den Rügen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks stattzugeben, wonach die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass die Billigung, durch die APA, der Anpassungen des Betriebskapitals sowie des Ausschlusses der Kosten des nicht angeschlossenen Produktionsunternehmens 1 SMBV einen Vorteil verschafft hätte.

549 Folglich ist dem Klagegrund stattzugeben, mit dem geltend gemacht wird, dass die Kommission im Rahmen ihrer vierten bis sechsten Argumentationslinie nicht nachgewiesen hat, dass die APA der SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hatte.

**F. Zur Frage, ob die APA von Art. 8b des Körperschaftsteuergesetzes sowie vom Verrechnungspreisdekret abwich (Argumentation zum begrenzten Referenzrahmen, Erwägungsgründe 409 bis 412 des angefochtenen Beschlusses)**

550 Das Königreich der Niederlande macht geltend, dass seine Klagegründe betreffend das Fehlen eines Vorteils im vorliegenden Fall sowohl gegen den Hauptstandpunkt der Kommission, d. h. die sechs ersten Argumentationslinien, als auch gegen ihre Argumentation zum begrenzten Referenzrahmen, in der die Kommission im vorliegenden Fall das Bestehen eines Vorteils im Hinblick auf Art. 8b des Körperschaftsteuergesetzes sowie auf das Verrechnungspreisdekret festgestellt habe, gerichtet seien. Starbucks vertritt ihrerseits die Auffassung, dass die Kommission die APA im Hinblick auf Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und des Verrechnungspreisdekrets hätte prüfen müssen, was sie nicht getan habe.

551 Die Kommission bringt vor, sie habe in den Erwägungsgründen 409 bis 412 des angefochtenen Beschlusses die APP im Hinblick auf Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes geprüft und nach dieser Prüfung festgestellt, dass SMBV durch die APA ein selektiver Vorteil verschafft werde.

552 Dazu ist festzustellen, dass die Kommission weiter hilfsweise in Abschnitt 9.2.4 („Ergänzende Argumentation: [s]elektiver Vorteil in Abweichung von dem Dekret“) (Erwägungsgründe 409 bis 412 des angefochtenen Beschlusses) des angefochtenen Beschlusses die Auffassung vertrat, dass die APA im Hinblick auf eine Bewertung auf der Grundlage des begrenzteren Referenzrahmens von Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und des Verrechnungspreisdekrets SMBV einen Vorteil verschaffe (412. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

553 Im 410. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses legte die Kommission nämlich dar, dass „die SMBV-APA der SMBV ... einen selektiven Vorteil verschafft[e], auch im Rahmen des am meisten begrenzten Referenzsystems, das aus Konzernunternehmen besteht, welche die Verrechnungspreisgestaltung verwenden, für die Artikel 8b Absatz 1 [des Körperschaftsteuergesetzes] und das [Verrechnungspreisdekret] gelten“. Im 411. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses wies die Kommission darauf hin, dass Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und das Verrechnungspreisdekret „den ‚Fremdvergleichsgrundsatz‘ in dem niederländischen Steuerrecht, anhand dessen Geschäftsvorfälle zwischen konzerninternen Unternehmen so vergütet werden sollten, wie wenn es sich um unabhängige Unternehmen handelte“, etabliert hätten. In demselben Erwägungsgrund wies die Kommission darauf hin, dass nach der Präambel des Verrechnungspreisdekrets die OECD-Leitlinien unmittelbar für die Niederlande gälten. Im 412. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses verwies die Kommission auf die Erwägungsgründe 268 bis 274 des angefochtenen Beschlusses, die die erste bis sechste



Argumentationslinie zusammenfassen, um zu dem Schluss zu gelangen, dass die APA auch auf der Grundlage des aus Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und dem Verrechnungspreisdekret bestehenden begrenzteren Referenzrahmens einen Vorteil verschaffe.

- 554 Aus diesen Feststellungen geht hervor, dass die Kommission schloss, dass die in Rede stehende APA der SMBV einen selektiven Vorteil verschaffe, da sie zu einer Verminderung der geschuldeten Steuer gegenüber der Situation führe, in der der Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 8b des Körperschaftsteuergesetzes ordnungsgemäß angewandt worden wäre.
- 555 Es ist jedoch festzustellen, dass die Kommission diese Schlussfolgerung auf ihre Prüfung der APA im Rahmen ihrer Haupterwägungen gründete. So legte sie dar, dass sie bereits in Abschnitt 9.2.3.1 des angefochtenen Beschlusses aufgezeigt habe, dass die APA nicht zu einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis führen können.
- 556 Die in den Erwägungsgründen 409 bis 412 des angefochtenen Beschlusses dargelegte Argumentation betrifft zwar insbesondere ein Argument des Königreichs der Niederlande und von Starbucks zur Wahl des Bezugsrahmens, das zur Analyse der Selektivität der in Rede stehenden Maßnahme gehört.
- 557 Es ist jedoch zu bemerken, dass das Königreich der Niederlande und die Kommission die Auffassung vertreten, dass der 412. Erwägungsgrund dahin auszulegen sei, dass die Letztere auf der Grundlage einer Prüfung im Hinblick auf das einschlägige nationale Recht, nämlich Art. 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und das Verrechnungspreisdekret, schloss, dass die APA der SMBV einen Vorteil verschaffe, wobei die Analyse der Kommission in ihrer ersten bis sechsten Argumentationslinie entsprechend anwendbar sei. Diese Feststellung wird außerdem durch den Wortlaut des 416. Erwägungsgrundes des angefochtenen Beschlusses bestätigt.
- 558 Ohne dass im vorliegenden Fall zur genauen Natur und zur genauen Tragweite der Argumentation zum begrenzten Referenzrahmen, die in den Erwägungsgründen 409 bis 412 des angefochtenen Beschlusses dargelegt wurde, Stellung genommen werden müsste, genügt die Feststellung, dass unter der Annahme, dass die Kommission mit dieser die Fehler geprüft hätte, die von ihr im Rahmen der ersten bis sechsten Argumentationslinie im Hinblick auf Art. 8b des Körperschaftsteuergesetzes und das Verrechnungspreisdekret, die den Fremdvergleichsgrundsatz im niederländischen Recht vorsehen, festgestellt wurden, die Kommission aus denselben Gründen wie den oben in den Rn. 173 bis 549 dargelegten, die für diese Prüfung entsprechend gelten, nicht nachgewiesen hat, dass die APA der SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hatte.

## **G. Ergebnis**

- 559 Zum einen ergibt sich oben aus den Rn. 404 und 549, dass die sechs Argumentationslinien des angefochtenen Beschlusses nicht für den Nachweis ausreichen, dass die APA der SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hatte.
- 560 Zum anderen ergibt sich oben aus den Rn. 550 bis 558, dass die Kommission nicht nachgewiesen hat, dass die APA von Art. 8b des Körperschaftsteuergesetzes und vom Verrechnungspreisdekret abwich und so SMBV einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschafft hatte.
- 561 Nach alledem ist der Kommission mit keiner der im angefochtenen Beschluss dargelegten Argumentationslinien der rechtlich hinreichende Nachweis des Vorliegens eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gelungen. Daher ist der angefochtene Beschluss insgesamt für nichtig zu erklären, ohne dass die anderen Klagegründe des Königreichs der Niederlande und von Starbucks zu prüfen wären.

#### **IV. Kosten**

- 562 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission im vorliegenden Fall unterlegen ist, sind ihr gemäß den Anträgen des Königreichs der Niederlande und von Starbucks ihre eigenen Kosten sowie die Kosten der Kläger aufzuerlegen.
- 563 Irland trägt gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung seine eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Siebte erweiterte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Die Rechtssachen T-760/15 und T-636/16 werden zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.**
- 2. Der Beschluss (EU) 2017/502 der Kommission vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe der Niederlande SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) zugunsten von Starbucks wird für nichtig erklärt.**
- 3. Die Europäische Kommission trägt ihre eigenen Kosten und die Kosten, die dem Königreich der Niederlande, der Starbucks Corp. und der Starbucks Manufacturing Emea BV entstanden sind.**
- 4. Irland trägt seine eigenen Kosten.**

Van der Woude

Tomljenović

Bieliūnas

Marcoulli

Kornezov

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 24. September 2019.

Unterschriften

## Inhaltsverzeichnis

I. Vorgeschichte des Rechtsstreits und rechtlicher Rahmen .....	2
A. Nationales Recht .....	2
B. Zur Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung .....	4
C. Vorgeschichte des Rechtsstreits .....	5
1. Zum Verwaltungsverfahren vor der Kommission .....	5
2. Zum angefochtenen Beschluss .....	6
a) Zur Beschreibung der beanstandeten Maßnahme .....	6
b) Zur Würdigung der beanstandeten Maßnahme .....	8
c) Zur Rückforderung der staatlichen Beihilfe .....	14
d) Schlussfolgerung .....	14
II. Verfahren und Anträge der Parteien .....	16
A. Zum schriftlichen Verfahren in der Rechtssache T-760/15 .....	16
1. Zur Zusammensetzung des Spruchkörpers und zur vorrangigen Behandlung .....	16
2. Zur Streithilfe .....	16
3. Zu den Anträgen auf vertrauliche Behandlung .....	16
4. Zu den Anträgen der Parteien .....	17
B. Zum schriftlichen Verfahren in der Rechtssache T-636/16 .....	18
1. Zur Zusammensetzung des Spruchkörpers und zur vorrangigen Behandlung .....	18
2. Zu den Anträgen auf vertrauliche Behandlung .....	18
3. Zu den Anträgen der Parteien .....	18
C. Zur Verbindung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zum mündlichen Verfahren .....	18
III. Rechtliche Würdigung .....	19
A. Verfahrensrechtliche Fragen .....	19
1. Zur Verbindung der vorliegenden Rechtssachen zu gemeinsamer das Verfahren beendender Entscheidung .....	20
2. Zum Antrag auf Entfernung der Stellungnahme von Starbucks zum Sitzungsbericht aus den Akten .....	20

3. Zur Zulässigkeit von Anlage A.7 der Klageschrift in der Rechtssache T-760/15.....	20
B. Zu den Klagegründen und zur Struktur der Prüfung der vorliegenden Klagen .....	21
C. Zum Bestehen eines Fremdvergleichsgrundsatzes im Bereich der Kontrolle staatlicher Beihilfen und zur Wahrung des Grundsatzes der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten.....	23
D. Zur Beanstandung der Hauptbegründung betreffend das Vorliegen eines steuerlichen Vorteils zugunsten von SMBV (Erwägungsgründe 275 bis 361 des angefochtenen Beschlusses) .....	30
1. Zur Wahl der TNMM im vorliegenden Fall und zur unterlassenen Prüfung der konzerninternen Transaktion, für die im Grunde die APA angefordert worden sei (erste Argumentationslinie).....	30
a) Vorbemerkungen .....	33
b) Zur Beweislast .....	34
c) Zum Grad der Kontrolle durch das Gericht .....	35
d) Zur nicht erfolgten Bestimmung und Analyse der von SMBV an Alki gezahlten Lizenzgebühr in der APA .....	35
e) Zum Gebot, der Preisvergleichsmethode gegenüber der TNMM den Vorzug zu geben ..	36
2. Zur Frage, ob die von SMBV an Alki gezahlte Lizenzgebühr gleich null hätte sein müssen (zweite Argumentationslinie) .....	38
a) Vorbemerkungen .....	39
b) Zu den Funktionen von SMBV in Bezug auf die Lizenzgebühr .....	40
c) Zu den normalen Steuervorschriften des niederländischen Rechts .....	41
d) Zur Verwendung von zum Zeitpunkt des Abschlusses der APA nicht verfügbaren Beweismitteln durch die Kommission .....	41
e) Zur Frage, ob das geistige Eigentum im Bereich Rösten für SMBV einen Wert darstellte.	43
1) Zur Frage, ob SMBV das geistige Eigentum im Bereich Rösten unmittelbar auf dem Markt verwertete.....	43
2) Zur Frage, ob SMBV Verluste aus ihren Rösttätigkeiten verzeichnete .....	45
f) Zum Vergleich von Röstvereinbarungen von Starbucks mit Dritten und gegenüber ähnlichen Vereinbarungen „auf dem Markt“ .....	47
1) Zu den später als die APA geschlossenen Verträgen .....	49
2) Zu den mit nicht kaffeeröstenden Unternehmen geschlossenen Verträgen.....	49
3) Zu den Verträgen mit Unternehmen, die nicht den Verkauf von geröstetem Kaffee an die Verkaufsstellen oder Verbraucher sicherstellten .....	50
4) Zu den Verträgen betreffend andere Produkte als den gerösteten Kaffee .....	51

5) Zum die Zahlung einer Lizenzgebühr für die Verwendung des geistigen Eigentums im Bereich Rösten vorsehenden Vertrag .....	52
6) Zum mit dem nicht angeschlossenen Produktionsunternehmen 2 geschlossenen Vertrag .....	54
g) Zu den Vereinbarungen zwischen Wettbewerbern von Starbucks und Kaffee röstenden Dritten .....	58
h) Zum Vorbringen, wonach die Lizenzgebühr eine geringere als die von der APA gebilligte Höhe hätte aufweisen müssen .....	60
3. Zur jährlichen Bestimmung der Kosten der grünen Kaffeebohnen (dritte Argumentationslinie) .....	62
a) Zur Frage, ob der Preis der grünen Kaffeebohnen nicht zum Umfang der angefochtenen Maßnahme gehört habe .....	62
b) Zur Frage, ob die Höhe des Aufschlags auf die Kosten der von SCTC an SMBV verkauften grünen Kaffeebohnen keiner fremdvergleichskonformen Höhe entsprach .....	65
E. Zur Beanstandung der Hilferwägungen zum Vorliegen eines steuerlichen Vorteils zugunsten von SMBV (Erwägungsgründe 362 bis 408 des angefochtenen Beschlusses) .....	67
1. Zur Bestimmung von SMBV als die komplexeste Einheit (vierte Argumentationslinie) .....	68
2. Zur Analyse der Funktionen von SMBV und zur Bestimmung des Gewinns von SMBV auf der Grundlage der Betriebskosten (fünfte Argumentationslinie) .....	72
a) Zur Wahl des Gewinnindikators .....	74
b) Zur Vergleichbarkeitsanalyse der Kommission .....	77
3. Zur Wahl der Anpassungen (sechste Argumentationslinie) .....	81
a) Vorbemerkungen .....	82
b) Zur Anpassung der Kostenbasis .....	83
c) Zur „Anpassung des Betriebskapitals“ .....	85
1) Zur Tragweite der in Rede stehenden Anpassung .....	85
2) Zur Rüge einer fehlenden Verringerung der Steuerbelastung von SMBV .....	87
F. Zur Frage, ob die APA von Art. 8b des Körperschaftsteuergesetzes sowie vom Verrechnungspreisdekret abwich (Argumentation zum begrenzten Referenzrahmen, Erwägungsgründe 409 bis 412 des angefochtenen Beschlusses) .....	88
G. Ergebnis .....	89
IV. Kosten .....	90