

**KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2017/502,****annettu 21 päivänä lokakuuta 2015,****Alankomaiden Starbucksille myöntämästä valtiontuesta SA.38374 (2014/C ex 2014/NN)***(tiedoksiannettu numerolla C(2015) 7143)***(Ainoastaan hollanninkielinen teksti on todistusvoimainen)****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on edellä mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia osapuolia esittämään huomautuksensa <sup>(1)</sup> ja ottaa huomioon nämä huomautukset,

sekä katsoo seuraavaa:

**1. MENETTELY**

- (1) Komissio pyysi 30 päivänä heinäkuuta 2013 päivätyllä kirjeellä Alankomaiden viranomaisia antamaan tietoa Alankomaiden veropäätöskäytännöstä sekä kaikista Starbucks Coffee EMEA BV:hen, jäljempänä 'Starbucks Coffee BV', ja Starbucks Manufacturing EMEA BV:hen, jäljempänä 'SMBV', liittyvistä päätöksistä. Kumpikin yhtiö on välillisesti Starbucks Corporationin määräysvallassa. Jäljempänä Starbucks Corporationia ja kaikkia sen määräysvallassa olevia yhtiöitä kutsutaan yhteisnimellä 'Starbucks' tai 'Starbucks-konserni'.
- (2) Alankomaiden viranomaiset toimittivat 2 päivänä lokakuuta 2013 päivätyssä kirjeessään komissiolle pyydyt tiedot sekä Alankomaiden verohallinnon ja Starbucks Coffee BV:n tekemän ennakkohinnoittelusopimuksen <sup>(2)</sup>, jäljempänä 'Starbucks Coffee BV:n ennakkohinnoittelusopimus', Alankomaiden verohallinnon ja SMBV:n vuonna 2008 tekemän ennakkohinnoittelusopimuksen, jäljempänä 'SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus', ja muita täydentäviä asiakirjoja. Nämä asiakirjat koskevat eritoten siirtohinnoitteluraporttia, joka oli pyydetty kahden edellä mainitun ennakkohinnoittelusopimuksen lisäksi, jäljempänä 'siirtohinnoitteluraportti', ja muuta kirjeenvaihtoa Alankomaiden verohallinnon ja Starbucks Coffee BV:tä ja SMBV:tä edustaneen Starbucks Corporationin veroneuvojan [veroneuvoja] <sup>(\*)</sup>, jäljempänä 'veroneuvoja' <sup>(3)</sup>, välillä.
- (3) Komissio lähetti 9 päivänä tammikuuta 2014 Alankomaiden viranomaisille sähköpostiviestin 15 päivänä tammikuuta 2014 pidettävään kokoukseen valmistautumiseksi. Sähköpostiviesti sisälsi joukon kysymyksiä, jotka koskivat muun muassa Alankomaiden verohallinnon tekemässä Starbucks Coffee BV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa ja SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovittuja siirtohinnoittelujärjestelyjä.
- (4) Komission yksiköt ja Alankomaiden verohallinnon edustajat pitivät 15 päivänä tammikuuta 2014 kokouksen, jossa komission yksiköt pyysivät lisäselvennyksiä esimerkiksi kustannusperustan oikaisuista, joita siirtohinnoitteluraportissa oli sovellettu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen osalta, ja SMBV:n maksamista vaihtelevista rojaltimaksuista.

<sup>(1)</sup> EUVL C 460, 19.12.2014, s. 11.

<sup>(2)</sup> Termejä "veropäätös" ja "ennakkohinnoittelusopimus" käytetään tässä päätöksessä samassa merkityksessä.

<sup>(\*)</sup> Liikesalaisuuksia koskevat tekstin osat on poistettu tai muutettu. Nämä osat on merkitty hakasulkeisiin. Raakakahvia koskevat SCTC:n voittomarginaalit ja voittolisät on pyöristetty lähimpään kolmen prosentin kerrannaiseen.

<sup>(3)</sup> Täydentävien asiakirjojen mukana toimitettiin myös aiempi vuonna 2001 tehty Alankomaiden verohallinnon ja Starbucks Coffee BV:n ja SMBV:n välinen veropäätös.

- (5) Alankomaiden viranomaiset toimittivat 28 päivänä tammikuuta 2014 päivättyssä kirjeessään tietoja vertailukelpoisuuteen liittyvistä oikaisuista, vertailtavien yritysten valinnasta ja vaihtelevista rojalteista. Lisätietoja toimitetuista asiakirjoista on johdanto-osan 9 kappaleessa tarkoitettuna, menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 59–62 kappaleissa.
- (6) Komissio ilmoitti Alankomaiden viranomaisille 7 päivänä maaliskuuta 2014 päivättyssä kirjeessään (\*) pohtivansa, voisivatko Starbucks Coffee BV:n ja SMBV:n ennakkohinnoittelusopimukset olla perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua uutta valtiontukea, ja pyysi Alankomaiden viranomaisia esittämään näkemyksensä tällaisen tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Komissio pyysi Alankomaiden viranomaisia antamaan lisätietoja Starbucks Coffee BV:n ja SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksista sekä Starbucks Coffee BV:n ja SMBV:n sekä kaikkien näihin kahteen yhtiöön sidossuhteessa olevien yritysten veroilmoituksista Alankomaissa.
- (7) Alankomaiden viranomaiset vastasivat 7 päivänä maaliskuuta 2014 lähetettyyn kirjeeseen 21 päivänä maaliskuuta 2014 päivättyllä kirjeellä ja esittivät pyydetyt veroilmoitukset. Lisäksi Alankomaiden viranomaiset vahvistivat, että kaikki aiemmin toimitettuihin ennakkohinnoittelusopimuksiin liittyvät olennaiset asiakirjat oli jo toimitettu komissiolle.
- (8) Komission yksiköt ja Alankomaiden verohallinnon edustajat pitivät kokouksen 6 päivänä toukokuuta 2014.
- (9) Komissio teki 11 päivänä kesäkuuta 2014 päätöksen virallisen tutkintamenettelyn aloittamisesta, jäljempänä 'menettelyn aloittamista koskeva päätös', SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta perussopimuksen 108 artiklan 2 kohdan nojalla (†) sillä perusteella, että ennakkohinnoittelusopimus voisi olla perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.
- (10) Alankomaiden viranomaiset toimittivat 16 päivänä heinäkuuta 2014 päivättyssä kirjeessä huomautuksensa menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä. Kirjeen mukana lähetettiin muun muassa Alki Limited Partnershipin, jäljempänä 'Alki LP', ja SMBV:n välinen paahtosopimus sekä SMBV:n ja Starbucks Coffee Trading Company SARL:n, jäljempänä 'SCTC', välinen raakakahvin ostosopimus.
- (11) Marraskuun 25 päivänä 2014 päivättyssä kirjeessään komissio pyysi Alankomaiden viranomaisia antamaan menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä, joka oli toimitettu Alankomaiden viranomaisille vain osittain 16 päivänä heinäkuuta 2014, pyydetyt tiedot sekä SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen analysoimiseen tarvittavat lisätiedot.
- (12) Alankomaiden viranomaiset vastasivat 25 päivänä marraskuuta 2014 päivättyyn kirjeeseen 19 päivänä joulukuuta 2014 päivättyllä kirjeellä, jossa ne ilmoittivat, ettei Alankomaiden viranomaisilla ole osaa pyydetyistä tiedoista hallussaan.
- (13) Menettelyn aloittamista koskeva päätös julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* 19 päivänä joulukuuta 2014. Komissio on kehottanut asianomaisia esittämään toimenpidettä koskevat huomautuksensa.
- (14) Starbucks toimitti 16 päivänä tammikuuta 2015 päivättyssä kirjeessä huomautuksensa menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä. Myös Alankomaiden veroneuvojien liitto (De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, jäljempänä 'NOB'), Alankomaiden työnantaja- ja teollisuusliitto (Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, jäljempänä: 'VNO-NCW'), ATOZ Tax Advisers Luxembourg, Oxfam International ja Itävallan kauppakamari (Bundesarbeitskammer Österreich, jäljempänä 'BAK') lähettivät huomautuksensa menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä.
- (15) Komission 25 päivänä marraskuuta 2014 päivätyn kirjeen johdosta Alankomaiden viranomaiset toimittivat 8 päivänä tammikuuta 2015 kommandiittiyhtiösopimuksen, jolla Alki LP oli perustettu.

(\*) Tämä kirje lähetettiin Alankomaihin englanninkielisenä 7 päivänä maaliskuuta 2014, ja sen hollanninkielinen versio lähetettiin 14 päivänä maaliskuuta 2014.

(†) Ks. alaviite 1.

- (16) Komissio ilmoitti Alankomaille 12 päivänä helmikuuta 2015, että neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (6) 6 a artiklan nojalla se oli todennut SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta koskevan virallisen tutkintamenettelyn toistaiseksi tehottomaksi (7). Helmikuun 6 päivänä 2015 päivättyssä kirjeessään ja asetuksen (EY) N:o 659/1999 6 a artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla komissio pyysi Alankomaiden viranomaisten suostumusta siihen, että komissio saisi ottaa suoraan yhteyttä Starbucksiin puuttuvien tietojen hankkimiseksi.
- (17) Helmikuun 18 päivänä 2015 päivättyssä kirjeessään komissio ilmoitti Alankomaiden viranomaisille, että se oli saanut kilpailijalta raakakahvin paahdamisprosessin lisäarvoa koskevia huomautuksia, ja pyysi Alankomaiden viranomaisia esittämään huomautuksensa niistä. Alankomaiden viranomaiset lähettivät näitä huomautuksia koskevat huomautuksensa 11 päivänä maaliskuuta 2015 päivättyssä kirjeessään.
- (18) Alankomaat antoi 12 päivänä maaliskuuta 2015 päivättyssä kirjeessään suostumuksensa siihen, että komissio voi ottaa suoraan yhteyttä Starbucksiin, komission 6 päivänä helmikuuta päivätyn kirjeen perusteella. Tämän suostumuksen perusteella komissio pyysi 16 päivänä maaliskuuta 2015 päivättyssä kirjeessään asetuksen (EY) N:o 659/1999 6 a artiklan 6 kohdan nojalla Starbucksia antamaan tietoja oikeudellisesta rakenteesta, Starbucks-kahviloiden liiketoimintamallista ja SMBV:n käyttämästä raaka-aineesta eli raakakahvista, jäljempänä 'Starbucksin markkinatietopyyntö'.
- (19) Alankomaiden viranomaiset lähettivät huomautuksensa kolmansien osapuolten antamiin huomautuksiin menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä 20 ja 26 päivänä maaliskuuta 2015 päivättyssä kirjeessään.
- (20) Helmikuun 12 päivänä 2015 tehdyn päätöksen ja asetuksen (EY) N:o 659/1999 6 a artiklan 6 kohdan nojalla komissio otti huhtikuun 7 päivänä 2015 yhteyttä neljään Starbucksin kilpailijaan ja pyysi niitä esittämään markkinatietoa liiketoimintamalleistaan ja lisäarvoa luovista toiminnoistaan, jäljempänä 'kilpailijan markkinatietopyyntö', jotta komissio pystyisi saamaan tapauksen arvioinnin päätökseen. Nämä neljä kilpailijaa olivat yritys Y, Alois Dallmayr Kaffee oHG, jäljempänä 'Dallmayr', Nestlé SA, jäljempänä 'Nestlé', ja Melitta Europa GmbH & Co. KG, jäljempänä 'Melitta'. Samalla komissio ilmoitti Alankomaiden viranomaisille, että se oli lähettänyt tietopyynnöt Starbucksin kilpailijoille.
- (21) Starbucks toimitti komission 16 päivänä maaliskuuta 2015 päivättyssä kirjeessä pyydetty tiedot 13 päivänä huhtikuuta 2015.
- (22) Dallmayr ja yritys Y vastasivat komission 7 päivänä huhtikuuta 2015 lähettämään markkinatietopyyntöön 27 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyillä kirjeillään.
- (23) Komission yksiköt ja Starbucks pitivät 29 päivänä huhtikuuta 2015 kokouksen, jossa komission yksiköt selvensivät sitä, miten tietyt Starbucksin markkinatietopyynnöissä olleet kysymykset pitäisi ymmärtää tutkinnan yhteydessä.
- (24) Starbucksin 13 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyn vastauksen perusteella komissio pyysi Starbucksilta lisätietoja 6 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellä.
- (25) Komissio pyysi 11 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellä yritys Y:tä tarkentamaan toimitettuja markkinatietoja. Yritys Y toimitti nämä selvennykset 21 päivänä toukokuuta 2015 päivättyssä kirjeessä.
- (26) Nestlé ja Melitta vastasivat komission 7 päivänä huhtikuuta lähettämään kilpailijan markkinatietopyyntöön 20 päivänä toukokuuta ja 26 päivänä toukokuuta 2015 päivätyissä kirjeissä.

(6) Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, annettu 22 päivänä maaliskuuta 1999, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EYVL L 83, 27.3.1999, s. 1). Asetus (EY) N:o 659/1999 on kumottu 13 päivänä heinäkuuta 2015 tehdyllä neuvoston asetuksella (EU) 2015/1589 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9), 14. lokakuuta 2015 alkaen. Kaikki menettelyn aikana toteutetut menettelyvaiheet otettiin käyttöön asetuksen (EY) N:o 659/1999 nojalla. Viittauksia asetukseen (EY) N:o 659/1999 on pidettävä viittauksina asetukseen (EU) 2015/1589, ja niitä on luettava yhdessä viimeksi mainitun asetuksen liitteessä II olevan vastaavuustaulukon kanssa.

(7) C(2015) 862, 12.2.2015.

- (27) Alankomaiden viranomaiset lähettivät huomautuksensa yritys Y:n ja Dallmayrin esittämiin tietoihin 27 päivänä toukokuuta 2015 päivytyssä kirjeessä.
- (28) Starbucks toimitti vastauksensa 6 päivänä toukokuuta 2015 päivättyyn komission pyyntöön 29 päivänä toukokuuta 2015 päivytyssä kirjeessä.
- (29) Alankomaiden viranomaiset lähettivät 19 päivänä kesäkuuta 2015 päivytyssä kirjeessään huomautuksensa Starbucksin 13 päivänä huhtikuuta 2015 ja 29 päivänä toukokuuta 2015 toimittamista tiedoista.
- (30) Alankomaiden viranomaiset toimittivat 26 päivänä kesäkuuta 2015 päivytyssä kirjeessään huomautuksensa Nestlén ja Melittan antamista markkinatiedoista sekä yritys Y:n lähettämistä tarkennuksista.
- (31) Kesäkuun 29 päivänä 2015 Starbucks toimitti 13 päivänä huhtikuuta 2015 ja 29 päivänä toukokuuta 2015 lähettämiensä tietojen lisäksi muita perusteluja niiden siirtohintojen oletetusta markkinaehtoisuudesta, joita SCTC sovelsi raakakahvin toimittamisessa.
- (32) Starbucks toimitti 24 päivänä heinäkuuta 2015 oma-aloitteisesti lisätietoja SCTC:n, SMBV:n ja Starbucks US:n<sup>(8)</sup> toiminnoista ja esitti uusia Alki LP:tä koskevia lukuja.
- (33) Elokuun 5 päivänä 2015 päivytyssä kirjeessään komissio pyysi Starbucksia toimittamaan selvennyksiä ja muita asiakirjoja, jotka liittyvät 24 päivänä heinäkuuta 2015 toimitettuihin tietoihin, jotta komissio pystyisi analysoimaan uudet tiedot kokonaan.
- (34) Starbucks toimitti komission 5 päivänä elokuuta 2015 lähettämässä kirjeessään pyytämät tiedot osittain 24 päivänä elokuuta 2015 päivytyssä kirjeessä ja 26 päivänä elokuuta 2015 päivytyssä sähköpostiviestissä. Komissio välitti nämä tiedot Alankomaiden viranomaisille 28 päivänä elokuuta 2015.
- (35) Starbucks toimitti loput tiedot komissiolle 10 päivänä syyskuuta 2015 päivytyssä kirjeessä ja 11 päivänä syyskuuta 2015 lähetetyssä sähköpostiviestissä. Starbucks täydensi komissiolle 10 ja 11 päivänä syyskuuta 2015 lähettämiään tietoja 23 päivänä syyskuuta 2015 päivytyssä kirjeessä.
- (36) Alankomaiden viranomaiset esittivät 25 päivänä syyskuuta 2015 ja 7 päivänä lokakuuta 2015 päivytyissä kirjeissään huomautuksensa tiedoista, jotka Starbucks oli toimittanut 10, 11 ja 23 päivänä syyskuuta 2015.

## 2. RIIDANALAISEN TOIMENPITEEN KUVAUS

### 2.1 Tuensaajan kuvaus

- (37) Toimenpiteen tuensaaja on SMBV. SMBV on Starbucks-konsernin tytäryhtiö, joka sijaitsee Alankomaissa. Starbucks-konserni koostuu Starbucks Corporationista ja kaikista sen määräysvallassa olevista yhtiöistä. Starbucks Corporationin pääkonttori sijaitsee Seattlessa Amerikan yhdysvalloissa, jäljempänä 'Yhdysvallat'. Starbucks-konsernin rakennetta selitetään tarkemmin menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 27 kappaleessa ja kuvassa 1.
- (38) Starbucks on erikoiskahvien paahtaja, markkinoija ja vähittäiskauppias, joka toimii 65 maassa. Se ostaa ja paahtaa kahveja, joita myydään käsityönä valmistetun kahvin, teen sekä muiden juomien ja tuoreiden elintarvikkeiden kanssa yhtiön ylläpitämissä myymälöissä. Lisäksi se myy erilaisia kahvi- ja teet tuotteita ja myöntää oikeuksia käyttää tavaramerkkiään muiden kanavien, kuten lisensoitujen myymälöiden, ruokakauppojen ja kansallisten ateriapalvelujen, kautta<sup>(9)</sup>. Vuonna 2014 Starbucks-konsernin maailmanlaajuiset nettotulot olivat 16 448 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria ja liikevoitto verojen jälkeen oli 2 067 miljoonaa Yhdysvaltojen dollaria<sup>(10)</sup>.
- (39) SMBV on Starbucksin ainoa Yhdysvaltojen ulkopuolella sijaitseva ja kokonaan konsernin määräysvallassa oleva yksikkö, joka paahtaa kahvia.

<sup>(8)</sup> Starbucks US tarkoittaa kaikkia Amerikan yhdysvalloissa sijaitsevia yrityksiä, jotka kuuluvat Starbucks-konserniin.

<sup>(9)</sup> Tämä kuvaus perustuu Starbucksin vuoden 2014 vuosikertomukseen, s. 2.

<sup>(10)</sup> Katso tarkempia tietoja Starbucks-konsernista menettelyn aloittamista koskevan päätöksen 20 kappaleesta.

## 2.2 Riidanalainen toimenpide

- (40) Tämä päätös koskee SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta, jonka Alankomaiden verohallinto ja SMBV tekivät 28 päivänä huhtikuuta 2008 (Vaststellingsovereenkomst APA). SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus on sitova 10 vuoden ajan, 1 päivästä lokakuuta 2007 alkaen 31 päivään joulukuuta 2017 saakka <sup>(1)</sup>.
- (41) Ennakkohinnoittelusopimus on verohallinnon ja verovelvollisen välinen sopimus verolakien soveltamisesta (tuleviin) liiketoimiin; ts. siinä määritetään, mikä määrä verovelvollisen toiminnoista saamista tuotoista otetaan huomioon kyseisellä veroalueella. Ennakkohinnoittelusopimuksessa konsernin sisäisille liiketoimille määritetään etukäteen asianmukaiset perusteet (esim. menetelmä, vertaistiedot ja niiden asianmukaiset oikaisut sekä tuleviin liiketapahtumiin liittyvät olennaiset kriteerit) kyseisten liiketoimien markkinaehtoisten hintojen määrittämiseksi määrättyinä ajanjaksona. Ennakkohinnoittelusopimusmenettelyn aloittaa virallisesti verovelvollinen.

### 2.2.1 SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus

- (42) Tekemällä ennakkohinnoittelusopimuksen SMBV:n kanssa Alankomaiden verohallinto vahvisti, että korvaus, jonka Starbucksin veroneuvoja määrittä siirtohinnoitteluraportissa SMBV:n Alankomaissa toteuttamista toiminnoista (oletettu riski ja käytetyt varat mukaan luettuina), on markkinaehtoinen <sup>(2)</sup>.
- (43) Tämä korvaus koostuu olennaisen kustannusperustan [9–12] prosentin voittolisästä. Olennainen kustannusperusta, jota kyseisen korvauksen laskennassa käytettiin, käsittää kaikki sekä valmistukseen että toimitusketjuun liittyvät henkilöstökulut, tuotantolaitteiden kulut (esimerkiksi poistot) ja viljelmien yleiskulut. Se ei sisällä Starbucks-kupeista, paperilautasliinoista jne. aiheutuvia kuluja, raakakahvista aiheutuvia kuluja (raaka-ainekuluja), kolmansien osapuolten tarjoamien palvelujen logistiikka- ja jakelukuluja, korvauksia toimista, joita kolmannet osapuolet tarjoavat ns. konsignaatiovalmistussopimusten perusteella, eikä rojaltimaksuja Alki LP:lle.
- (44) SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa Alankomaiden verohallinto hyväksyi myös sen, että SMBV:n Alki LP:lle maksaman rojaltimaksun suuruus määritettäisiin kunkin vuoden lopussa ennen rojaltilkuluja toteutuneen liikevoiton ja edellä mainitun toimintamenojen [9–12] prosentin voittolisän erotukseksi. Lisäksi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa todetaan, että ”tämä rojaltimaksu voidaan vähentää yrityksen tuloveroista, eikä siihen sovelleta Alankomaiden lähdeveroa” <sup>(3)</sup>.
- (45) SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa siis vahvistetaan voitonjako SMBV:lle Starbucks-konsernin sisällä, ja tämän perusteella SMBV voi määrittää, minkä verran sen on maksettava yhteisövero Alankomaille vuosittain 10 vuoden ajan. Koska ennakkohinnoittelusopimus tuli voimaan 1 päivänä lokakuuta 2007, tässä päätöksessä analysoidaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta valtioneuvoston päätöksiin nähden kyseisestä päivämäärästä alkaen.

### 2.2.2 Siirtohinnoitteluraportti

- (46) Alankomaiden verohallinnon SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa vahvistama korvaus perustuu siirtohinnoitteluanalyyysiin, jonka on laatinut Starbucksin veroneuvoja siirtohinnoitteluraportissa, ja tämä raportti on kiinteä osa kyseistä ennakkohinnoittelusopimusta.
- (47) Siirtohinnoitteluraportin tarkoituksena on tukea ehdotettua voitonjakoa SMBV:lle Starbucks-konsernin sisällä, kun voitonjako perustuu konsernin sisäisten liiketoimien markkinahintaiseen hinnoitteluun. Siirtohinnoitteluraportti sisältää yleiskatsauksen yrityksestä, toiminnan analyysin sekä tietyn valikoiman siirtohinnoittelumenetelmiä. Raportissa esitetään seuraavat merkitykselliset tiedot Starbucks Coffee BV:stä ja SMBV:stä <sup>(4)</sup>:

<sup>(1)</sup> SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa mainitaan, että kuudennen tilivuoden jälkeen, ts. vuoden 2013 lopussa, tehdään puoliväli-tarkastus, jossa selvitetään, ovatko kaikki faktat ja olosuhteet pysyneet samoina.

<sup>(2)</sup> Alkuperäinen hollanninkielinen teksti: ”[SMBV] wordt geacht een arm’s length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [in het transfer pricing report] indien de operationele marge [9–12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt.”

<sup>(3)</sup> Alkuperäinen hollanninkielinen teksti: ”De jaarlijks door SMBV aan Alki LP te betalen royalty wordt aan het einde van het jaar vastgesteld op het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst met betrekking tot de productie en distributie functie als genoemd [in het transfer pricing report], vóór royalty uitgaven (gerealiseerde operationele winst voor royalty uitgaven) en de hierboven omschreven beloning van [9–12] % cost-plus. Deze royalty betaling is aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en is niet onderworpen aan Nederlandse dividendbelasting.” Katso selitys sille, miksi rojaltimaksua ei veroteta Alankomaissa tai Yhdistyneessä kuningaskunnassa, menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 28 kappaleesta.

<sup>(4)</sup> Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 27 ja 28 kappaleissa on kattava kuvaus Starbucksin oikeudellisesta rakenteesta siten kuin se on esitetty siirtohinnoitteluraportissa.

## 2.2.2.1 Starbucks Coffee BV

- (48) Starbucks Coffee BV on Starbucks-konsernin Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueen pääkonttori, joka tukee tämän alueen liiketoimintaa. Starbucks Coffee BV auttaa löytämään kehittäjiä, joiden tehtävänä on kehittää ja ylläpitää Starbucksin vähittäismyymälöiden toimintaa mainitulla maantieteellisellä alueella. Pääkonttorina Starbucks Coffee BV lisensoi osakkaaltaan Alki LP:itä oikeuden käyttää Starbucksin tiettyjä tavaramerkkejä, teknologioita ja taitotietoa<sup>(15)</sup> vastineeksi rojaltimeksista. Starbucks Coffee BV tekee ns. aluekehitys- ja toimintasopimuksia Starbucks-myymälöihin sidossuhteessa olevien ja muiden toimijoiden kanssa Euroopan, Lähi-idän ja Euroopan alueella. Näitä toimijoita kutsutaan kehittäjäksi, joihin viitataan jäljempänä myös sanalla 'myymälät'. Starbucks Coffee BV myöntää kehittäjille teollis- ja tekijänoikeuksien alilisenssejä, jotta ne voivat kehittää myymälöitään ja ylläpitää niiden toimintaa Starbucks-myymälöinä. Kehittäjät maksavat Starbucks Coffee BV:lle teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä rojaltimeksuja ja muita maksuja, joiden suuruus perustuu tiettyyn prosenttiosuuteen liikevaihdosta. Alankomaiden 2 päivänä lokakuuta 2013 toimittamien tietojen mukaan sekä sidossuhteessa olevat että muut kehittäjät maksavat saman prosenttiosuuden liikevaihdosta rojaltimeksuna Starbucks Coffee BV:lle. Näin ollen Starbucksin veroneuvoja katsoo, että konserninsisäisten rojaltimeksujen markkinaehtoisin hinnan määrittämiseen sovelletaan markkinahintavertailumenetelmää<sup>(16)</sup> Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan pääkonttorin, Starbucks Coffee BV:n osalta<sup>(17)</sup>.

## 2.2.2.2 SMBV

- (49) Esitellessään tärkeimpiä liiketoimia ja yrityksen sisäisiä rahavirtoja SMBV:lle siirtohinnoitteluraportissa<sup>(18)</sup> Starbucksin veroneuvoja rajaa kuvauksensa siihen, että SMBV käsittelee pääasiassa raakakahvia ja myy paahdettua kahvia sidossuhteisille ja muille yhteisöille. Lisäksi raportissa selitetään, että SMBV:n ostama raakakahvi hankitaan Starbucksiin sidossuhteessa olevalta tytäryhtiöltä (SCTC:ltä) Sveitsistä. Raportissa kerrotaan myös, että SMBV toimii erilaisten muiden kuin kahviin liittyvien hyödykkeiden jakeluväliportaana. Veroneuvoja kertoo niin ikään, että sen lisäksi, että SMBV vastaa oman valmistuksensa toimitusketjuun liittyvistä tehtävistä, se antaa tietyille markkinoille toimitusketjuun liittyvää tukea. Veroneuvoja ei kuvaa paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien lisenssisopimusta, jonka nojalla SMBV maksaa rojaltimeksuja Alki LP:itä lisensoiduista teollis- ja tekijänoikeuksista osana tärkeimpiä liiketoimia ja yrityksen sisäisiä rahavirtoja, vaan vain esittää sen kaaviossa ja kertoo siitä siirtohinnoitteluraportin erillisessä osiossa, jossa käsitellään Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan markkinoita ja Alankomaiden toimintoja<sup>(19)</sup>.
- (50) Siirtohinnoitteluraportissa esitetyn toiminnan analyysin mukaan<sup>(20)</sup> SMBV:n toimintojen painopiste on sen paahtimossa, joka sijaitsee Amsterdamissa. Paahtoprosessin pääraaka-aine ovat raa'at kahvipavut. Tietyn kahvisekoituksen varsinaiseen paahtoprosessiin vaikuttavat reseptissä käytetyn raakakahvin laji ja haluttu aromiprofiili. SMBV vastaa Starbucks US:n toimittamien paahtoennusteiden toteuttamisesta ja sen varmistamisesta, että valmis tuote täyttää Starbucks US:n laatuvaatimukset. SMBV ostaa raakakahvin SCTC:ltä, joka on nimetty toimittaja<sup>(21)</sup>. SMBV paahtaa ja pakkaa Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan markkinoille tarkoitetut pavut Alankomaissa.
- (51) SMBV:llä on lisenssi tiettyyn osaan Alki LP:n teollis- ja tekijänoikeuksia, mitä ei mainita toiminnan analyysissä, mutta erillisessä Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan markkinoita ja Alankomaiden toimintoja kuvaavassa osiossa sitä pidetään "tarpeellisenä kahvinpaahtoprosessin käyttämisen ja kahvin toimittamista [k]ehittäjille koskevan oikeuden kannalta. Vastineeksi teollis- ja tekijänoikeuksia koskevasta lisenssistä [SMBV] maksaa Alki LP:lle rojaltimeksuja"<sup>(22)</sup>. Nämä kahvin paahtamiseen liittyvät teollis- ja tekijänoikeudet koskevat etenkin paahtokäyriä; siirtohinnoitteluraportin mukaan niiden perusteella määritellään lämpötila ja paahtoprosessiin tarvittavan ajan pituus.

<sup>(15)</sup> Nämä tavaramerkit, teknologia ja taitotieto koskevat pääasiassa Starbucks-myymäläkonseptia ja Starbucksin yrityskuva.

<sup>(16)</sup> Ks. johdanto-osan 71 kappaleesta kuvaus markkinahintavertailumenetelmästä.

<sup>(17)</sup> Tämä määritelmä perustuu OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluoheiden 2.13–2.20 kohtaan. (Ulkoista) markkinahintavertailumenetelmään perustuvaa hintaa sovelletaan, jos riippumattomat kolmannet osapuolet samoissa olosuhteissa maksavat saman hinnan samasta tuotteesta tai palvelusta kuin sidossuhteessa olevat osapuolet. Tässä tapauksessa konserninsisäisillä rojaltimeksuilla tarkoitetaan maksuja, jotka Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueen Starbucksin omistamat kehittäjät maksavat Starbucks Coffee BV:lle.

<sup>(18)</sup> Siirtohinnoitteluraportin II.G osio.

<sup>(19)</sup> Siirtohinnoitteluraportin II.E osio.

<sup>(20)</sup> Siirtohinnoitteluraportin III.B osio.

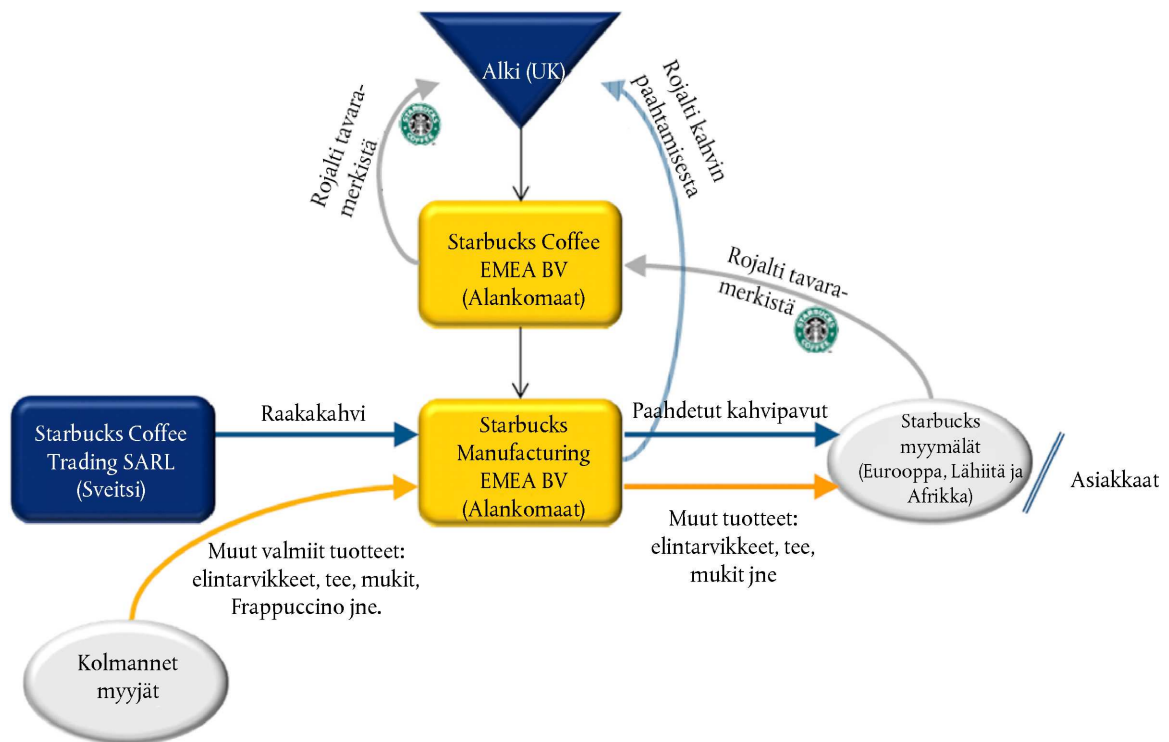
<sup>(21)</sup> SCTC ostaa nämä pavut koko Starbucks-konsernille ja sen riippumattomille lisenssinhaltijoille kautta maailman.

<sup>(22)</sup> Ks. alaviite 19.

- (52) Siirtohinnoitteluraportin mukaan SMBV työllisti [40–60] ihmistä, joista [20–30] työskenteli toimitusketjussa hankinnan, suunnittelun, logistiikan ja jakelusuunnittelun parissa <sup>(23)</sup>. SMBV:llä on Yhdistyneessä kuningaskunnassa jakelukeskus, josta vastaa kolmas osapuoli sopimuksen nojalla <sup>(24)</sup>. SMBV:llä on Alankomaissa kolmannen osapuolen kanssa toimitus- ja logistiikkasopimus, jonka nojalla kolmas osapuoli ostaa kehittäjille jälleenmyytäväksi tarkoitetun vaihto-omaisuuden sovittuun hintaan <sup>(25)</sup>. Lisäksi SMBV antoi toiselle kolmannelle osapuolelle toimeksi avata jakelukeskus Saksassa vuoden 2006 aikana.
- (53) SMBV on sidossuhteessa myös konsignaatiovalmistajaan, [riippumattomaan valmistusyhtiö 1:een]. [Riippumaton valmistusyhtiö 1] tuottaa pääasiassa [kahvituote, jonka tavaramerkki on rekisteröity] -jauhetta Starbucksin [kahvituotteeseen, jonka tavaramerkki on rekisteröity]. SMBV on vastuussa <sup>(26)</sup> tämän sopimusvalmistussuhteen hallinnoinnista <sup>(27)</sup>, ja se myy suurimman osan [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] valmistamasta tuotteesta Starbucksin Yhdysvalloissa sijaitseville yhtiöille.
- (54) Kuva 1 perustuu siirtohinnoitteluraportin kuvaukseen, jolla havainnollistetaan Starbucksin rakenteen sitä osaa, jolla on merkitystä tämän päätöksen kannalta <sup>(28)</sup>.

Kuva 1

## Starbucksin rakenne siirtohinnoitteluraportin kuvauksen perusteella



<sup>(23)</sup> Vuonna 2011 SMBV:ssä oli noin [70–80] työntekijää. Starbucksin menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen antamien huomautusten mukaan kahvin paahattamisessa työskenteli [40–50] henkilöä ja logistiikassa ja hallintopalveluissa [30–40] henkilöä.

<sup>(24)</sup> Starbucksin Alankomailla päätöksiä koskevan pyynnön yhteydessä antamien tietojen mukaan SMBV ja Starbucks Corporation tekivät vuonna 2003 [riippumattoman logistiikkayhtiö A:n] kanssa sopimuksen, jonka nojalla [riippumaton logistiikkayhtiö A] tuottaa vaihto-omaisuuden hallintopalveluita (jotka tukevat Starbucksin antamaa ennustetta), tuonin koordinoitipalveluita ja viennin dokumentointipalveluita sekä hallinnoi myyjäsopimuksia ja varastointitoimintoja.

<sup>(25)</sup> Starbucksin Alankomailla päätöksiä koskevan pyynnön yhteydessä antamien tietojen mukaan SMBV teki vuonna 2004 [riippumattoman logistiikkayhtiö B:n] kanssa toimitusketjua ja kahvitoimintojen varastointipalveluja koskevan sopimuksen, jonka nojalla [riippumaton logistiikkayhtiö B] tuottaa varastointipalveluja, jotka liittyvät Starbucksin eri tuotteisiin, mukaan luettuina hallinto- ja käsittelypalvelut, ajoneuvojen lastaus ja purkaminen, tarkastukset ja varastointi.

<sup>(26)</sup> Siirtohinnoitteluraportin mukaan SMBV on vastuussa sopimussuhteesta [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] kanssa. Starbucksin mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] ja SMBV:n väliset sopimukset neuvottelee kuitenkin Starbucks [...].

<sup>(27)</sup> Sopimusvalmistuksella tarkoitetaan yleensä järjestelyä, jossa yhtiö prosessoi raaka-aineita tai puolivalmisteita toiselle yhtiölle.

<sup>(28)</sup> Tämä kaavio ei sisälly raporttiin; komissio laati sen tämän päätöksen lukemisen helpottamiseksi.

- (55) Siirtohinnoitteluraportin mukaan veroneuvoja valitsi liiketoiminettomarginaalimenetelmän <sup>(29)</sup> SMBV:n markkinaehtoisien korvauksen arviointiin muiden siirtohinnoittelumenetelmän sijasta, koska "Starbucksin nimenomaisessa tilanteessa liiketoimien erot ja toiminnalliset erot vaikuttavat nettomarginaaliin vähemmän kuin perinteisissä vakiomenetelmissä käytetyissä toiminnaissa" <sup>(30)</sup>. Tarkempi kuvaus menetelmän valinnasta ja vertaisarviointista siirtohinnoitteluraportissa on menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 40–58 kappaleissa.
- (56) Sovelletaessa liiketoiminettomarginaalimenetelmää SMBV:n paahottoihin veroneuvoja piti nettovoittoindikaattorin asianmukaisena perustana <sup>(31)</sup> SMBV:n tuottamien palvelujen menoja kustannusvoittolisämenetelmän mukaisesti, koska sitä pidetään asianmukaisena menetelmänä toimitusketjun ja valmistuspalveluiden yhteydessä. Lisäystä sovelletaan kuitenkin vain niihin kuluihin, jotka veroneuvojan mukaan tuovat SMBV:lle lisäarvoa. Siirtohinnoitteluraportissa näinä kuluina on lueteltu esimerkiksi keskeiset toimintamenot, kuten henkilöstökulut ja poistot ilman myytyjen hyödykkeiden valmistus- ja hankintakuluja.
- (57) Määrittäessään asianmukaista markkinaehtoista kannattavuuden vaihteluväliä SMBV:n toiminnoille veroneuvoja teki haun, jonka tavoitteena oli löytää sellaisia Euroopassa toimivia yrityksiä, joiden toiminnot ja riskit olisivat samankaltaiset. Amadeus-tietokannasta haettiin siis vertailukelpoisia yrityksiä <sup>(32)</sup> käyttämällä ensisijaista NACE Rev 1.1 -koodia 1586 (teen ja kahvin valmistus), jotta löydetäisiin kahvikaupassa toimivia yrityksiä (sellaisen kahvin ostamista ja myymistä, jota yritys ei ollut itse prosessoinut, ei pidetty vertailukelpoisena). Veroneuvoja suodatti yrityksiä muiden taloudellisten valintakriteerien ja manuaalisen seulonnan avulla <sup>(33)</sup>, ja mahdollisesti vertailukelpoisia yrityksiä löytyi lopulta 20 <sup>(34)</sup>.
- (58) Jokaiselle yritykselle laskettu nettovoittoindikaattori oli kokonaiskulujen voittolisä, joka määritteli liikevoitoksi jaettuna liiketoiminnan kokonaiskustannuksilla. Näiden yritysten kokonaiskustannusten oikaisemattoman voittolisän mediaaniksi vuosina 2001–2005 arvioitiin 7,8 prosenttia.
- (59) Veroneuvojan mukaan näissä vertailukelpoisissa yrityksissä oli laaja-alaisia valmistajia, joilla on yleensä enemmän toimintoja ja joille aiheutuu niiden raaka-aineista koituvia riskejä. Oikaistakseen tämän eron ja parantaakseen (väitteensä mukaisesti) vertailun luotettavuutta veroneuvoja teki ensimmäisen oikaisun sen takia, ettei ehdotettu SMBV:n kustannusperustaan sovellettava voittolisä sisältänyt raakakahvia kustannustekijänä.
- (60) Lisäksi vertailukelpoisten yritysten tuotot kuvastivat veroneuvojan mukaan sellaisia kustannusperustaan liittyviä tuotteita, jotka sisältävät raaka-aineet. Näin ollen veroneuvoja sovelsi raaka-aineisiin liittyvää kustannusten oikaisua muokatakseen vertailukelpoisilta yrityksiltä saatua kokonaiskustannusten voittolisää <sup>(35)</sup>. Veroneuvojan mukaan tämä oikaisu liittyy "raaka-aineiden omistukseen". Veroneuvoja vähensi jokaisen vertailussa olleen yrityksen tuotosta niiden arvioiman raaka-aineen hinnan kerrottuna 50 peruspisteellä korotetulla 12 kuukauden Euribor-korolla.

<sup>(29)</sup> Ks. johdanto-osan 72 kappaleesta kuvaus liiketoiminettomarginaalimenetelmästä.

<sup>(30)</sup> Liiketoimien eroilla tarkoitetaan sen yhtiön toteuttamien liiketoimien, jonka verotusperusta arvioidaan siirtohinnoittelumenetelmällä, ja sellaisten riippumattomien yhtiöiden toteuttamien liiketoimien, joita käytetään markkinaehtoisien hinnoittelun määrittämisessä, välisiä eroja. Liiketoiminettomarginaalimenetelmässä tällä tarkoitetaan niitä liiketoimintoja, jotka vertailukelpoiset yritykset toteuttivat markkinaehtoisien marginaalin arvioimisessa. Toiminnallisilla eroilla tarkoitetaan sen yhtiön toteuttamien toimintojen, jonka verotusperusta arvioidaan siirtohinnoittelumenetelmällä, ja sellaisten vertailukelpoisten yhtiöiden toteuttamien toimintojen, joita käytetään markkinaehtoisien marginaalin arvioimisessa, välisiä eroja.

<sup>(31)</sup> Tältä osin raportissa viitataan OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden kohtaan 3.26.

<sup>(32)</sup> Amadeus-tietokanta sisältää taloudellisia vertailutietoja julkisista ja yksityisistä yrityksistä kaikkialta Euroopasta. Sen ylläpitäjä on Bureau van Dijk, yritystietojen ja liiketoimintatietojen julkaisija.

<sup>(33)</sup> Amadeus-tietokantaan tehdyillä automaattisilla haulla löytyi 240 yritystä, joista veroneuvojan käyttämien taloudellisten valintakriteerien perusteella poistettiin 88 yritystä. Näin otokseen jäi 152 mahdollisesti vertailukelpoista yritystä.

<sup>(34)</sup> Tärkeimpiä poistokriteerejä olivat seuraavat: yritykset toimivat muilla aloilla (esimerkiksi jakelu- tai korjausalalla), ne tuottivat muita tuotteita (kuten makeisia, muita elintarvikkeita jne.) tai ne kuuluivat johonkin konserniin. Siirtohinnoitteluraportin vertailuun hyväksytyt 20 yritystä on esitelty raportin liitteissä, ja niistä on jäljennös menettelyn aloittamista koskevan päätöksen taulukossa 5.

<sup>(35)</sup> Veroneuvoja käyttää käsitettä voittolisä, vaikka sen laskeminen perustuu vertailukelpoisten yritysten liikevoittoon jaettuna kustannusperustalla eikä siis kokonaistuottoon.



- (61) Näiden kahden oikaisun yhdistelmä pienensi arvioitua korvausta siten, että kun kokonaiskustannuksiin perustuva mediaani oli 7,8 prosenttia, toimintamenoihin perustuva arvioitu mediaani on 9,9 prosenttia <sup>(36)</sup>. Toimintamenoihin perustuvan (pyöristetyn) [9–12] prosentin voittolisän katsottiin tällä perusteella kuvastavan markkinaehtoista voittolisää, jonka SMBV saa konserninsisäisistä liiketoimistaan tarjotessaan paahtopalveluja ja niihin liittyviä toimitusketjun toimintoja.

### 2.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kuvaus

- (62) Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, jäljempänä 'ECD', antaa jäsenmailleen verotukseen liittyviä ohjeita. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet löytyvät sen samannimisestä asiakirjasta, jäljempänä 'OECD:n siirtohinnoitteluohjeet'. Se on ei-sitova oikeudellinen asiakirja, jossa annetaan ohjeita siirtohinnoista.
- (63) Siirtohinnoilla tarkoitetaan hintoja, jotka peritään saman yrityskonsernin eri osien välisistä liiketoimista. Ylikansallisilla yrityksillä on taloudellinen kannustin kohdistaa mahdollisimman vähän voitoista lainkäyttöalueille, joissa voittoa verotetaan ankarammin. Tämä voi johtaa liioiteltuihin siirtohinnoihin, joita ei pitäisi hyväksyä verotettavan tulon laskentaperusteeksi. Jotta tämä ongelma vältettäisiin, verohallintojen olisi hyväksyttävä vain sellaiset konserninsisäisten yritysten väliset siirtohinnot, joista maksetaan korvausta ikään kuin riippumattomat yritykset olisivat sopineet niistä vertailukelpoisissa olosuhteissa markkinaehtoisesti <sup>(37)</sup>. Tätä kutsutaan "markkinaehtoperiaateksi".
- (64) Markkinaehtoperiaatetta koskeva velvoittava maininta on OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan 1 kohdassa. Tässä sopimuksessa luodaan perusteet kahdenvälisille verosopimuksille, jotka tehdään OECD:n jäsenmaiden ja muiden kuin sen jäsenmaiden välillä, ja viimeksi mainittuja on koko ajan enemmän. Sopimuksen 9 artiklassa säädetään seuraavaa: "[Kun] kahden sidossuhteessa olevan yrityksen välillä kaupallisissa tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä mutta joita näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloksi ja verottaa sitä asianmukaisesti."
- (65) OECD:n veroasiain komitea hyväksyi 27 päivänä kesäkuuta 1995 siirtohinnoittelua koskevat toimintaohjeet, jäljempänä 'OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeet' <sup>(38)</sup>, jotka olivat OECD:n neuvoston suosituksen tavoitteena <sup>(39)</sup>. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden uusin versio hyväksyttiin heinäkuussa 2010, jäljempänä 'OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeet' <sup>(40)</sup>.
- (66) Koska ohjeet eivät ole sitovia, OECD:n jäsenmaiden verohallintoja vain kehoitetaan noudattamaan niitä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat kuitenkin yleinen vertailukohta, ja ne vaikuttavat selvästi OECD:n jäsenmaiden (ja myös muiden kuin jäsenmaiden) verotuskäytäntöihin. Lisäksi nämä ohjeet on saatettu useissa OECD:n jäsenmaissa osaksi niiden omia lakeja ja asetuksia, tai niitä käytetään maan oman verolain tulkintaperusteena. Komissio lainaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita tässä päätöksessä siksi, että näitä ohjeita käytetään nykyisenä käsikirjana siirtohinnoittelun alalla. Ne on laadittu OECD:ssä asiantuntijakeskustelujen pohjalta, ja niissä käsitellään yksityiskohtaisesti tekniikoita, joilla tähdätään markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen liittyvien yhteisten haasteiden ratkaisemiseen konkreettisissa tilanteissa. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat siis verohallinnoille ja monikansallisille yrityksille hyödyllinen opas markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta. Niissä esitetään myös kansainvälinen yksimielisyys siirtohinnoittelusta.

#### 2.3.1 Siirtohinnoittelumenetelmät

- (67) Sekä vuoden 1995 että vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvataan viisi menetelmää, joilla arvioidaan liiketoimien markkinaehtoista hinnoittelua ja voitonjakoa samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä: i) markkinahintavertailumenetelmä, ii) kustannusvoittolisämenetelmä, iii) resale minus -menetelmä, iv) liiketoimintomarginaalimenetelmä ja v) voitonjakamisen menetelmä. Molemmissa ohjeissa tehdään ero

<sup>(36)</sup> SMBV:n osalta toimintamenot ovat murto-osa sen kokonaiskustannuksista. Näin ollen arvioitu veron peruste on pienempi, vaikka sovellettu voittolisän prosenttiosuus on suurempi.

<sup>(37)</sup> Verohallinnot ja lainsäätäjät tietävät tämän ongelman, ja verolainsäädännön nojalla verohallinto voi yleensä oikaista integroitujen yritysten veroilmoituksia, kun siirtohintoja on sovellettu virheellisesti, korvaamalla ne hinnoilla, jotka vastaavat riittävän luotettavasti niitä hintoja, joista riippumattomat yritykset ovat sopineet verrattavissa olosuhteissa markkinaehtoisesti.

<sup>(38)</sup> Siirtohinnoittelua koskevat OECD:n toimintaohjeet monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten, 13 päivänä heinäkuuta 1995.

<sup>(39)</sup> Suositus C(95)126/FINAL, 13 päivänä heinäkuuta 1995.

<sup>(40)</sup> Siirtohinnoittelua koskevat OECD:n toimintaohjeet monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten, 22 päivänä heinäkuuta 2010.

perinteisten liiketoimimenetelmien (kolme ensimmäistä menetelmää) ja voitonjakamismenetelmien (kaksi viimeistä menetelmää) välillä. Lisäksi molemmissa ohjeissa todetaan, että monikansalliset konsernit voivat vapaasti soveltaa siirtohintojen määrittämiseen myös sellaisia menetelmiä, joita ei ole kuvattu näissä ohjeissa, kunhan hinnat ovat markkinaehtoperiaatteen mukaisia.

- (68) OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa perinteisiä menetelmiä, kuten markkinahintavertailumenetelmää, pidetään ensisijaisina liiketoimiin perustuviin menetelmiin, kuten liiketoiminettomarginaalimenetelmään, nähden, kun määritetään, onko siirtohinnoittelu markkinaehtoinen. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.49 kohdassa todetaan näin: "Perinteisiä liiketoimiin perustuvia menetelmiä on pidettävä ensisijaisina voitonjakomenetelmiin nähden määrittäessä, onko siirtohintaa markkinaehtoinen, ts. onko olemassa jokin tietty ehto, joka vaikuttaa voiton määrään sidossuhteessa olevien yritysten välillä. Käytännön kokemus on osoittanut, että useimmissa tapauksissa on mahdollista soveltaa perinteisiä liiketoimiin perustuvia menetelmiä."
- (69) Tästä OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 2.3 kohdassa todetaan näin: "Kun otetaan huomioon 2.2 kohdassa kuvatut kriteerit ja vaikka perinteistä liiketoimiin perustuvaa menetelmää ja voittoon perustuvaa menetelmää voidaan soveltaa yhtä luotettavasti, perinteinen menetelmä on ensisijainen voittoon perustuvaan menetelmään nähden."
- (70) Tämän päätöksen kannalta merkityksellisiä ovat markkinahintavertailumenetelmä ja liiketoiminettomarginaalimenetelmä, ja niitä kuvataan tarkemmin johdanto-osan 71–75 kappaleissa.
- (71) Markkinahintavertailumenetelmässä vertaillaan omaisuuden siirtämisestä tai palveluista etuyhteystoimessa (ts. kahden sellaisen yrityksen välinen liiketoimi, jotka ovat sidossuhteessa toisiinsa) perittyä hintaa omaisuuden siirtämisestä tai palveluista perittyyn hintaan vertailukelpoisesta markkinaehtoisesta liiketoimesta, joka on tehty vastaavissa olosuhteissa (ts. kahden toisiinsa nähden riippumattoman yrityksen välinen liiketoimi).
- (72) Liiketoiminettomarginaalimenetelmä on yksi epäsuorista menetelmistä, jolla arvioidaan liiketoimien markkinaehtoista hinnoittelua ja voitonjakoa samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä. Yksilöityjen liiketoimien sijasta siinä arvioidaan, mikä olisi markkinaehtoinen tuotto koko toiminnasta. Siinä ei pyritä määrittämään myytyjen hyödykkeiden hintaa vaan arvioidaan, minkä suuruisia voittoja riippumattomat yritykset voisivat olettaa saavansa tietystä toiminnasta, kuten hyödykkeiden myymisestä. Menetelmässä käytetään asianmukaista perustaa ("voittotasoindikaattori"), kuten kuluja, liikevaihtoa tai kiinteitä sijoituksia, ja sovelletaan tähän perustaan voittomarginaalia, joka kuvastaa vertailukelpoisista valvomattomista liiketoimista saatua marginaalia.
- (73) Koska liiketoiminettomarginaalimenetelmässä ei määritetä hintaa yksittäisille liiketoimille, sellaisen yksikön verotettava tulo, joka on arvioitu tämän menetelmän perusteella, ei välttämättä vaikuta suoraan samaan konserniin kuuluvan toisen yksikön verotettavaan tuloon. Näin ollen tämä menetelmä eroaa esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmän käyttämisestä: siinä siirtohinnoittelulla määritetään tietyn tavarantoiminnan tai palvelun hinta, jonka konserniin kuuluva tietyn tavarantoiminnan tai palvelun myyvä yritys ja konserniin kuuluva tietyn tavarantoiminnan tai palvelun ostava yritys kirjaavat samansuuruisena verotettavaan tuloonsa.
- (74) Liiketoiminettomarginaalin käyttöön liittyy usein OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohta, jonka mukaan "arvioitavan osapuolen" eli liiketoimen sen osapuolen, jonka osalta taloudellista indikaattoria (kustannusperusteinen voittolisä, bruttokate tai nettovoittoindikaattori) arvioidaan, olisi periaatteessa oltava se yritys, jonka toiminta on vähiten monimutkaista. Tarkemmin sanottuna OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohdassa annetaan seuraava suositus: "Kun sovelletaan II luvussa kuvatun mukaista kustannuslisä-, jälleenmyyntihinta- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmää, on valittava se liiketoimen osapuoli, jonka osalta taloudellista indikaattoria (kustannusperusteista voittolisää, bruttokatetta tai nettovoittoindikaattoria) arvioidaan. Arvioitavan osapuolen valinnan on oltava johdonmukainen liiketoimen toiminnan analyysin kanssa. Yleissääntö on se, että arvioitava osapuoli on se, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan soveltaa luotettavimmin ja jolle löytyy luotettavimpia vertailukohtia. Useimmiten tällainen osapuoli on se, josta laadittava toiminnan analyysi on vähiten monimutkainen." <sup>(41)</sup>
- (75) Tätä OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden kohtaa veroneuvojat tulkitsevat kahden sidossuhteessa toisiinsa olevan yrityksen liiketoimien yhteydessä usein siten, että vain toisen yrityksen markkinaehtoinen kannattavuus täytyy arvioida ja että toiseen, monimutkaisempaan pidettyyn yritykseen voitaisiin kohdistaa kaikki

<sup>(41)</sup> Ks. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.4.3 kohta, josta löytyy vastaava kuvaus.

sen kirjanpidossa havaitut voitot. Näin tehdään riippumatta siitä, saako monimutkaisempaan pidetty yritys markkinaehtoisin korvauksen sen ja vähemmän monimutkaisen yrityksen välisten liiketoimien tuloksena, ja siitä, etteivät OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeet näytä kumoavan vaatimusta, jonka mukaan liiketoimet pitäisi hinnoitella markkinaehtoisesti, kun sovelletaan OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohtaa.

### 2.3.2 Markkinaehtoperiaatteen mukainen vaihteluväli

- (76) OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvataan vertailuanalyysin tuloksena saatavaa hyväksyttävää markkinaehtoperiaatteen mukaista vaihteluväliä, joka koostuu yhden tietyn tuloksen sijasta useiden tulosten muodostamasta vaihteluvälistä <sup>(42)</sup>. Käytännössä veroneuvojien tarkoittama ”vaihteluväli” on kvartiiliväli. Aineistossa kvartiilit ovat kolme pistettä, joiden mukaan sarjan luvut jaotellaan pienimmästä suurimpaan -järjestyksessä kolmeen yhtä suureen sarjaan: 25 prosenttia aineistosta on 25. persentiilissä (jota kutsutaan myös alakvartiiliksi), 50 prosenttia aineistosta on toisen kvartiilin (eli sarjan mediaanin) alla tai sen kohdalla, ja 75 prosenttia aineistosta on 75. persentiilin alla tai sen kohdalla (tätä persentiiliä kutsutaan myös yläkvartiiliksi). Kvartiiliväli mainitaan OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.57 kohdassa sellaisia tilanteita varten, joissa vertailtavuuden puutteita ei voida poistaa kokonaan. Jos vaihteluväliin sisältyy huomattava määrä havaintoja, OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan tilastollisista työkaluista, joissa otetaan huomioon väliä kaventava keskittyneisyys (esimerkiksi kvartiiliväli tai muut persentiilit), voi olla näissä tilanteissa apua analyysin luotettavuuden parantamiseen. Käytännössä veroneuvojat usein pitävät mitä tahansa kvartiilivälille sijoittuvaa tulosta hyväksyttävänä ja yhtä oikeana.
- (77) Kun verohallinto tekee oikaisuja verovelvollisen määrittelemään hintaan, joka on asianmukaisen välin ulkopuolella, ja jos havaitaan vertailukelpoisuuteen liittyviä puutteita, sen olisi OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden <sup>(43)</sup> 3.62 kohdan mukaan käytettävä keskittyneisyyteen liittyviä mittareita (kuten mediaania, keskiarvoa tai painotettuja keskiarvoja) asianmukaisen pisteen määrittämiseksi välin sisällä.

## 2.4 Siirtohinnoitteluanalyyseissä käytettyjen tärkeimpien kirjanpito- ja taloustermien kuvaus

- (78) SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuspyyntöön sisältyvässä siirtohinnoitteluraportissa oleva siirtohinnoittelu-analyysi sisältää joukon kirjanpidollisia käsitteitä ja taloudellisia voittoindikaattoreita. Jäljempänä esitetään lyhyt yhteenveto yleisimmistä siirtohinnoittelun arvioinnissa käytetyistä taloudellisista indikaattoreista ja kirjanpitokäsitteistä, joilla on merkitystä nyt käsiteltävänä olevan tapauksen kannalta.

### 2.4.1 Tärkeimmät tuloslaskelman erät (muu kuin rahoitusalan yritys)

- (79) Tyypilliseen tuloslaskelmaan kirjataan ensinnäkin tulot, jotka yritys saa sen normaalista liiketoiminnasta, yleensä tavaroiden ja palveluiden myynnistä asiakkaille. Tätä kirjanpitoerää kutsutaan nimillä myynti, liikevaihto tai tuotot.
- (80) Myytyjen hyödykkeiden valmistus- ja hankintakuluilla tarkoitetaan pääasiassa hyödykkeiden tuotantoon käytetyn materiaalin (raaka-aineiden) arvoa tai sellaisten hyödykkeiden ostohintaa, jotka on myyty eteenpäin, ellei yritys prosessoi ostettuja hyödykkeitä. Nämä valmistus- ja hankintakulut vähennetään myyntituloista bruttokatetta laskettaessa.
- (81) Toimintamenot kattavat pääasiassa palkkakulut <sup>(44)</sup>, energiakulut sekä muut hallinto- ja myyntikulut. SMBV:n osalta Alki LP:lle maksetut rojalit luokitellaan toimintamenoiksi, mutta niitä ei oteta huomioon niissä toimintamenoissa, joita käytetään verotettavan tulon laskennassa SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen mukaisesti <sup>(45)</sup>.
- (82) Taulukossa 1 on yksinkertaistettu yhteenveto tuloslaskelmasta <sup>(46)</sup>.

<sup>(42)</sup> OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.45–1.48 kohta ja vuoden 2010 ohjeiden 3.55–3.62 kohta.

<sup>(43)</sup> OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.48 kohta.

<sup>(44)</sup> Todettakoon, että osa henkilöstökuluista voidaan sisällyttää valmistus- ja hankintakuluihin, jos ne liittyvät suoraan tuotantoon.

<sup>(45)</sup> Ks. menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 56 kappale.

<sup>(46)</sup> Taulukossa 1 oleva lyhenne EBITDA tarkoittaa tulosta ennen korkoja, veroja, poistoja ja kuoletuksia ja lyhenne EBT tarkoittaa tulosta ennen veroja.

## Taulukko 1

## Yksinkertaistettu tuloslaskelma

---

Myynti (tai liikevaihto tai tuotot)

— myytyjen hyödykkeiden valmistus- ja hankintakulut

Bruttokate

— toimintakulut

Liikevoitto (EBITDA)

— korot ja poistot

Verotettava tulo (EBT)

— verot

Nettotulos

---

#### 2.4.2 Voittomarginaalit

- (83) Tuloksellisuutta ja kannattavuutta mitataan usein suhdeluvuilla, jotka esitetään marginaaleina tai "voittolisinä". Marginaaleja käytetään myös siirtohinnoittelun vertaisarvioinneissa.
- (84) Jotkin marginaalit määritellään perinteisesti. Tämä koskee esimerkiksi bruttomarginaaleja, jotka määritellään periaatteessa bruttokate jaettuna myynnillä -kaavalla, ja nettomarginaaleja, jotka määritellään periaatteessa nettovoitto jaettuna myynnillä -kaavalla. Siirtohinnoitteluanalyseissa käytetyissä nettovoittomarginaaleissa lähtökohdana (nimittäjänä) on verotettava tulo nettotuloksen sijasta etenkin liiketoimintomarginaalimenetelmää käytettäessä, kun sillä arvioidaan arvioitavan osapuolen verotettavaa tuloa.

### 2.5 Alankomaiden markkinaehtoista hinnoittelua koskevien sääntöjen kuvaus

#### 2.5.1 Vuoden 1969 yhteisöverolain 8b §

- (85) SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus tehtiin Alankomaiden vuonna 1969 säädetyin yhteisöverolain 8b §:n 1 momentin nojalla (Wet op de Vennootschapsbelasting 1969), jäljempänä 'yhteisöverolaki'.
- (86) Yhteisöverolain 8b §:n 1 momentissa, joka lisättiin lakiin vuonna 2002, säädetään Alankomaiden kansallisen verolainsäädännön markkinaehtoisuusperiaatteesta. Kyseinen momentti kuuluu seuraavasti: "Jos jokin yksikkö osallistuu suoraan tai epäsuorasti toisen yksikön johtamiseen, valvontaan tai pääomittamiseen ja jos näiden yksiköiden välisissä kaupallisissa ja taloudellisissa suhteissa (siirtohinnot) asetetaan ehtoja, jotka eroavat riippumattomien osapuolten välille asetettavista ehdoista, näiden yksiköiden voitto määritellään ikään kuin viimeksi mainitut ehdot olisi asetettu."

#### 2.5.2 Alankomaiden vuoden 2001 siirtohinnoittelusetus

- (87) Ohjeet siitä, miten Alankomaiden verohallinnon olisi tulkittava yhteisöverolain 8b §:n 1 momentissa säädettyä markkinaehtoperiaatetta, on esitetty 30 päivänä maaliskuuta 2001 annetussa Alankomaiden siirtohinnoittelusetuksessa, jäljempänä 'asetus' <sup>(47)</sup>. Johdanto-osassa todetaan näin: "[...] Alankomaissa noudatetaan markkinaehtoperiaatetta kansainvälisen verolainsäädännön alalla, koska tämä periaate on kiinteä osa Alankomaiden verolainsäädäntöjärjestelmää, sillä se on sisällytetty tulon laajaan määritelmään vuonna 2001 annetun tuloverolain 3.8 §:ssä" <sup>(48)</sup>. Periaatteessa tämä tarkoittaa sitä, että vuoden 2001 tuloverolain 3.8 §:n nojalla OECD:n ohjeita sovelletaan Alankomaissa suoraan. OECD:n ohjeissa on useita osa-alueita, joita jäsenmaat voivat

<sup>(47)</sup> Siirtohinnoittelusetus 2001 (Besluit verrekenprijzen), 30. maaliskuuta 2001, IFZ2001/295M. Asetus korvattiin vuonna 2013 (21 päivänä elokuuta 2004 annetun asetuksen IFZ 2004/680M kanssa, jolla täydennettiin vuoden 2001 asetusta ja muutettiin sen tietyt kohdat. Vuoden 2004 asetuksella ei ole kuitenkaan tässä tapauksessa merkitystä.) 14 päivänä marraskuuta 2013 annetulla asetuksella IFZ 2013/184M: Kansainvälinen verolaki. Monikansallisille yrityksille ja verohallinnoille tarkoitetut ohjeet siirtohinnoittelumenetelmästä, markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta ja siirtohinnoista. Koska päätös on vuodelta 2007, tässä päätöksessä käytetään vuoden 2001 siirtohinnoittelusetusta.

<sup>(48)</sup> Koska 8b §:ää ei ollut vielä kodifioitu yhteisöverolakiin vuonna 2001, siirtohinnoittelun oikaisu sekä henkilökohtaista että yrityksen tuloverotusta varten tehtiin vuoden 2001 tuloverolain 3.8 §:n mukaisesti (yhteisöverolain 8 §:n nojalla sitä sovelletaan myös yhtiöverovelvollisiin).

tulkita yksilöllisesti. Monilla muilla alueilla kokemus on osoittanut, että OECD:n ohjeita pitäisi selventää. Tässä asetuksessa esitetään Alankomaiden kanta näihin nimenomaisiin kohtiin, ja siinä pyritään mahdollisuuksien mukaan poistamaan kaikki epäselvyydet.

- (88) Vaihteluvälin käytöstä asetuksen 1.2 luvussa määritetään näin: ”Tietyissä tapauksissa on mahdollista soveltaa markkinaehtoperiaatetta ja päätyä yhteen ainoaan lukuun, joka on samalla luotettavin luku siirtohintojen markkinaehtoisuuden määrittämiseen. Koska siirtohinnoittelu ei kuitenkaan ole eksaktia tiedettä, tietty siirtohinnoittelumenetelmä antaa usein tulokseksi tietyille välille sijoitettavia lukuja, jotka kaikki ovat yhtä luotettavia.”
- (89) Siirtohinnoittelumenetelmistä asetuksen 2 luvussa todetaan seuraavaa: ”OECD:n ohjeiden II luvussa käsitellään kolmea perinteistä menetelmää, jotka esitellään 1.68–1.70 kohdassa (markkinahintavertailumenetelmä, jälleenmyyntihintamenetelmä ja kustannuslisämenetelmä), ja III luvussa käsitellään voittoon liittyviä menetelmiä (voitonjakamismenetelmä ja liiketoimintomarginaalimenetelmä). Tilanteen mukaan näistä viidestä hyväksytystä menetelmästä on valittava yksi. Menetelmät voivat täydentää toisiaan. OECD:n ohjeet perustuvat tiettyyn menetelmien hierarkiaan, jossa etusijalla ovat perinteiset menetelmät. Yhtäältä voittoon perustuvia menetelmiä pidetään periaatteessa viimesijaisina menetelminä. Toisaalta OECD:n ohjeissa mainitaan, että veroviranomaisten on aloitettava siirtohinnoittelun tarkastus verovelvollisen valitseman menetelmän näkökulmasta käsin (ks. OECD:n ohjeiden 4.9 kohta).

(OECD:n ohjeiden 4.9 kohdan mukaan aina, kun Alankomaiden verohallinto tekee siirtohinnoittelun tarkastusta, sen on aloitettava sen menetelmän näkökulmasta käsin, jota verovelvollinen on käyttänyt liiketoimen toteuttamisen hetkellä. Tämä on yhdenmukaista OECD:n ohjeiden 1.68 kohdan kanssa. Tästä seuraa, että verovelvolliset voivat valita siirtohinnoittelumenetelmän periaatteessa vapaasti, kunhan käytetty menetelmä johtaa siihen, että ratkaisu on kyseessä olevan liiketoimen kannalta markkinaehtoinen. Tietyissä tilanteissa joillakin menetelmillä saadaan kuitenkin parempia tuloksia kuin toisilla. Vaikka verovelvollisten voidaan olettaa valitsevan siirtohinnoittelumenetelmän sen perusteella, miten luotettava menetelmä on tietyssä tilanteessa, verovelvollisten ei kuitenkaan oleteta punnitsevan kaikkien eri menetelmien hyötyjä ja haittoja ja selittävän, miksi valitulla menetelmällä saadaan parhaat tulokset vallitsevissa olosuhteissa (ns. parhaan menetelmän sääntö). Menetelmien yhdistelmää voidaan käyttää tietyissä tilanteissa. Verovelvollisilla ei kuitenkaan ole velvollisuutta käyttää useampaa kuin yhtä menetelmää. Verovelvollisen ainoa velvollisuus on selittää, miksi päätös tietyn menetelmän käyttämisestä tehtiin.”

- (90) Asetuksen 2.1 luvussa kuvataan markkinahintavertailumenetelmää. Tämän menetelmän käytön ensisijaisuudesta asetuksessa todetaan näin: ”(...) Jos saatavilla on vertailukelpoinen hinta, markkinahintavertailumenetelmä (joka tunnetaan yleisesti CUP-menetelmänä) on yleensä suurin ja luotettavin menetelmä siirtohinnan määrittämiseen, joten tätä menetelmää on pidettävä muihin menetelmiin nähden ensisijaisena”.

## 2.6 Menettelyn aloittamisen jälkeen Starbucksilta ja Alankomailta saadut lisätiedot

- (91) Alankomaat ja Starbucks toimittivat täydentäviä tietoja ja lukuja SMBV:stä, Alki LP:stä, Starbucks-myymlöistä ja SCTC:stä.

### 2.6.1 Tietoa SMBV:n toiminnoista ja riskeistä

- (92) Siirtohinnoitteluraportissa SMBV:tä kuvataan pieniriskisenä valmistajana. Komissio pyysi tietoja voidakseen varmistaa, oliko SMBV:n pääasiallisessa toiminnassa kyse pieniriskisestä valmistuksesta, joka tässä tapauksessa olisi siis kahvin paahtamista. Lisäksi komissio pyysi tietoa SMBV:n kulurakenteesta voidakseen varmistaa, vahvistavatko näitä kuluja aiheuttavat toiminnot, että SMBV:n toteuttamissa toiminnoissa on kyse rutiinomaisesti toteutettavista tehtävistä, jotka eivät ole millään tavalla monimutkaisia, siirtohinnoitteluraportissa esitettyjen oletusten mukaisesti. Tietoja SMBV:n määrittämästä liiketoiminnallisesta riskistä esitetään eri kohdissa, joissa käsitellään sopimuksia.
- (93) Jotta komissio voisi analysoida, mitkä tuotteet ovat keskeisiä SMBV:n myynnissä, ja varmistaa, onko kahvin paahtaminen SMBV:n keskeinen taloudellinen toimintamuoto, se pyysi tiedot SMBV:n myynnistä tuotteittain jaoteltuna. Starbucks toimitti kahvipapujen myynnistä myymälöissä saadut summat (korostettu taulukossa 2) ja erikseen summat muista maksuista, joita myymälöissä oli maksettu muista myynneistä, kuten kahvikupeista. Nämä summat on esitetty taulukossa 2.

## SMBV:n tuotot myytyjen tuotteiden mukaan luokiteltuina

Kuvaus	TK07	TK08	TK09	TK10	TK11	TK12	TK13	TK14
TUOTOT: LEIVONN./LEIPOMO	—	—	[700–800 tuhatta]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]
TUOTOT: VALMISRUOKA	—	—	—	—	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]
TUOTOT: VALM. JUOMAT	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]
TUOTOT: PAKATTU RUOKA	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]
TUOTOT: PAKATTU KAHVI	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[40–50 miljoonaa]	[50–60 miljoonaa]	[50–60 miljoonaa]	[60–70 miljoonaa]
TUOTOT: SINGLE SERVE PODS-KAHVI	—	—	—	—	—	[1–10 miljoonaa]	—	([1–10 tuhatta])
TUOTOT: SINGLE SERVE PODS-VERISMO	—	—	—	—	—	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]
TUOTOT: LIUKOINEN KAHVI	—	—	[200–300 tuhatta]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]
TUOTOT: PAKATTU KAHVI	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]
TUOTOT: TARJ.ASTIAT	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]
TUOTOT: KAHVILAITTEET	[900 tuhatta – 1 milj.]	[1–10 miljoonaa]	[700–800 tuhatta]	[500–600 tuhatta]	[600–700 tuhatta]	[700–800 tuhatta]	[800–900 tuhatta]	[600–700 tuhatta]
TUOTOT: KAHVILAITTEET-VERISMO	—	—	—	—	—	[20–30 tuhatta]	[1–10 miljoonaa]	[800–900 tuhatta]
TUOTOT: AINEELL. VIESTIMET	([1–10 tuhatta])	[300–400 tuhatta]	[200–300 tuhatta]	[80–90 tuhatta]	[100–200 tuhatta]	[100–200 tuhatta]	[1–10 tuhatta]	—
TUOTOT: LAHJAPAKKAUKSET	[100–200 tuhatta]	[100–200 tuhatta]	[50–60 tuhatta]	[1–10 tuhatta]	—	—	—	—
TUOTOT: PELIT & LELUT	—	—	[200–300 tuhatta]	[300–400 tuhatta]	[100–200 tuhatta]	[100–200 tuhatta]	[100–200 tuhatta]	[30–40 tuhatta]
TUOTOT: SEKALAINEN MYYNTI	—	—	([100–200])	[400–500]	[1–10 tuhatta]	[30–40 tuhatta]	[500–600 tuhatta]	[500–600 tuhatta]
TUOTOT: RAAKA-AINEET	—	—	[100–200 tuhatta]	[1–10 miljoonaa]	[100–200 tuhatta]	[200–300 tuhatta]	[1–10 tuhatta]	[30–40 tuhatta]

Kuvaus	TK07	TK08	TK09	TK10	TK11	TK12	TK13	TK14
TUOTOT: PAPERIPAKKAUKSET	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]
TUOTOT: SEKAL. JUOMASEK.	[40–50 miljoonaa]	[40–50 miljoonaa]	[50–60 miljoonaa]	[50–60 miljoonaa]	[40–50 miljoonaa]	[50–60 miljoonaa]	[50–60 miljoonaa]	[60–70 miljoonaa]
TUOTOT: JÄÄKAHVIN POHJA	—	—	—	—	[20–30 miljoonaa]	[30–40 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]
TUOTOT: UUTE	—	—	—	—	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]
TUOTOT: LAITTEET	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]
TUOTOT: TOIMITUS	[40–50 tuhatta]	[30–40 tuhatta]	[70–80 tuhatta]	[300–400 tuhatta]	[300–400 tuhatta]	[200–300 tuhatta]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]
TUOTOT: ROJALTIMAKSUT	—	—	—	—	—	—	—	—
TUOTOT: HALLINTOPALVELUMAKSU	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[800–900 tuhatta]	[900 tuhatta – 1 milj.]	[600–700 tuhatta]	—	—
TUOTOT: MUUT TUOTOT	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]
MYyntIALENNUKSET	([100–200 tuhatta])	[80–90 tuhatta]	([1–10 tuhatta])	([200–300 tuhatta])	([500–600 tuhatta])	([600–700 tuhatta])	([1–10 miljoonaa])	([100–200 tuhatta])
TUKKUALENNUKSET SUORAAN MARKKINOILLE	—	—	—	—	—	([30–40 tuhatta])	([10–20 tuhatta])	([1–10 miljoonaa])
KUPONKIALENNUKSET SUORAAN MARKKINOILLE	—	—	—	—	—	—	—	([20–30 tuhatta])
SUORAAN MARKKINOILLE MAKSETTAVAT MAKSUT MYyntIVALIKOIMAAN OTTAMISESTA	—	—	—	—	—	—	([20–30 tuhatta])	([200–300 tuhatta])
MYyntIKELVOTTOMAT PALAUTUKSET JA HYVITYKSET	—	—	—	—	—	—	—	([20–30 tuhatta])
MYynnIN PALAUTUKSET/HYVITYKSET	—	—	—	—	—	([1–10 tuhatta])	([10–20 tuhatta])	([90–100 tuhatta])
Pyöritys	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
<b>Tuotot lakisäateisen tilinpäätöksen mukaan</b>	<b>[100–200 miljoonaa]</b>	<b>[100–200 miljoonaa]</b>	<b>[100–200 miljoonaa]</b>	<b>[100–200 miljoonaa]</b>	<b>[100–200 miljoonaa]</b>	<b>[200–300 miljoonaa]</b>	<b>[300–400 miljoonaa]</b>	<b>[300–400 miljoonaa]</b>

- (94) Starbucks ilmoitti, että otsikon "TUOTOT: PAKATTU KAHVI" (Taulukko 2) alla ilmoitetut tuotot liittyvät SMBV:n paahto- ja pakkaustoimintoihin. Muut tuotot liittyvät Starbucksin mukaan SMBV:n hallinnollisiin ja logistisiin tukitoimintoihin. Pieni osa Alankomaissa paahdetusta kahvista menee ulkopuolisille valmistajille jatkokäsittelyyn. Tämä koskee taulukon seuraavia kohtia: "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS -KAHVI", "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS-VERISMO", "TUOTOT: LIUKOINEN KAHVI", "TUOTOT: JÄÄKAHVIN POHJA" ja "TUOTOT: UUTE". Nämä tuotot on myös luokiteltava hallinnollisista ja logistisista tukitoiminnoista saaduiksi tuotoiksi, koska niiden perusteena olevat tuotot, jotka laskutetaan kehittäjiltä, ovat ennemminkin kolmansien osapuolten kuin SMBV:n luomaa arvoa. Starbucksin mukaan nämä tuotot ovat kuitenkin vain pieni osa SMBV:n paahtotoiminnan kokonaistuotoista.
- (95) Hintojen osalta Starbucks toimitti vuosien 2013 ja 2014 eri neljänneksiltä [...] hinnastoiesimerkkejä, joissa esitetään Starbucksin myymien kahvituotteiden ja muiden tuotteiden hintoja. Starbucksin mukaan [...].
- (96) Kahvituotteiden hinnoittelun osalta hinnat lasketaan kuluihin perustuvilla kaavoilla, ja ne vaihtelevat tuotteittain. Starbucks toimitti kuvan kulujen laskentakaavasta, joka koskee tuotetta "[sertifiointiohjelman kahvituote e]". Tätä tuotetta SMBV myy määrällisesti eniten. SMBV:n myymälöiltä laskuttamat kahvihinnat lasketaan niiden kulujen perusteella, jotka SCTC maksaa raakakahvista, ja niihin lisätään kulut [...] kahvin hankinnasta ja kahvin [...]. Tähän summaan "[...]" lisätään [...] ja [...] koskevat kulut, ja näin saadaan paahdetun kahvin hinta. Lisäksi maksetaan kolmannelle osapuolelle maksettava lisenssimaksu, joka liittyy [sertifiointiohjelman] hyväksyntään <sup>(49)</sup>.
- (97) SMBV:n myymälöille myymien muiden kuin kahvituotteiden hinnoista Starbucks ilmoitti, että SMBV:n myymälöille toimittamien muiden kuin kahvituotteiden hinnat määräytyvät lisäämällä ostohintoihin ns. [kustannusvastaavuusmarginaali]. SMBV laskuttaa [kustannusvastaavuusmarginaalin] [...] kulujen takaisin saamiseksi. Se ei kata kuitenkaan vain SMBV:n [...] kuluja, vaan myös kaikki [...] oleelliset [...] kulut. Koska muiden kuin kahvituotteiden lopulliset hinnat, jotka SMBV laskuttaa myymälöiltä, lasketaan soveltamalla [kustannusvastaavuusmarginaalia] tuotekuluihin, SMBV:n kirjaamat tulot muista kuin kahvituotteista vastaavat tätä [kustannusvastaavuusmarginaalia].
- (98) SMBV:n suurin kuluerä ovat palkkakustannukset, joiden määrä vuonna 2014 oli [1–10 miljoonaa] euroa kokonaistoimintakustannuksista, jotka olivat kyseisenä vuotena 16 124 000 euroa. SMBV:n muita suuria toimintakuluja vuonna 2014 olivat palkkaan liittyvät kulut, ennakonpidätykset, kiinteistöjen vuokrat ja leasingmaksut sekä laitteiden poistot ja aineettomien hyödykkeiden poistot. Vaikka SMBV:llä ei ollut aineettomien hyödykkeiden poistokuluja ennen vuotta 2013, se oli yksi suurimmista toimintakulueristä vuonna 2014. Sen määrä oli 628 000 euroa, joka on suurempi kulu kyseisenä vuonna kuin laitteiden korjaus ja huolto, sähkö, luottotappiot, toimisto- ja tietokonetarvikkeet ja muut kulut (esimerkiksi ohjelmistolisenssikulut, jotka on merkitty erilliseksi eräksi). Aineettomien hyödykkeiden poistokulut näyttävät liittyvän teollis- ja tekijänoikeuksiin, jotka on merkitty kirjanpitoon ensimmäisen kerran vuonna 2012, jolloin niitä olisi hankittu yli neljällä miljoonalla eurolla. Lisäksi vuodelle 2014 kirjattiin suuri toimintameno markkinatutkimuksen nimellä. Kulun määrä oli [100–200 tuhatta] euroa.

### 2.6.2 Rojaltimaksut

- (99) SMBV:n Alankomaissa verotettavista tuloista, jotka määritetään SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen nojalla yrityksen toimintamenojen perusteella, vähennetään Alki LP:lle maksetut rojaltimaksut. Komissio pyysi Alankomailta ja Starbucksilta lisätietoja rojaltimaksun määrästä ja veron perusteen tarkasta laskentatavasta.
- (100) Jäljennös SMBV:n tilinpäätöksessä esitetystä tuloslaskelmasta on taulukossa 3.

<sup>(49)</sup> Esimerkiksi [...] lopussa tämä maksu oli [1,5–2] prosenttia hinnasta, jonka SCTC:n oletettiin maksavan raakakahvin ostosta, ja [0,5–1] prosenttia hinnasta, jonka SMBV laskutti [...]. [Sertifiointiohjelman] hyväksyntää Starbucks on käyttänyt ja maksanut siitä vuodesta [...] lähtien.



## SMBV:n tuloslaskelmat 2001–2014

(euroa)

	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Myynti	14 067 934	51 700 060	63 950 312	83 240 391	108 855 325	118 663 171	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
Suorat myyntikustannukset	(15 398 686)	(41 799 345)	(50 148 768)	(68 349 376)	(85 467 406)	(98 615 765)	(108 107 101)	(115 352 332)	(120 020 824)	(153 275 834)	(252 500 829)	(286 969 488)	(305 831 016)
Raakakahvin osuus (*)	[0-10 miljoonaa]	[10-20 miljoonaa]	[10-20 miljoonaa]	[10-20 miljoonaa]	[10-20 miljoonaa]	[20-30 miljoonaa]	[20-30 miljoonaa]	[20-30 miljoonaa]	[30-40 miljoonaa]	[40-50 miljoonaa]	[60-70 miljoonaa]	[60-70 miljoonaa]	[60-70 miljoonaa]
<b>Bruttokate</b>	(1 330 752)	9 900 715	13 801 544	14 891 015	23 387 919	20 047 406	20 677 580	20 325 275	22 606 419	30 883 263	33 716 550	40 662 965	44 707 836
Yleis- ja hallintokulut	(3 150 256)	(8 474 279)	(8 997 548)	(5 086 145)	(7 303 608)	(10 158 687)	(15 221 123)	(16 742 108)	(16 835 153)	(14 303 059)	(17 469 758)	(16 626 967)	(16 124 052)
Valuuttakurssi	219 905	33 743	5 102	24 784	(388 855)	(166 915)	(467 072)	1 849 067	(2 266 492)	(2 089 448)	(8 162 650)	709 539	(2 272 582)
Muut menot (ks. huomautus)	4 744 084	526 555	(2 165 152)	(6 336 360)	(11 594 191)	(4 699 336)	(1 698 150)	(2 470 449)	(1 079 817)	(12 352 838)	(5 786 211)	(22 812 962)	(24 285 088)
<b>Käyttökate</b>	482 981	1 986 734	2 643 946	3 493 294	4 101 265	5 022 468	3 291 235	2 961 785	2 424 957	2 137 918	2 297 931	1 932 575	2 026 114
Korkotulot	17 328	34 576	27 668	51 766	167 195	248 997	304 939	86 995	45 402	30 073	18 763	14 200	76 209
Korkomenot	0	(803 856)	(1 263 915)	(1 272 114)	(817 041)	(2 356 989)	(2 097 056)	(1 345 779)	(817 041)	(737 371)	(735 233)	(411 315)	(434 454)
Tulos ennen veroja	500 309	1 217 454	1 407 699	2 272 946	2 763 349	2 914 476	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
Yhteisövero	(171 805)	(418 774)	(484 408)	(733 370)	(783 194)	(844 309)	(383 909)	(427 159)	(428 611)	(337 599)	(395 365)	(391 220)	(575 812)
<b>Vuoden nettotulos</b>	328 504	798 680	923 291	1 539 576	1 980 155	2 070 167	1 115 209	1 275 842	1 224 707	1 093 021	1 186 096	1 144 240	1 092 057

(\*) Lisätieto, ks. taulukko 8.

- (101) Tilinpäätöksen huomautuksissa kuluerä ”Muut kulut” taulukossa 3 määritellään seuraavasti: ”Muut kulut liittyvät tytäryhtiön [CV 1] rojaltsopimukseen, joka tehtiin Alki LP:n kanssa 13 päivänä joulukuuta 2006, ja ne perustuvat Alankomaiden veroviranomaisten tekemään verotuspäätökseen.” Ennakkohinnoittelusopimus, johon tämä alaviite liittyy, on SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus, ja SMBV:n tilintarkastaja tulkitse SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta siten, että sen perusteella määritetään rojaltimaksut, jotka SMBV maksaa Alki LP:lle.
- (102) Nämä rojaltimaksut lasketaan tuloslaskelmassa jäännöksenä. SMBV:n tuloslaskelmaa laadittaessa kaikkien muiden lukujen kuin rojaltimaksujen on todettu tai niiden oletetaan olevan hinnoiteltu markkinaehtoisesti. SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovitun hinnoittelun mukaan verotettavaksi tuloksi (kohta ”Tulos ennen veroja” kuvassa 2) on laskettu noin [9–12] prosenttia SMBV:n toimintakuluista (kohta ”Yleis- ja hallintokulut” kuvassa 2). Koska kohtaan ”Myynti” (kuva 2), kun kaikki kirjanpitoon merkityt kulut ennen rojaltimaksuja<sup>(50)</sup> on vähennetty, ei ole lisätty tätä verotettavaa tuloa, joka on laskettu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen perusteella, SMBV maksaa tämän [9–12] prosentin voittolisän ylittävät tulot verovähennyskelpoisena rojaltimaksuna Alki LP:lle kahvin paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista (kohta ”Muut kulut” kuvassa 2). SMBV:n kirjanpidon perusteella rojaltimaksut maksetaan siis niin kuin on määritetty Alankomaiden verohallinnon tekemässä SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa.

Kuva 2

	2010/2011 EUR	2019/2010 EUR
Sales	184 159 097	142 627 243
Direct Cost of sales	(153 275 834)	(120 020 824)
<b>Gross margin</b>	<b>30 883 263</b>	<b>22 606 419</b>
General and administrative expenses		
Foreign current exchange	(14 303 059)	(16 835 153)
<b>Operating result</b>	<b>(2 089 448)</b>	<b>(2 266 492)</b>
	[9 – 12 %] voittolisä 14 490 756	3 504 774
<b>Other expenses = Royalty</b>	<b>(12 352 838)</b>	<b>(1 079 817)</b>
Interest income		
Interest expense	(707 298)	(771 639)
<b>Result before taxation</b>	<b>1 430 620</b>	<b>1 653 318</b>
Corporate income tax	(337 599)	(428 611)
<b>Net result for the year</b>	<b>1 093 021</b>	<b>1 224 707</b>

- (103) Koska veron peruste SMBV:n kirjanpidossa SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen soveltamiskaudella on suurin piirtein mutta ei täsmälleen [9–12] prosenttia joka vuoden ”yleis- ja hallintokuluista”, komissio pyysi Starbucksia toimittamaan tiedot joka vuoden todellisista kustannuksista, joita veron perusteen laskemisessa on käytetty. Starbucks toimitti tiedot niiden toimintamenojen määrätstä, joita on käytetty jokaisen vuoden verotettavan tulon laskemisessa SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen perusteella, ja myös aiemmilta tilikausilta (vuodesta 2001 lähtien), kun edellinen ennakkohinnoittelusopimus oli voimassa. Jokaisella tilikaudella, jolla SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta on sovellettu, veron perusteen laskemisessa huomioon otetut kustannukset ovat pienemmät mutta kuitenkin lähellä sitä määrää, joka on ilmoitettu kohdassa ”yleis- ja hallintokulut”. Esimerkiksi tilikaudella 2012–2013 nämä kulut olivat 15 694 137 euroa ja tilikaudella 2007–2008 ne olivat 15 055 253 euroa. SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen soveltamista edeltäneillä tilikausilla kulut, jotka otettiin huomioon veron perusteen laskemisessa, olivat paljon suuremmat, koska Starbucksin mukaan niihin sisältyvät myös [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] laskuttamat kulut. Esimerkiksi tilikaudella 2006–2007 veron perustetta

<sup>(50)</sup> Tarkemmin esitettyä voittoa ennen veroja ja rojaltimaksuja vastaa kohtaa ”Myynti”, kun siitä vähennetään kohtaa ”Myyntin suorat kulut” (jotka tarkoittavat tuotantoprosessissa käytettyjä raaka-aineita), kohtaa ”Yleis- ja hallintokulut” ja kohtaa ”Valuuttakurssi”, ja kun siihen lisätään kohtaa ”Korkotuotot” ja kun siitä vähennetään kohtaa ”Korkokulut” kuvassa 2. Esimerkiksi vuosina 2010–2011 voittoa ennen veroja ja rojaltimaksuja olisi 13 783 458 euroa. Jotta voittoa ennen veroja pienentyisi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovitulle tasolle, joka on noin [9–12] prosenttia hyväksyttävistä kuluista, Alki LP:lle maksetaan verovähennyskelpoisia rojaltimaksuja 12 352 838 euron edestä, kuten kohtaan ”Muut kulut” on merkitty.

laskettaessa huomioon otetut kulut olivat [30–40 miljoonaa] euroa. Tämä selittää, miksi yhtiövero pieneni yli puolella, kun SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus tuli voimaan <sup>(51)</sup>: tilikaudella 2006–2007 yhtiövero oli 844 309 euroa, mutta tilikaudella 2007–2008 se oli enää 383 909 euroa, kuten taulukosta 3 käy ilmi.

### 2.6.3 Tietoa Alki LP:stä

- (104) Vastauksena menettelyn aloittamista koskevan päätöksen kysymyksiin Alankomaat toimitti kuvauksen Alki LP:n lisensioikeuksista, joiden nojalla käytetään ja alilisenoidaan niitä teollis- ja tekijänoikeuksia, joista SMBV maksaa Alki LP:lle rojaltimeksuja. Alankomaat selitti, että näissä teollis- ja tekijänoikeuksissa on kolme luokkaa: i) tavaramerkkioikeudet <sup>(52)</sup>, ii) Starbucks-järjestelmän oikeudet <sup>(53)</sup> ja iii) kahviin liittyvät oikeudet <sup>(54)</sup>. Alankomaat täsmensi, että kahviin liittyvä asiantuntemus ja tieto sisältää raakakahvin sekoittamisohjeiden ja raakakahvin paahtamisprosessin sekä muiden kahvituotteiden tuotantoa koskevien luottamuksellisten tietojen, tekniikan ja erikoisasiantuntemuksen käytön ja sovellukset <sup>(55)</sup>.
- (105) Lisäksi Alankomaat totesi, että johdanto-osan 142 kappaleessa kuvatun paahtosopimuksen nojalla Alki LP on päätoimija, joka vastaa kaikista yrityksen riskeistä ja yritystoimintaan liittyvien toimintojen toteuttamisesta <sup>(56)</sup>. Alankomaiden mukaan rojaltimeksut eivät näin ollen ole pelkästään korvaus teollis- ja tekijänoikeuksista, vaan ne liittyvät myös Alki LP:n päätoimijan rooliin.
- (106) Starbucks tarkensi Alki LP:stä, ettei sen palkkalistoilla ole työntekijöitä, jotka toimisivat sen paahtosopimuksen mukaisessa päätoimijan roolissa, eikä myöskään sen yhtiömiehillä ole palkkalistoillaan työntekijöitä, jotka toimisivat tässä roolissa. Starbucksin mukaan Alki LP toteuttaa tätä rooliaan Starbucksin Yhdysvalloissa sijaitsevien yksiköiden [kustannusten jakamista koskevan sopimuksen] nojalla antaman ohjauksen, asiantuntemuksen ja vaadittujen toimintojen avulla <sup>(57)</sup>. Starbucksin mukaan ja kuten käy ilmi kommandiitti-yhtiösopimuksesta, jolla Alki LP on perustettu, SCI UK I, Inc. <sup>(58)</sup> ja Starbucks Coffee International, Inc. <sup>(59)</sup> ovat Alki LP:n yhtiömiehiä.
- (107) Starbucks selvensi, että Alki LP lisättiin konsernirakenteeseen joulukuussa 2006 osana kustannusten jakamista koskevan sopimuksen laajentamista, jonka tarkoituksena oli kattaa koko Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alue sekä Yhdistyneen kuningaskunnan markkinat. Lisäämällä Alki LP:n rakenteeseen Starbucks vältti sen, että Alki LP:n saamat rojaltimeksut olisi yhdistetty suoraan Alki LP:n yhtiömiesten tuloihin Yhdysvaltojen verolainsäädännön nojalla.

### 2.6.4 Alki LP:n maksut Starbucks Corporationille kustannusten jakamista koskevan sopimuksen mukaisesti

- (108) Koska sen paremmin Alki LP:llä kuin sen yhtiömiehilläkään ei ole yhtään työntekijää <sup>(60)</sup> ja koska Starbucks väittää, että Alki LP voi toteuttaa päätoimijan rooliaan kustannusten jakamista koskevan sopimuksen kautta, komissio pyysi tietoa tämän sopimuksen nojalla tehdyistä maksuista ja niihin liittyvistä palveluista sekä siitä, miten Alki LP on rahoittanut nämä maksut. Starbucks toimitti seuraavan yhteenvedon Alki LP:n Starbucks US:lle maksamista maksuista, jotka on jaoteltu eri tyyppeihin.
- (109) Alki LP maksaa siis rojaltimeksuja kustannusten jakamista koskevan sopimuksen nojalla Starbucks US:lle kolmeen luokkaan kuuluvista teollis- ja tekijänoikeuksista, joiden käyttöoikeuden Starbucks US myöntää Alki LP:lle. Nämä rojaltimeksut koostuvat i) kertaluonteisesta rojaltimeksestä, joka koskee brändi-/tavaramerkkioikeuksia, ii) kertaluonteisesta rojaltimeksestä, joka koskee liiketoimintakonseptiin liittyviä oikeuksia, ja iii) jatkuvasta rojaltimeksestä, joka koskee kahviin liittyvää asiantuntemusta.

<sup>(51)</sup> Aiemman veropäätöksen nojalla SMBV:n veron peruste oli kahdeksan prosenttia huomioon otettavista kuluista.

<sup>(52)</sup> Näihin kuuluvat Starbucksin logo ja liiketoimintasuunnitelma.

<sup>(53)</sup> Näihin kuuluvat myymälöiden kalusteet ja kiinteät rakenteet, ulkoasu, myymälöiden ulkoasuun/etuosaan liittyvät järjestelmät sekä myymälöiden rakenteeseen/takaosaan liittyvät järjestelmät.

<sup>(54)</sup> Näihin kuuluvat ”brändikäyrät” ja kahvisekoitusten reseptit.

<sup>(55)</sup> Alankomaiden huomautukset menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen, s. 25.

<sup>(56)</sup> Alankomaiden huomautukset menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen, s. 27.

<sup>(57)</sup> Ks. johdanto-osan 145 ja 146 kappaleet.

<sup>(58)</sup> Yhdysvalloissa sijaitsevan Washingtonin osavaltion lain mukaan perustettu yritys (vastuunalainen yhtiömiehen).

<sup>(59)</sup> Yhdysvalloissa sijaitsevan Washingtonin osavaltion lain mukaan perustettu yritys (ääneton yhtiömiehen).

<sup>(60)</sup> Katso johdanto-osan 106 kappale.

- (110) Rojaltimaksun suuruus lasketaan sellaisen kaavan perusteella, jonka lähtökohtana on jäännösvoittovaranto. Jäännösvoittovaranto on SMBV:n ja Starbucks Coffee BV:n Alki LP:lle maksamien rojaltimaksujen summa <sup>(61)</sup> ja tuloa, jota Alki LP saa Starbucks Corporationilta <sup>(62)</sup>. Tästä määrästä vähennetään Alki LP:n toteuttamien rutiinotoimintojen markkinaehtoinen tuotto <sup>(63)</sup>. [...] Tältä osin tehdään siis ero yhtäältä brändiä/tavaramerkkiä ja liiketoimintakonseptia ja toisaalta kahviin liittyvää asiantuntemusta koskevien teollis- ja tekijänoikeuksien välillä. Tätä eroa perustellaan sillä, että Alki LP:llä on liiketoimintakonseptiin liittyvien aineettomien hyödykkeiden ja tavaramerkkien/brändin tosiasiallinen omistajuus Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueella, kun taas kahviin liittyvää asiantuntemusta koskevien oikeuksien laillinen ja oikeudellinen omistajuus on Starbucks US:llä.
- (111) Liiketoimintakonseptiin liittyvien aineettomien hyödykkeiden ja brändien/tavaramerkkien tosiasiallinen omistajuus Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueella siirrettiin Starbucks Corporationilta [CV 1:lle] vuonna 2002 ja Alki LP:lle vuonna 2006. Tosiasiallisen omistajuuden osalta [CV 1] ja Alki LP maksoivat kertaluonteisia rojaltimaksuja, joiden yhteydessä se prosenttiosuus Yhdysvaltojen kustannusosuudesta, joka Alki LP:n täytyi maksaa Starbucks US:lle, pieneni poikkeuksellisesti siten, että kun se vuonna 2002 oli tavaramerkin osalta [65–70] prosenttia, vuodesta 2010 alkaen se on ollut [0,5–1] prosenttia, ja kun se vuonna 2002 oli liiketoimintakonseptiin liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien osalta [70–75] prosenttia, vuodesta 2010 alkaen se on ollut [0–0,5] prosenttia. Näillä kertaluonteisilla maksuilla Alki LP:n katsotaan maksaneen näiden kahden luokan teollis- ja tekijänoikeuksien tosiasiallisen omistajuuden Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueella kokonaan. Kahviin liittyvää asiantuntemusta koskevien teollis- ja tekijänoikeuksien osalta Alki LP maksaa tähän teollis- ja tekijänoikeuksien luokkaan kohdistetusta jäännösvoitosta noin [70–75] prosentin suuruisen jatkuvan rojaltimaksun Starbucks US:lle.
- (112) Starbucks toimitti yhteenvedon jatkuvista rojaltimaksuista ja kertaluonteisista maksuista, jotka [CV 1] ja Alki LP olivat maksaneet vuosina 2005–2014. Kertaluonteisten maksujen osalta [CV 1] maksoi yhteensä [1–10] miljoonaa euroa kertaluonteisina maksuina tavaramerkkiin ja liiketoimintakonseptiin liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista Starbucks Corporationille <sup>(64)</sup> <sup>(65)</sup>. Joulukuussa 2006 [CV 1] siirsi kustannusten jakamista koskevan sopimuksen Alki LP:lle. Vuosina 2007–2014 Alki LP maksoi [1–10] miljoonaa euroa tavaramerkkiin liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista ja [20–30] miljoonaa euroa liiketoimintakonseptiin liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista <sup>(66)</sup>. Kertaluonteisia maksuja maksettiin siis yhteensä [10–20] miljoonaa euroa tavaramerkkiin liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista ja [20–30] miljoonaa liiketoimintakonseptiin liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista. Vuonna 2014 Alki LP siirsi teollis- ja tekijänoikeuksien tosiasiallisen omistajuuden Starbucks EMEA Ltd:lle, josta se kirjasi tuloslaskelmaansa [1–1,5] miljardin euron voiton muut toiminnan tuotot -kohtaan. Kahviin liittyvää asiantuntemusta koskevasta teollis- ja tekijänoikeuksista Alki LP maksoi jatkuvia rojaltimaksuja keskimäärin [1–10] miljoonaa euroa vuodessa (yhteensä [70–80] miljoonaa euroa) vuosina 2005–2014 Starbucks Corporationille <sup>(67)</sup>.
- (113) Kertaluonteisten ja jatkuvien rojaltimaksujen lisäksi Alki LP maksaa palvelumaksuja Starbucks Corporationin tuottamista palveluista ja kustannusten jakamiseen liittyviä maksuja tiettyjen aineettomien hyödykkeiden kehittämisestä <sup>(68)</sup>. Vuosina 2008–2014 Alki LP maksoi keskimäärin [1–10] miljoonaa euroa kustannusten jakamiseen liittyviä maksuja ja [1–10] miljoonaa euroa palvelumaksuja vuodessa.

<sup>(61)</sup> Vuosina 2008–2014 Alki LP sai Starbucks Coffee BV:ltä ja SMBV:ltä yhteensä [400–500] miljoonaa euroa lisenssimaksuja. Tästä [400–500] miljoonan euron summasta se sai [300–400] miljoonaa ([80–85] %) Starbucks Coffee BV:ltä ja [60–70] miljoonaa euroa ([15–20] %) SMBV:ltä.

<sup>(62)</sup> Starbucksin mukaan näissä Starbucks US:n Alki LP:lle maksamissa maksuissa on kyse maailmanlaajuisesta kustannusten oikaisusta, jonka tarkoituksena oli kompensoida sitä, että Alki LP sai SMBV:ltä vähemmän lisenssimaksuja, mikä johtui Starbucksin maailmanlaajuisesta paahdetun kahvin hinnoitteluperiaatteesta.

<sup>(63)</sup> Tämä ”markkinaehtoinen tuotto” lasketaan Yhdysvaltojen siirtohinnoittelusääntöjen mukaisesti, ja se määritetään kaikille Starbucks Coffee BV:n ja SMBV:n toiminnoille.

<sup>(64)</sup> Starbucks ei voinut toimittaa tietoja kertaluonteisista maksuista brändiin tai liiketoimintakonseptiin jaoteltuina vuosilta 2005 ja 2006. [CV 1:n] maksamien lisenssimaksujen ja kertaluonteisten maksujen välillä on jonkin verran eroja, kuten Starbucksin laatimasta yhteenvedosta ja [CV 1:n] tuloslaskelmista käy ilmi. Starbucks ei ole pystynyt selvittämään näiden erojen tarkkaa syytä.

<sup>(65)</sup> Ennen vuotta 2005 Starbucks Corporationille ei maksettu kertaluonteisia maksuja, koska [CV 1] tuotti tappiota vuoteen 2005 saakka.

<sup>(66)</sup> Tämä summa olisi kuitenkin keskimäärin [...] pienempi, jos Starbucks Corporationilta saatuja tuloja ei otettaisi huomioon jäännösvoittovarannon laskemisessa.

<sup>(67)</sup> Tämä summa olisi kuitenkin keskimäärin [...] pienempi, jos Starbucks Corporationilta saatuja tuloja ei otettaisi huomioon jäännösvoittovarannon laskemisessa.

<sup>(68)</sup> Katso johdanto-osan 146 kappale.

### 2.6.5 Tietoa SCTC:stä ja SMBV:n maksamista raakakahvin hinnoista

- (114) Koska SMBV hankkii raakakahvin konserniliiketoimen kautta – se siis ostaa ne SCTC:ltä –, komissio pyysi tietoja siitä, miten tällaisen konserninsisäisen liiketoimen hinnat määritetään ja miten kunkin vuoden hinta määritetään SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta soveltaen.
- (115) Starbucks toimitti SCTC:n tasetiedot ja tuloslaskelmat vuodesta 2005 alkaen. Taulukossa 4 esitetään näiden asiakirjojen sisältämät tiedot. Komissio lisäsi tähän päätökseen SCTC:n soveltaman raakakahvin voittolisälaskelman (valmistus- ja hankintakulut). Vuodesta 2005 alkaen saatavilla olevien kirjanpito tietojen mukaan raakakahvikustannusten voittolisä oli vuosina 2005–2010 keskimäärin [noin kolme prosenttia], kun se vuosina 2011–2014 oli keskimäärin [noin 18 prosenttia].
- (116) Vuodesta 2011 alkaen Starbucks mukautti raakakahvin myyntiin sovellettavaa siirtohintaperiaatetta kasvattaakseen tuotekustannusten voittolisää, koska SCTC:n toiminnoista tuli yhä tärkeämpiä; etenkin sen asiantuntemus kahvin hankinnassa lisääntyi, ja mikä vielä merkittävämpää, se oli yhtenä omistajana mukana kehitteillä olevan C.A.F.E Practices -ohjelman toiminnassa.
- (117) C.A.F.E. Practices -ohjelma aloitettiin vuonna 2004 samalla, kun Costa Ricassa avattiin SCTC:n kahvinviljelijöiden tukikeskus. Tarkoituksena oli kehittää ohjelma, jonka avulla viljelijöillä, maahantuojilla ja ostajilla olisi jatkuva keskusteluyhteys i) kahvin laadun parantamiseksi, ii) taloudellisen vastuullisuuden varmistamiseksi maksujen osalta kaikilla toimitusketjun tasoilla, iii) yhteiskuntavastuun edistämiseksi työolosuhteiden, työntekijöiden oikeuksien suojelun ja asianmukaisten elinolosuhteiden osalta ja iv) ympäristöjohtajuuden kehittämiseksi raakakahvin kasvatuksessa ja jalostuksessa.
- (118) Jotta voidaan varmentaa, että lisääntyneet toiminnot, joilla Starbucks selittää kasvanutta voittolisää, on vahvistettu myös kirjanpidossa, taulukossa 4 esitetään myös SCTC:n varat. Vaikka taseen loppusumma on kasvanut merkittävästi vuodesta 2010 alkaen, se johtuu pääasiassa lisääntyneistä kassavaroista. Käteisnettovarot ovat lisääntyneet hieman alle kolmanneksella vuosien 2010–2014 välisen neljän vuoden aikana.
- (119) Starbucksin toimittamien SCTC:n vuosikertomuksien lisähuomautuksissa ei kuvata minkäänlaisia eroja riskeissä, toiminnoissa tai varoissa vuodesta 2010 vuoteen 2011. Tämän ajanjakson toimintoja ja riskejä kuvataan identtisesti, ts. kummankin vuosikertomuksen mukaan SCTC:n pääasiallinen toiminta liittyy laadukkaan raakakahvin ostamiseen ja myymiseen sekä laadunvarmistukseen ja muihin operaatioihin (logistiikkaan, varastointiin, sekoittamiseen, kofeiinin poistoon jne.) liittyviin toimintoihin.

## SCTC:n taloudelliset tiedot

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
SCTC:n myynti	[500–600 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[500–600 miljoonaa]	[900–1 000 miljoonaa]	[1,5–2 miljardia]	[1–1,5 miljardia]	[900–1 000 miljoonaa]
SCTC:n valmistus- ja hankintakulut	[500–600 miljoonaa]	[500–600 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[400–500 miljoonaa]	[800–900 miljoonaa]	[1–1,5 miljardia]	[800–900 miljoonaa]	[700–800 miljoonaa]
Bruttokate (myynti – valmistus- ja hankintakulut)	[20–30 miljoonaa]	[30–40 miljoonaa]	[40–50 miljoonaa]	[30–40 miljoonaa]	[40–50 miljoonaa]	[30–40 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[200–300 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]
Valmistus- ja hankintakulujen bruttokate	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[4,5–7,5] %	[16,5–19,5] %	[16,5–19,5] %	[19,5–22,5] %	[16,5–19,5] %
Toimintakulut (paitsi proviisiot)	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]
Voitto ennen veroja	[10–20 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[30–40 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[200–300 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]
Verot	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[1–10 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]
Nettotulos	[10–20 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa] (*)	[20–30 miljoonaa] (*)	[20–30 miljoonaa]	[20–30 miljoonaa]	[10–20 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]
Kokonaisvarat	[200–300 miljoonaa]	[200–300 miljoonaa]	[200–300 miljoonaa]	[200–300 miljoonaa]	[200–300 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[300–400 miljoonaa]	[500–600 miljoonaa]	[600–700 miljoonaa]	[700–800 miljoonaa]
Kokonaisnettokäteisvarat ja muut varat (ml. rahoitusomaisuusarvopaperit)	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[300–400 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]	[100–200 miljoonaa]

(\*) Mukaan luettuina muusta kuin varsinaisesta toiminnasta aiheutunut verojen jälkeinen tuotto [1–10 miljoonaa] CHF vuonna 2006 ja [800–900 tuhannen] CHF:n suuruinen tappio vuonna 2007.

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Valmistus- ja hankintakulujen voittolisä	[1,5–4,5] %	[1,5–4,5] %	[1,5–4,5] %	[1,5–4,5] %	[4,5–7,5] %	[1,5–4,5] %	[16,5–19,5] %	[13,5–16,5] %	[19,5–22,5] %	[16,5–19,5] %

(120) Koska Starbucks vetosi C.A.F.E. Practices -ohjelmaan perustellessaan SCTC:n perimän marginaalin korotusta, komissio pyysi Starbucksia toimittamaan kyseisestä ohjelmasta ja viljelijöiden tukikeskuksista aiheutuneet kustannukset. Starbucks toimitti arviot i) C.A.F.E. Practices -ohjelman ja ii) viljelijöiden tukikeskusten vuotuisista kustannuksista, jotka on esitetty taulukossa 5.

Taulukko 5

## C.A.F.E. Practices -ohjelman ja viljelijöiden tukikeskusten suorat ja epäsuorat kulut

(USD)

	TK04	TK05	TK06	TK07	TK08	TK09	TK10	TK11	TK12	TK13	TK14
1) C.A.F.E Practices -ohjelmaan kohdistetut kulut	Ei sovelleta	Ei sovelleta	Ei sovelleta	Ei sovelleta	Ei sovelleta	Ei sovelleta	[500 000–600 000]	[100 000–200 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]
2) Viljelijöiden tukikeskusten kulut	[800 000–900 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]
3) Muut C.A.F.E. Practices -ohjelmaan liittyvät kulut	Ei sovelleta	Ei sovelleta	[60 000–70 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[200 000–300 000]	[700 000–800 000]	[400 000–500 000]	[60 000–70 000]	[200 000–300 000]	[1 000 000–10 000 000]
<b>Yhteensä</b>	[800 000–900 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1 000 000–10 000 000]

(121) Vuosina 2011–2014 C.A.F.E. Practices -ohjelman ja viljelijöiden tukikeskuksen yhdistetyt kustannukset olivat enimmillään [0,5–1] prosenttia SCTC:n ostaman raakakahvin arvosta <sup>(69)</sup>.

<sup>(69)</sup> Arvo vuonna 2014, laskettu vertaamalla C.A.F.E. Practices -ohjelman ja viljelijöiden tukikeskusohjelman arvioituja kokonaiskustannuksia SCTC:n valmistus- ja hankintakuluihin Yhdysvaltojen dollarin ja Sveitsin frangin vaihtokurssilla korjattuna.

- (122) Tältä osin Starbucks katsoi, että C.A.F.E. Practices -ohjelmaa tulisi pitää teollis- ja tekijänoikeuksina, jonka arvo ei liity siitä koituviin kustannuksiin.
- (123) Komissio pyysi Starbucksia toimittamaan siirtohinnoitteluraportin, joka kattaa SCTC:n SMBV:lle myymän raakakahvin hinnoittelun. Starbucksin mukaan sellaista siirtohinnoitteluasiakirjaa, joka koskisi SCTC:n ja SMBV:n välistä suhdetta, ei ole aiemmin laadittu. Starbucks vastasi komission pyyntöön toimittamalla sille 13 päivänä huhtikuuta 2015 erillisen raportin SCTC:n siirtohinnoista.
- (124) Tämän siirtohinnoittelua koskevan erillisraportin mukaan SCTC määrittää tytäryhtiöiltään perimänsä hinnat soveltamalla sen toimittamaan raakakahviin liittyviin tuotekuluihin tiettyä voittolisää.
- (125) Jotta voitaisiin määrittää SCTC:n raakakahvin hankintaan liittyvien tuotekustannusten nykyinen markkinaehtoinen voittolisä, määritettiin kolme erillistä osaa:
- teollis- ja tekijänoikeudet – C.A.F.E. Practices -ohjelma: SCTC hallinnoi C.A.F.E. Practices -ohjelmaa ja käyttää arvokasta taitotietoa, jolla Starbucksin liiketoimintoihin sisältyvänä varmistetaan jatkuvat toimitukset ja tuetaan Starbucksin brändin jatkuvuutta. Starbucks analysoi tätä liiketoimea käyttämällä vertailukelpoisia lisenssisopimuksia, jotka liittyvät elintarvike- ja maatalousteknologiaihin.
  - Hankinnat: SCTC tuottaa raakakahvin hankintapalveluja. Starbucks analysoi tätä liiketoimea käyttämällä vertailukelpoisia kolmenvälisiä hankintasopimuksia.
  - Rahoitus: SCTC:n tulisi saada tuottoa rahoituskuluista, joita sille koituu myymättömän vaihto-omaisuuden pitämisestä ja raakakahvin nettosaamisista. Starbucks analysoi asianmukaisen rahoitustuoton, joka pitäisi palauttaa SCTC:lle.
- (126) Kun yhdistetään jokaisen SCTC:n analysoiman erillisen osan tulokset, raakakahvia koskeva yhdistelmätulos vuosilta 2005–2014 olisi taulukossa 6 esitetyn mukainen:

Taulukko 6

## Tuotekustannuksiin liittyvä voittolisä

Osa-alue	Tuotekustannuksiin liittyvä voittolisä Alakvartiili	Tuotekustannuksiin liittyvä voittolisä Mediaani	Tuotekustannuksiin liittyvä voittolisä Yläkvartiili (%)
Teollis- ja tekijänoikeudet – C.A.F.E. Practices -ohjelma	1,4	4,2	9,9
Hankinta	4,7	6,0	8,0
Rahoitus	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]
<b>Tuotekustannuksiin liittyvän voittolisän kokonaisprosenttiosuus</b>	[7,5–10,5]	[10,5–13,5]	[19,5–22,5]

- (127) Siirtohinnoittelua koskevan erillisraportin mukaan tuotekulujen kokonaisvoittolisän, jonka SCTC laskutti SMBV:lle myydystä kahvista, yhdistetty markkinaehtoperiaatteen mukainen vaihteluväli on [noin yhdeksän prosentin] alakvartiiliin ja [noin 21 prosentin] yläkvartiiliin välillä; mediaani on [noin 12 prosenttia] vuosien 2005–2014 välisellä ajanjaksolla.
- (128) Starbucksin mukaan SCTC:n varsinainen toteutunut bruttokate <sup>(70)</sup> on suoraan markkinaehtoperiaatteen mukaisen vaihteluvälin mukainen. Tästä todisteena on se, että vuosina 2005–2014 SCTC:n myynnin bruttokate oli painotetun keskiarvon perusteella [noin 12 prosenttia].

<sup>(70)</sup> Bruttokate on sama kuin bruttovoitto (ts. myynti vähennettynä valmistus- ja hankintakuluilla) jaettuna myynnillä, ks. johdanto-osan 84 kappale.



- (129) Komissio pyysi Starbucksia toimittamaan voittolisää koskevat tiedot ja osatekijät, joita käytettiin komissiolle toimitettujen, vuosien 2005–2014 kvartiili- ja mediaanilukujen määrittämisessä. Starbucks ilmoitti, ettei tällaisia tietoja ole saatavilla.
- (130) Starbucks toimitti 29 päivänä kesäkuuta 2015 tietoja, joilla se perusteli siirtohinnoittelua koskevassa erillisraportissa ilmoitettua raakakahvin hinnoittelua ja etenkin taulukossa 6 esitettyjä lukuja, joiden perusteena olevia tietoja komissio oli pyytänyt.
- (131) Toisin kuin Starbucksin 13 päivänä huhtikuuta 2015 toimittamassa taulukossa esitettiin, C.A.F.E. Practices -ohjelmaa koskevat luvut 1,4 prosenttia ja 9,9 prosenttia eivät tarkoita alakvartiilia (25. kvartiilia) ja yläkvartiilia (75. kvartiili). Ne ovat itse asiassa kaksi äärilukua, ts. lisenssisopimusten vertailun pienin ja suurin arvo. Kesäkuun 29 päivänä 2015 toimittamissaan tiedoissa Starbucks määrittä 11 teknologian lisensointiin liittyvää lisenssisopimusta, joiden se katsoo olevan verrattavissa C.A.F.E. Practices -ohjelmaan. Nämä sopimukset liittyvät elintarvike- ja juomatuotteisiin. Prosenttiosuuskien vaihteluväli, johon Starbucks päätyy, on esitetty taulukossa 7. Starbucks selitti, että taulukossa 7 esitetty ”tuotekuluihin liittyvän voittolisän prosenttiosuus” ”lasketaan jokaisen havainnon keskiarvolla jaettuna yhdellä ja vähennettynä havainnon keskiarvolla”, mutta ei perustellut, miksi tämä vaihe toteutettiin eli miksi tuotekustannuksiin liittyvä voittolisä laskettiin jättämällä tiedot tai arviot mainittuihin sopimuksiin liittyvien yritysten kustannuksista kokonaan pois.

Taulukko 7

**Starbucksin selitys aiemmin toimitetuista C.A.F.E. Practices -ohjelmaa koskevista tiedoista (hinnoittelua koskeva kvartiiliväli 1,4–9,9 prosenttia)**

	Average Observation	Percentage Markup on Product Cost
Highest Observed Value	9,0 %	9,9 %
Upper Quartile	6,0 %	6,4 %
Median	4,0 %	4,2 %
Lower Quartile	2,7 %	2,8 %
Lowest Observed Value	1,4 %	1,4 %
Observations	11	11

- (132) Kesäkuun 29 päivänä 2015 toimittamissaan tiedoissa Starbucks esitti myös tietoja SCTC:n hankintatoiminnan hinnoittelusta, jonka arvioinnissa käytettiin Starbucksin PowerK- ja LIVEDGAR-tietokannoista määrittämiä vertailukelpoisia liiketoimia. Kolmeatoista sopimusta, joiden nojalla ulkopuolinen ostoagentti tarjoaa osto- ja myyntipalveluita, pidetään yhdenmukaisina niiden hankintapalvelujen kanssa, joita SCTC tarjosi SMBV:lle.
- (133) Analyysin tulokset esitetään prosenttiosuuksina ”vapaasti aluksessa (FOB)” -tuotekustannuksista, jotka tarkoittavat asiakkaalta toimitetuista tuotteista perittyjä kustannuksia. Esitettyjen havaintojen mediaani on kuusi prosenttia. Starbucks esittää tuloksen tuotekustannusten kvartiilivälinä, joka on 4,7–8,0 prosenttia.
- (134) Käytetyt havainnot liittyvät sopimuksiin, jotka on tehty seuraavien päätoimijoiden kanssa, ja provisioihin vapaasti aluksessa -hintojen prosenttiosuuksina, jotka on esitetty sulkeissa: Aeropostale, Inc. (5 %); Ateca Production International, Inc. (7 %); BELL SPORTS CORP. (6 %), COLUMBIA SPORTSWEAR CO (1,5 %); Designs Apparel Inc. (5 %); F.I.S. Inc. (10 %); He-Ro Industries Incorporated (10 %); JONES APPAREL GROUP INC/NINE WEST GROUP INC. (10 %); Mannesmann Pipe&Steel Corporation (2 %), Skin Shoes LLC (8 %); Skin Inc. (6 %); TI Sportswear Inc. (4,7 %) ja WW Mexicana (1 %). Näiden havaintojen kvartiiliväli on 4–8,5 prosenttia. Kuten C.A.F.E. Practices -ohjelman hinnoittelun yhteydessä, Starbucks ilmoitti, että ”myyntiprosentti lasketaan vapaasti aluksessa -hinnan prosenttina jaettuna yhdellä ja lisätynä vapaasti aluksessa -hinnan prosentilla” <sup>(71)</sup>. Tätä muutosta vertailevan analyysin lukuihin ei selitetä, eikä se näytä vastaavan mitään tavanomaista rahoitussoikeutta.

<sup>(71)</sup> FOB = Free on Board, vapaasti aluksessa.

- (135) Starbucks laskee lopuksi hinnan myös rahoitustoiminnolle, josta SCTC:n tulisi Starbucksin mukaan saada tuottoa "raakakahvin omistamisesta ja nettosaatavien rahoituksesta omalla riskillään ja omaan lukuunsa". Tämän tuoton Starbucks laskee soveltamalla SCTC:n vuoden 2014 saamiin ja vaihto-omaisuusvarastoon keskimääräisiä pääomakustannuksia ("WACC"). Tällä perusteella saatava luku on [noin kolme prosenttia].
- (136) Niiden tuottojen laskemiseksi, jotka SMBV sai SCTC:ltä ostetun raakakahvin paahtamisesta, komissio pyysi Starbucksia ilmoittamaan hinnan, jonka SMBV maksoi SCTC:lle. Starbucks toimitti yhteenvedon keskimääräisistä hinnoista (yhtä naulaa kohti), jotka SCTC laskutti SMBV:ltä, ja summat, jotka SMBV maksoi SCTC:lle. Nämä luvut on esitetty taulukossa 8. SMBV ei ole maksanut SCTC:lle muita maksuja.

Taulukko 8

**SMBV:n SCTC:lle maksamat summat raakakahvin ostamisesta**

Ostot SCTC:ltä

TK	Ostojen arvo euroina	Ostojen määrä nauloina	Yksikköhinta euroa/naula
2002	—	—	
2003	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2004	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2005	[10 000 000–20 000 000]	[1 000 000–10 000 000]	[1,0000–1,5000]
2006	[10 000 000–20 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2007	[20 000 000–30 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[1,0000–1,5000]
2008	[20 000 000–30 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2009	[20 000 000–30 000 000]	[10 000 000–20 000 000]	[1,0000–1,5000]
2010	[30 000 000–40 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[1,0000–1,5000]
2011	[40 000 000–50 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[2,0000–2,5000]
2012	[60 000 000–70 000 000]	[20 000 000–30 000 000]	[2,0000–2,5000]
2013	[60 000 000–70 000 000]	[30 000 000–40 000 000]	[1,5000–2,0000]
2014	[60 000 000–70 000 000]	[40 000 000–50 000 000]	[1,5000–2,0000]

## 2.6.6 Starbucks-myymlöitä koskevia tietoja ja lukuja

- (137) SMBV:n jakelemat tuotteet, jotka se on joko tuottanut itse tai ostanut muilta toimittajilta, myydään myymälöihin. Jotkin myymälöistä ovat itsenäisiä, jotkin omistaa Starbucks. Komissio pyysi tietoja selvittääkseen, onko konsernin omistamiin myymälöihin ja itsenäisiin myymälöihin sovellettavissa kaupallisissa ehdoissa eroja.
- (138) Starbucks-myymlöiden osalta Starbucks toimitti tietoa erilaisista lisenssinhaltijaohjelmista ja kelpoisuuskriteereistä, jotka liittyvät Starbucks-myymlöiden kehittämiseen Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan alueella, yhteenvedon tällä alueella olevista myymälöistä sekä myymälöiden liikevaihtoa ja niiden Starbucks Coffee BV:lle maksamia lisenssimaksuja koskevia lukuja vuodelta 2012. Näiden tietojen mukaan se lisenssimaksujen prosenttiosuus liikevaihdosta, joka kolmessa erityyppisessä lisenssiohjelmassa (riippumattomat maantieteellisen lisenssin haltijat, yhtiön omistamat maantieteellisen lisenssin haltijat ja kanavalisenssinhaltijat) maksetaan, vaihtelee maittain, ja se on [5–10] prosenttia.

## 2.6.7 Tietoa Starbucksin käyttämien muiden paahtimoiden kannattavuudesta

- (139) Komissio pyysi Starbucksilta taloudellisia tietoja konsernin käyttämien muiden paahtimoiden kannattavuudesta. Erityisesti pyyntö koski Starbucks Manufacturing Corporationina, jäljempänä 'SMC', jonka määritettiin julkisten tietojen perusteella kuuluvan Starbucks-konserniin. Komissio pyysi näitä tietoja, koska OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeissa suositellaan käyttämään sisäisiä tietoja voitonjaon markkinaehtoisuuden testaamiseksi <sup>(72)</sup>. Starbucks totesi, että SMC oli ainoa paahtimo, jota konserni käyttää SMBV:n lisäksi. Koska SMC:llä ei ole tarkastettua kirjanpitoa, Starbucks toimitti pro forma -kirjanpitoliedot, jotka perustuvat yrityksen sisäiseen raportointiin.
- (140) Starbucksin toimittamat tiedot on esitetty taulukossa 9. Tätä päätöstä varten komissio laski yhteen myyntituotot ja toimintamenuotot <sup>(73)</sup>, kun otetaan huomioon, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa SMBV:n markkinaehtoiseksi korvaukseksi on sovittu [9–12] prosenttia toimintamenuotoista. SMC:n osalta tämä luku oli noin 500 prosenttia neljän viime tilikauden aikana.

Taulukko 9

## Taloudelliset tiedot Yhdysvaltoihin sijoittautuneesta Starbucks Manufacturing Corporation -valmistus-yhtiöstä

	2011	2012	2013	2014
Starbucks Manufacturing Corporationin myynti	[700 000 000– 800 000 000]	[1 000 000 000– 1 500 000 000]	[1 000 000 000– 1 500 000 000]	[1 000 000 000– 1 500 000 000]
Myytyjen hyödykkeiden kustannukset	[(500 000 000)– (600 000 000)]	[(800 000 000)– (900 000 000)]	[(800 000 000)– (900 000 000)]	[(700 000 000)– (800 000 000)]
Muut tulot ja tuotot	[100 000– 200 000]	[600 000– 700 000]	[300 000– 400 000]	[1 000 000– 10 000 000]
Vähennykset	[(40 000 000)– (50 000 000)]	[(60 000 000)– (70 000 000)]	[(70 000 000)– (80 000 000)]	[(80 000 000)– (90 000 000)]
Palkkojen osuus	[(10 000 000)– (20 000 000)]	[(20 000 000)– (30 000 000)]	[(20 000 000)– (30 000 000)]	[(30 000 000)– (40 000 000)]
Poistojen osuus	[(10 000 000)– (20 000 000)]	[(10 000 000)– (20 000 000)]	[(10 000 000)– (20 000 000)]	[(10 000 000)– (20 000 000)]
Kokonaistulot	[100 000 000– 200 000 000]	[400 000 000– 500 000 000]	[300 000 000– 400 000 000]	[500 000 000– 600 000 000]
Voittomarginaali (tulot/ myynti)	[20 %–25 %]	[30 %–35 %]	[30 %–35 %]	[35 %–40 %]
Toimintamenuoihin liit- tyvä tuotto (tulot/vähenn- ykset)	[400 %–450 %]	[650 %–700 %]	[500 %–550 %]	[550 %–600 %]

## 2.7 Kuvaus erilaisista sopimuksista, joissa määritellään SMBV:n tehtävät ja vastuut

- (141) Kun SMBV perustettiin Alankomaissa, se laati erilaisia sopimuksia, joilla määritellään SMBV:n ja sen vastapuolten roolien ja vastuiden sopimukselliset jaottelut. Tämän päätöksen kannalta merkitykselliset kolme sopimusta ovat SMBV:n ja Alki LP:n välinen paahtosopimus, SMBV:n ja SCTC:n välinen raakakahvin ostosopimus ja SMBV:n ja myymälöiden välinen toimitussopimus.

<sup>(72)</sup> Ks. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden kohta 2.141: "Jos yhdistettyjen voittojen jakamista tukevia riittävän luotettavia vertailukelpoisia liiketoimia ei ole, on harkittava sellaisten sisäisten tietojen käyttöä, jotka voivat olla luotettava keino voitonjaon markkinaehtoisuuden määrittämiseksi tai testaamiseksi. Se, minkätyyppiset sisäiset tiedot ovat merkityksellisiä, määräytyy kunkin tapauksen ominaispiirteiden ja olosuhteiden mukaan, ja niiden on täytettävä tässä luvussa ja etenkin 2.116–2.117 ja 2.132 kohdassa esitetyt ehdot. Nämä tiedot saadaan yleensä verovelvollisen kustannuslaskennasta tai kirjanpidosta."

<sup>(73)</sup> Kohdassa "Vähennykset" ilmoitetun määrän katsotaan kuuluvan toimintamenuoihin, koska se koostuu enimmäkseen henkilöstökuluista sekä poisto- ja korjauskuluista.

- (142) Paahtosopimus, joka tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2002, koskee valmistusprosessia. Paahtosopimuksen nojalla Alki LP on päätoimija ja SMBV paahtimon omistaja. SMBV maksaa Alki LP:lle lisenssimaksuja, joiden vastineeksi Alki LP myöntää SMBV:lle luvan käyttää teollis- ja tekijänoikeuksia ja vastaa SMBV:n liiketoiminnan yrittäjäriskistä, kuten lisäkustannuksista ja tuotteiden myynnistä. SMBV paahtaa raakakahvin ja tuo paahtetun kahvin ja muita kahviin liittyviä tuotteita myymälöiden saataville (jäljempänä käsiteltävän toimitussopimuksen ja aluekehitys- ja toimintasopimuksen<sup>(74)</sup> mukaan). Paahtimon omistajana SMBV:n on varmistettava, että paahtimossa käytetään asianmukaisia laitteita ja toteutetaan asianmukaisia prosesseja ja että tuotteet valmistetaan Alki LP:n antamien spesifikaatioiden mukaan. SMBV on ostettujen tuotteiden omistaja, ja sen on ostettava ne Alki LP:n nimeämiltä ja/tai hyväksymiltä toimittajilta. SMBV:n on varmistettava, että tuotteet ovat toimitushetkellä Alki LP:n tuotespesifikaatioiden mukaisia, ja SMBV:llä on velvollisuus viipymättä korvata mikä tahansa määrä viallisia tai toimintakelvottomia tuotteita omalla kustannuksellaan. Alki LP vastaa kuitenkin sellaisiin tappioihin liittyvistä riskeistä, joita voi aiheutua tuotteiden tuotannon, myynnin, kuljetuksen, varastoinnin, käsittelyn tai muun käytön yhteydessä, ja sen on vapautettava SMBV kaikista korvausvaateista.
- (143) Raakakahvin ostosopimus tuli voimaan 22 päivänä huhtikuuta 2002, ja siinä määritetään ehdot, joiden mukaan SCTC myy raakoja kokonaisia kahvipapuja SMBV:lle. SCTC myy pavut SMBV:lle hinnoilla, jotka on määritetty SCTC:n laatimissa hinnastoissa. SMBV tekee ostotilauksen kahvista ostoennusteiden perusteella. SCTC toimittaa pavut [...].
- (144) Toimitussopimuksessa määritetään vastuut, jotka liittyvät oleellisten Starbucks-hyödykkeiden toimittamiseen SMBV:n ja myymälöiden välillä. Myymälät sitoutuvat ostamaan kaiken brändätyn paahtetun kahvin ja muut oleelliset kahviin liittyvät hyödykkeet tässä sopimuksessa määritetyn mukaisesti ainoastaan SMBV:ltä tai hyväksytyiltä toimittajilta hinnoilla, jotka määritetään joko tämän sopimuksen liitteenä olevalla kaavalla (kahvi ja kahviin liittyvät tuotteet) tai [...] hinnaston mukaan (muut hyödykkeet). Myymälöiden on toimitettava SMBV:lle [kausittainen] ostoennuste<sup>(75)</sup>, kun taas SMBV takaa myymälöille, että kun kahvi ja muut hyödykkeet lähtevät SMBV:n varastolta, ne ovat virheettömiä, ja jos näin ei ole, SMBV korvaa maksutta kaikki vialliset tuotteet tai antaa myymälöille hyvityksen<sup>(76)</sup>.

## 2.8 Kustannusten jakamista koskeva sopimus

- (145) Kustannusten jakamista koskevassa sopimuksessa, jonka Alki LP ja Starbucks Corporation tekivät 1 päivänä elokuuta 2006, määritellään Alki LP:n suorat oikeudet lisensoida ja alilisensoida kolmansille osapuolille oikeus i) ylläpitää [...] Starbucks-myymälöitä [...], ii) [...] ylläpitää "[...]" ja iii) valmistaa ja/tai jakaa tuotteita tavaramerkkejä sekä teknologiaa ja taitotietoa käyttäen.
- (146) Kustannusten jakamista koskevan sopimuksen nojalla Alki LP maksaa Starbucks Corporationille rojaltimaksuja, palvelumaksuja Starbucks Corporationin tuottamista palveluista ja kustannusten jakamiseen liittyviä maksuja tiettyjen aineettomien hyödykkeiden kehittämiseksi. Rojaltimaksut koostuvat i) kertaluonteisesta rojaltilta, joka maksetaan tavaramerkkiin ja liiketoimintakonseptiin liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista, ja ii) jatkuvasta rojaltilta, jota maksetaan kahviin liittyvää asiantuntemusta koskevista teollis- ja tekijänoikeuksista. Tämän sopimuksen mukaisia maksuja on käsitelty tarkemmin johdanto-osan 112 ja 113 kappaleissa.

## 2.9 Starbucksin ja kolmansien osapuolten väliset sopimukset, jotka liittyvät kahvin valmistukseen ja myyntiin

- (147) Jotta komissio voisi vertailla SMBV:n ja Starbucks-konsernin välillä sovittuja kaupallisia ehtoja ja etenkin paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksettua rojaltimaksua Starbucks-konsernin ja kolmansien osapuolten välillä sovittuihin kaupallisiin ehtoihin, komissio pyysi Starbucksia toimittamaan kaikki teollis- ja tekijänoikeuksien lisensointiin liittyvät sopimukset ja kaikki kahvin paahtamisen ulkoistamista koskevat sopimukset. Lisäksi komissio pyysi tietoja kaupallisista ehdoista, joita sovelletaan Starbucks Corporationin ja sen koko konsernia palvelevan, Yhdysvalloissa sijaitsevan paahtoyhtiön välillä.
- (148) Komission pyynnön johdosta Starbucks toimitti sopimukset, jotka on tehty seuraavien yritysten kanssa:

— [Riippumaton valmistusyhtiö 2], ("riippumaton valmistusyhtiö 2"), [...]. Starbucks teki [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] kanssa kahvin paahtamisen alihankintaa koskevia kahdentyyppisiä sopimuksia, joita on muutettu useita kertoja. Teknologian lisensointia koskevalla sopimuksella, joka tehtiin [ennen vuotta 2008], Starbucksin tytäryhtiö [...] myöntää [riippumattomalle valmistusyhtiö 2:lle] yksinoikeudettoman lisenssin muun muassa käyttää Starbucksin teknologiaa ja taitotietoa paahtetun kahvin tuottamiseen ja myymiseen

<sup>(74)</sup> Tämän sopimuksen nojalla Starbucks Coffee BV:llä on oikeus myöntää kolmansille osapuolille lisenssi tavaramerkin nojalla toimivien ja konsernin teknologiaa ja taitotietoa hyödyntävien Starbucks-myymälöiden kehittämistä, omistamista ja ylläpitämistä varten.

<sup>(75)</sup> Toimitussopimuksen mukaan [...].

<sup>(76)</sup> Starbucks täsmensi, että toimitussopimukset tekee Starbucks [...] ja että ne ovat vakiosopimuksia, joiden ehdot ja edellytykset määrittää Starbucks [...], ks. Starbucksin huomautukset johdanto-osan 6.14 kappaleesta.

valituille kolmansille osapuolille, joiden kanssa Starbucks on tehnyt toimitussopimuksia, kuten [riippumaton valmistusyhtiö 5] [...]. [Riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] on toteutettava palvelunsa niin, että paahdettu kahvi on laadukasta, ja sen vuoksi [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] on muun muassa täytettävä tietyt laatuvaatimukset, jotka Starbucks on määrittänyt. Teknologian lisensoimista koskevassa sopimuksessa määrätään, ettei [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] tarvitse maksaa lisenssistä mitään maksuja <sup>(77)</sup>. Raakakahvin toimittamista koskevassa sopimuksessa määrätään, että [riippumattomalla valmistusyhtiö 2:lla] on velvollisuus ostaa raakakahvi yksinomaan Starbucksilta kiinteään hintaan [tietyn määrän perusteella].

- [Riippumaton valmistusyhtiö 3], (“[riippumaton valmistusyhtiö 3]”), [...]. [Vuoden 2008] jälkeen tehdyn paahtolisenssisopimuksen nojalla [riippumaton valmistusyhtiö 3] tarjoaa kahvinpaahtopalveluita, joita se myy Starbucksille ja [riippumattoman valmistusyhtiö 3:n] ja Starbucksin väliselle yhteisyritykselle, jonka nimi on [riippumattoman valmistusyhtiö 3:n ja Starbucksin yhteisyritys]. Se ylläpitää Starbucks-kahviloita [tietyssä maassa]. [Riippumaton valmistusyhtiö 3] maksaa Starbucks [...]:lle [...] Yhdysvaltojen dollarin suuruisen paahtomaksun [tietystä määrästä] tuotettua raakakahvia, jota on myyty [riippumattoman valmistusyhtiö 3:n ja Starbucksin yhteisyritykselle].
  
- [Riippumaton valmistusyhtiö 4], (“[riippumaton valmistusyhtiö 4]”), [...]. Jotta [riippumaton valmistusyhtiö 4] voisi antaa kahvin paahtamisen alihankintaan, se teki kolmentyyppisiä sopimuksia, joista vain [vuoden 2008 jälkeen] tehty [...] ostosopimus toimitettiin komissiolle. Sopimuksen nojalla Starbucks nimeää [riippumattoman valmistusyhtiö 4:n] valmistamaan, pakkaamaan, tuottamaan ja toimittamaan kahvituotteita. Sopimuksissa ei määrätä Starbucksille maksettavista maksuista tai rojalteista. Valmistuksessa on noudatettava tiettyjä tuotespesifikaatioita ja vaatimuksia, jotka Starbucks on asettanut. Sopimuksessa määrätään, että [riippumattoman valmistusyhtiö 4:n] on myytävä tuotteet Starbucksille ja sen tytäryhtiöille raakakahville asetettuun hintaan (Starbucksin mukaan raakakahviin liittyvissä kuluissa on kyse vain ns. läpimenokulusta [riippumattomalle valmistusyhtiö 4:lle]) toimituskuluineen, johon lisätään muuntomaksu. Tämä muuntomaksu sisältää [...] paahtomaksut. Hinnoittelukaavan perusteella saadaan myyntihinta [tietylle määrälle] paahdettua kahvia. Starbucks väittää, että tästä saatava kokonaisuuntomaksujen marginaali on [5–10] prosenttia, muttei perustele, miten tähän väitettyyn voittolisään päädyttiin.
  
- [Riippumaton valmistusyhtiö 5] (“[riippumaton valmistusyhtiö 5]”), [...]. Starbucks teki [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n] kanssa kolmentyyppisiä sopimuksia [ennen vuotta 2008]. Toimitussopimuksen mukana Starbucksilla on velvollisuus toimittaa [riippumattomalle valmistusyhtiö 5:lle] paahtettuja kahvipapuja, tiivistettä ja muita kahviuoman ainesosia hintaan, joka perustuu [Starbucksin] vähittäismyyntikahvilaliiketoiminnassa käytettyyn kahviuoman ainesosien hinnoittelun kaavaan [...]. [...]sopimuksella, joka on valmistus- ja jakelusopimus, [riippumattomalle valmistusyhtiö 5:lle] annetaan oikeus jakaa yksinoikeudella tiettyjä esipakattuja valmiita juomia Starbucksin tavaramerkillä tietyllä alueella. Valmistuksessa on noudatettava tiettyjä tuotespesifikaatioita ja vaatimuksia, jotka Starbucks on asettanut. [...]sopimuksen mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n] ei tarvitse maksaa Starbucksille mitään maksuja tai rojalteja. Tavaramerkkiä ja teknologian lisensointia koskevan sopimuksen mukaan [riippumaton valmistusyhtiö 5] saa käyttää Starbucksin tavaramerkkiä ja sen teknologiaa ja taitotietoa sovittujen tuotteiden valmistuksessa. [Riippumaton valmistusyhtiö 5] maksaa nettomyynnistään [10–15] prosenttia lisenssimaksua tietyn oikaisumekanismin perusteella, jolloin valmisjuomia koskeva maksu on Starbucksin mukaan noin [10–15] prosenttia nettomyynnistä <sup>(78)</sup>.
  
- [Riippumaton valmistusyhtiö 6], (“[riippumaton valmistusyhtiö 6]”), [...]. Starbucks teki [riippumattoman valmistusyhtiö 6:n] kanssa [ennen vuotta 2008] kolmentyyppisiä sopimuksia, joita on sittemmin muutettu. Toimitussopimuksen mukana Starbucksilla on velvollisuus toimittaa [riippumattomalle valmistusyhtiö 6:lle] paahtettuja kahvipapuja, tiivistettä ja muita kahviuoman ainesosia hintaan, joka perustuu [Starbucksin] vähittäismyyntikahvilaliiketoiminnassa käytettyyn kahviuoman ainesosien hinnoittelun kaavaan [...]. Valmistus- ja jakelusopimuksella [riippumattomalle valmistusyhtiö 6:lle] annetaan oikeus jakaa yksinoikeudella tiettyjä esipakattuja valmiita juomia Starbucksin tavaramerkillä [tietyllä alueella]. Valmistuksessa on noudatettava tiettyjä tuotespesifikaatioita ja vaatimuksia, jotka Starbucks on asettanut. Valmistus- ja jakelusopimuksen mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 6:n] ei tarvitse maksaa Starbucksille mitään maksuja tai rojalteja. Tavaramerkkiä ja teknologian lisensointia koskevan sopimuksen mukaan

<sup>(77)</sup> [...].

<sup>(78)</sup> [...].

[riippumaton valmistusyhtiö 6] saa käyttää Starbucksin tavaramerkkiä ja sen teknologiaa ja taitotietoa sovittujen tuotteiden valmistuksessa. [Riippumaton valmistusyhtiö 6] maksaa tuotteen mukaan määräytyvää lisenssimaksua. Starbucksin mukaan tämä maksu on [5–10] prosenttia valmisjuomien nettomyynnistä <sup>(79)</sup>.

- [Riippumaton valmistusyhtiö 7], ("riippumaton valmistusyhtiö 7"), [...]. Starbucks teki [riippumattoman valmistusyhtiö 7:n] kanssa [vuoden 2008 jälkeen] kolmentyyppisiä sopimuksia, joita on sittemmin muutettu. Toimitussopimuksen mukaan Starbucksilla on velvollisuus toimittaa [riippumattomalle valmistusyhtiö 7:lle] kahvijuoman ainesosia, [...], [tietyin määrän mukaan] määräytyvään hintaan. Valmistus- ja jakelusopimuksella [riippumattomalle valmistusyhtiö 7:lle] annetaan oikeus jakaa yksinoikeudella tiettyjä esipakattuja valmiita juomia Starbucksin tavaramerkillä tietyllä alueella. Valmistuksessa on noudatettava tiettyjä tuotespesifikaatioita ja vaatimuksia, jotka Starbucks on asettanut. Valmistus- ja jakelusopimuksen mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 7:n] ei tarvitse maksaa Starbucksille mitään maksuja tai rojalteja. Tavaramerkkiä ja teknologian lisensointia koskevan sopimuksen mukaan [riippumaton valmistusyhtiö 7] saa käyttää Starbucksin tavaramerkkiä ja sen teknologiaa ja taitotietoa sovittujen tuotteiden valmistuksessa. [Riippumaton valmistusyhtiö 7] maksaa alueen mukaan määräytyvää lisenssimaksua, joka on [10–20] prosenttia nettomyynnistä.
- (149) Edellä luetellut sopimukset, jotka Starbucksilla on [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 6:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 7:n] kanssa, luokiteltiin kolmeen luokkaan: i) toimitussopimukset, jotka ovat samankaltaisia kuin johdanto-osan 144 kappaleessa kuvattu toimitussopimus SMBV:n ja kehittäjien välillä; ii) valmistus- ja jakelusopimukset, jotka ovat samankaltaisia kuin SMBV:n ja Alki LP:n välinen sopimus; ja iii) tavaramerkkiä ja teknologian lisensointia koskevat sopimukset, jotka ovat samankaltaisia kuin johdanto-osan 48 kappaleessa kuvattu aluekehitys- ja toimintasopimus Starbucks Coffee BV:n ja myymälöiden välillä. Kolmentyyppisistä sopimuksista, joita Starbucksilla on [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 6:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 7:n] kanssa, vain viimeisen luokan mukaisissa sopimuksissa Starbucksin sopimuskumppaneiden edellytetään maksavan rojaltimaksuja.
- (150) Starbucks toimitti komissiolle myös neljä muuta paahtosopimusta, jotka sillä on [riippumattoman valmistusyhtiö 8:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 9:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 10:n] kanssa.
- [Riippumattoman valmistusyhtiö 8:n] kanssa [vuoden 2008 jälkeen] tehdyssä valmistus- ja toimitussopimuksessa määrätään, että [riippumattoman valmistusyhtiö 8:n] on toimitettava Starbucksille maustettua kahvia tiettyyn hintaan <sup>(80)</sup>. [...] määrätään, että [riippumattoman valmistusyhtiö 8:n] on noudatettava tiukasti teknistä käsikirjaa, joka koskee muun muassa tuotteiden valmistusta. [...] määrätään, että Starbucks myöntää [riippumattomalle valmistusyhtiö 8:lle] rojaltimaksuttoman lisenssin taitotiedon käyttöön valmistusprosessin yhteydessä.
- [Riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] kanssa [vuoden 2008 jälkeen] tehdyssä valmistus- ja toimitussopimuksessa määrätään, että [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] on toimitettava Starbucksille tiettyjä kahvituotteita tiettyyn hintaan <sup>(81)</sup>. [...] määrätään, että [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] on noudatettava tiukasti teknistä käsikirjaa, joka koskee muun muassa tuotteiden valmistusta. Sopimuksen mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] ei tarvitse maksaa Starbucksille mitään maksuja tai rojalteja.
- [Riippumattoman valmistusyhtiö 9:n] kanssa [vuoden 2008 jälkeen] tehdyssä valmistus- ja toimitussopimuksessa määrätään, että [riippumattoman valmistusyhtiö 9:n] on toimitettava Starbucksille maustettua kahvia tiettyyn hintaan <sup>(82)</sup>. [...] määrätään, että [riippumattoman valmistusyhtiö 9:n] on noudatettava tiukasti teknistä käsikirjaa, joka koskee muun muassa tuotteiden valmistusta. [Valmistus- ja jakelusopimuksen] mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 9:n] ei tarvitse maksaa Starbucksille mitään maksuja tai rojalteja. Sopimuksessa viitataan myös teknologian ja tavaramerkin lisensointia koskevaan sopimukseen, jota komissiolle ei kuitenkaan toimitettu.
- [Riippumattoman valmistusyhtiö 10:n] kanssa [vuoden 2008 jälkeen] tehdyssä valmistussopimuksessa on kyse siitä, että [...] paahtimo, joka hankkii kahvipavut suoraan, valmistaa ja paahtaa raakakahvia Starbucksille.

<sup>(79)</sup> Ks. edellinen alaviite [...].

<sup>(80)</sup> [...].

<sup>(81)</sup> [...].

<sup>(82)</sup> [...].

Sopimuksen mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 10:n] ei tarvitse maksaa Starbucksille mitään maksuja tai rojalteja. Sopimuksen [...] selvennetään, että Starbucks omistaa kahvisekoitukseen, paahdon etenemisen aika-lämpötilakäyrään ja paahdamisen päätöspisteeseen jne. liittyvät teollis- ja tekijänoikeudet. Starbucks maksaa [riippumattomalle valmistusyhtiö 10:lle] maksuja kahvista [tietyn määrän perusteella]. Maksu lasketaan tietyllä kaavalla, jonka mukaan paahdamisesta peritään pienempi maksu kuin pakkaamisesta.

#### 2.9.1 Starbucksin esittämät huomautukset kolmansien osapuolten ja Starbucks Manufacturing Corporationin välisistä sopimuksista

- (151) Johdanto-osan 148 kappaleessa lueteltujen sopimusten lisäksi Starbucks toimitti analyysin näiden sopimusten sekä SMBV:n Alki LP:lle maksamien rojaltimaksujen vertailtavuudesta.
- (152) Niiden sopimusten osalta, joilla Starbucks myöntää kolmannelle osapuolelle aineettomia hyödykkeitä (tavaramerkkejä ja tiettyä nimenomaan kahviin liittyvää taitotietoa) koskevan lisenssin, Starbucks erittelee i) ne kolmannet osapuolet, jotka käyttivät näitä aineettomia hyödykkeitä paahtosopimuksen mukaisia Starbucksin kahvin ainesosia sisältävien tuotteiden valmistukseen ([riippumaton valmistusyhtiö 3] ja [riippumaton valmistusyhtiö 2]) ja ii) ne kolmannet osapuolet, jotka jakelivat näitä valmistettuja tuotteita suoraan asiakkaille ([riippumaton valmistusyhtiö 7], [riippumaton valmistusyhtiö 6] ja [riippumaton valmistusyhtiö 5]). [Riippumaton valmistusyhtiö 7], [riippumaton valmistusyhtiö 6] ja [riippumaton valmistusyhtiö 5] käyttävät aineettomia hyödykkeitä vähittäismyyjille (pääasiassa suurille valintamyymälöille) myytävän valmiin kahviuoman tuottamiseen. Starbucksin mukaan [riippumattoman valmistusyhtiö 7:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 6:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n] maksamat rojaltimaksut ovat verrattavissa SMBV:n maksamiin rojalteihin, joiden se arvioi olevan [5–10] prosenttia myynnistä <sup>(83)</sup>.
- (153) Starbucks jaotteli myös kaikki kolmansien osapuolten kanssa vuodesta 2002 alkaen tehdyt sopimukset eri luokkiin. Starbucksin parhaan tietämyksen mukaan pääluokat ovat seuraavat:
- 1) Sopimukset, joiden nojalla kolmannet osapuolet hyödyntävät Starbucksin aineettomia hyödykkeitä (kahviin liittyviä aineettomia hyödykkeitä ja tavaramerkkejä) markkinoilla:
    - Paahtolisenssisopimukset [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 3:n] kanssa.
    - Tavaramerkin ja teknologian lisensointia koskevat sopimukset [riippumattoman valmistusyhtiö 7:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 6:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n] kanssa Starbucksin tavaramerkin ja tietyn kahviin liittyvän erityistaitotiedon hyödyntämiseksi.
  - 2) Erilaiset sopimukset, joiden nojalla kolmannet osapuolet saavat oikeuden käyttää Starbucksin aineettomia hyödykkeitä (teknologiaa, taitotietoa ja tavaramerkkejä) rojaltimaksuttomalla lisenssillä näiden sopimusten erityisluonteen mukaisesti:
    - Erilaiset valmistukseen ja pakkaukseen liittyvät yhteistyösopimukset, joissa teollis- ja tekijänoikeuslisenssin tarkoituksena on pelkästään mahdollistaa se, että kolmas osapuoli voi tuottaa tuotteita Starbucksin spesifikaatioiden mukaisesti, ja suojella Starbucksin teollis- ja tekijänoikeuksia. Starbucksin yhteistyökumppanit valmistuksen ja pakkaamisen alalla toimittavat yleensä tuotteet takaisin Starbucksille eivätkä hyödynnä aineettomia hyödykkeitä markkinoilla.
    - Erilaiset jakelusopimukset, joissa teollis- ja tekijänoikeuslisenssin tarkoituksena on pelkästään se, että jakelija voi jälleenmyydä Starbucksin brändituotteita ja suojella Starbucksin teollis- ja tekijänoikeuksia. Jakelija ei hyödynnä Starbucksin aineettomia hyödykkeitä markkinoilla.

<sup>(83)</sup> Tämä arvio perustuu Alki LP:lle vuosina 2008–2014 maksettujen rojaltien kokonaissummaan, joka on jaettu [900–1 000] euron tuotoilla kaikista tuotteista, jotka on lueteltu taulukossa 5 kategorioissa "TUOTOT: VALM. JUOMAT", "TUOTOT: PAKATTU KAHVI", "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS -KAHVI", "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS-VERISMO", "TUOTOT: LIUKOINEN KAHVI", "TUOTOT: PAKATTU TEE", "TUOTOT: SEKAL. JUOMASEK.", "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS -KAHVI", "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS-VERISMO", "TUOTOT: LIUKOINEN KAHVI", "TUOTOT: JÄÄKAHVIN POHJA" ja "TUOTOT: UUTE". Vaikka Starbucks on toimittamissaan tiedoissa ilmoittanut, että kategoriat "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS -KAHVI", "TUOTOT: SINGLE SERVE PODS-VERISMO", "TUOTOT: LIUKOINEN KAHVI", "TUOTOT: JÄÄKAHVIN POHJA" ja "TUOTOT: UUTE" pitäisi luokitella myös hallinnollisten ja logististen tukitoimintojen tuotoiksi, koska niiden perusteena oleva kehittäjiltä laskutettu tuotto on ennemminkin kolmansien osapuolten kuin SMBV:n luomaa arvoa ja että tältä osin kyse on Starbucksin mukaan vain pienestä osuudesta SMBV:n paahtotoiminnan kokonaistuotosta. Kategoriat "TUOTOT: PAKATTU TEE", "TUOTOT: SEKAL. JUOMASEK." eivät Starbucksin mukaan sisällä kahvia.

- 3) Lisenssisopimukset kehittäjien kanssa, jotta ne voivat hyödyntää Starbucksin järjestelmää ja ylläpitää Starbucksin kahviloita.

### 2.9.2 Starbucks US:n ja Starbucks Manufacturing Corporationin välinen kaupallinen sopimus

- (154) Starbucks ilmoitti, että SMC<sup>(84)</sup>, Starbucks-konsernin ainoa toinen paahtoliiketoiminnassa mukana oleva yritys, ei maksa Starbucksille rojaltimeksuja paahtoteknologiaan ja -taitotietoon liittyvien saati muiden teollis- tai tekijänoikeuksien käytöstä. Starbucksin mukaan tämä johtuu siitä, ettei SMC:llä ole erillistä tarkastettavaa kirjanpitoa, ja siitä, että SMC on liitetty Starbucksin muihin Yhdysvalloissa sijaitseviin yksiköihin Yhdysvaltojen verotusta varten.

## 3. MENETTELYN ALOITTAMISEN SYYT

- (155) Komissio päätti aloittaa virallisen tutkintamenettelyn, koska sen alustava näkemys oli, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus, jossa hyväksytään Starbucksin veroneuvojan ehdottama korvaus SMBV:n Alankomaissa toteuttamista toiminnoista ja jonka Alankomaiden verohallinto oli laatinut vuonna 2008, vaikutti olevan perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, joka ei sovellu sisämarkkinoille.
- (156) Komissio epäili etenkin sitä, oliko SMBV:n toteuttamista toiminnoista sovittu korvaus markkinaehtoperiaatteen mukainen.
- (157) Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessään komissio esitti kolme epäilyä siitä, onko SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus markkinaehtoperiaatteen mukainen:
- 1) Oliko Alankomaiden verohallinto virheellisesti hyväksynyt SMBV:n luokituksen pieniriskiseksi sopimusvalmistajaksi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta tehdessään?
  - 2) Oliko oikein, että Alankomaiden verohallinto hyväksyi Starbucksin veroneuvojan oikaisut SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta tehdessään?
  - 3) Oliko oikein, että Alankomaiden verohallinto hyväksyi SMBV:n tulkinnan rojaltimeksujen laskemisesta tuloslaskelmassaan, kun näiden rojaltimeksujen määrä ei liity kyseisten teollis- ja tekijänoikeuksien arvoon?
- (158) Ensimmäisen epäilyksen osalta komissio katsoi, että siirtohinnoitteluraportissa oleva veroneuvojan oletus siitä, ettei SMBV:llä ole riskejä ja että se olisi sen takia luokiteltava sopimusvalmistajaksi, oli kyseenalainen. Komissio viittasi etenkin SMBV:n tilinpäätöksen merkittyyden varastorisktiin, jonka perusteella tätä oletusta voidaan pitää kyseenalaisena.
- (159) Toisen epäilyksen osalta komissio piti kyseenalaisena veroneuvojan kahta perättäistä oikaisua, joilla kummallakin vaikuttaa olevan sama vertailukelpoisuutta koskevaan huolenaiheeseen liittyvä tarkoitus. Ensimmäinen oikaisu liittyy sen kustannusperusteen pienentämiseen, jonka mukaan lasketaan SMBV:n veron peruste toimintamenojen osalta. Veroneuvoja piti tätä asianmukaisena, koska SMBV oli sen mukaan sopimusvalmistaja. Toisen siirtohinnoitteluraporttiin tehdyn oikaisun ("Conversion Mark-up Adjustment") perusteella siirtohinnoittelussa verrokkeina käytettyjen yritysten voitosta oli vähennetty useita valmistus- ja hankintakustannuksia. Tämä toinen oikaisu, jota Alankomaat kutsuu "käyttöpääoman oikaisuksi", pienentää SMBV:n veron perustetta Alankomaissa, mutta sen paremmin oikaisu kuin veroneuvojan käyttämä menetelmä eivät vaikuta perustelluilta.
- (160) Kolmannen epäilyksen osalta komissio piti SMBV:n Alki LP:lle maksamien rojaltimeksujen markkinaehtoisuutta kyseenalaisena, koska rojaltimeksujen määrä ei näyttänyt liittyvän sen teollis- ja tekijänoikeuden arvoon, jonka käyttöön liittyy korvaus sen on tarkoitus olla. Koska siirtohinnoitteluanalyyseissa oli käytetty liiketoimintomarginaalimenetelmää, rojaltimeksut vastaa todellisuudessa SMBV:n jäännösvoittoa. Toisin sanoen voitto, jonka SMBV on kirjannut toimintamenoihin liittyvän [9–12] prosenttien osuuden lisäksi, muunnetaan verovähennykelpoiseksi rojaltimeksuksi (ks. kuva 2).

<sup>(84)</sup> Katso yrityksen taloustiedot johdanto-osan 140 kappaleesta.



#### 4. ALANKOMAIDEN HUOMAUTUKSET

- (161) Alankomaat toimitti huomautuksensa menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen 16 päivänä heinäkuuta 2014. Ensiksi Alankomaat perustelee huomautuksissaan, miksi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovittu korvaus on markkinaehtoinen ja miksi veroneuvojan valitsema menetelmä on asianmukainen menetelmä tämän korvauksen määrittämiseen. Toiseksi Alankomaat käsittelee sitä, miksi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta ei koidu valikoivaa etua SMBV:lle.

##### 4.1 Siirtohintoja koskevat huomautukset

- (162) Alankomaiden mukaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovittu korvaus on markkinaehtoinen ja liiketoimintomarginaalimenetelmä on tässä tapauksessa asianmukainen menetelmä markkinaehtoisen ratkaisun saavuttamiseksi. Alankomaat katsoo, ettei siirtohinnoittelu ole eksaktia tiedettä ja että sen vuoksi siirtohinnalla on tietty vaihteluväli.
- (163) Alankomaiden mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan korvaus liiketoimista kahden riippumattoman yrityksen välillä kuvastaa yleensä niitä toimintoja, joita kumpikin yritys toteuttaa, ja että sen takia toiminnan analyysin pitäisi olla SMBV:n korvauksen markkinaehtoisuuden arvioinnin keskipisteessä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan sopimusehdot ovat lähtökohta, kun määritellään, onko markkinaehtoperiaatetta sovellettu asianmukaisesti.
- (164) Alankomaiden mukaan Starbucksin Alki LP:lle siirtämät teollis- ja tekijänoikeudet, jotka koskevat kahviin liittyvää asiantuntemusta ja tietoa, sisältävät myös kahvipapujen sekoittamisohjeisiin, kahvin paahtoprosessiin ja muunlaisten kahvituotteiden tuotantoon liittyvän teknologian ja taitotiedon käytön.
- (165) Alankomaat toteaa, että Alki LP:n ja SMBV:n välistä paahtosopimusta ei voida pitää yksinkertaisena teollis- ja tekijänoikeuksien lisenssisopimuksena. Tämä 50 vuodeksi tehty valmistussopimus liittyy siihen, että SMBV paahtaa raakakahvia. Paahtosopimus on asiakkaan ja toimeksisaajan välinen sopimus, joka koskee myös teollis- ja tekijänoikeuden käyttöluvan myöntämistä.
- (166) Alki LP ei sijaitse Alankomaissa, ja kansainvälisen verotusoikeuden jaottelun mukaan sillä ei ole velvollisuutta maksaa veroja Alankomaissa. SMBV:n työntekijöiden tehtävät ovat – ja ovat aina olleet – seuraavat:
- 1) Valmistus-/kahvinpaahtotoimet: näistä tehtävistä vastaavat tuotantohenkilöstö, kahvinpaahtoteknikot, huoltohenkilöstö, laadunvalvontahenkilöstö ja varastohenkilöstö.
  - 2) Logistiset ja hallinnolliset tukitoimet.
- (167) Alankomaat toteaa, että Starbucksin tarkoitus on aina ollut perustaa toimintakykyinen pienen riskin paahtimo ja etteivät tosiasiat ja olosuhteet ole muuttuneet merkittävästi vuosien kuluessa. Alankomaat katsoo, että koska SMBV:ssä ei ole toteutettu yrityksen rakenneuudistuksia, komissio ei voi lainata kohtia OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 9 luvusta, koska ohjeet eivät olleet vielä saatavilla, kun SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus tehtiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ei tulisi käyttää jälkikäteen.
- (168) Alankomaiden mukaan SCTC vastaa raakakahvin ostamisesta. Lisäksi Alankomaat toteaa, ettei SMBV osallistu raaka-aineiden hankintaan, koska paahtosopimuksen nojalla SMBV voi hankkia raaka-aineita vain Alki LP:n nimeämiltä osapuolilta. SMBV:llä on vain hallinnollinen rooli varastojen hallinnoinnissa, eikä se ole vastuussa lopullisesta varastoriskistä.
- (169) Hallinnollisesta roolista Alankomaat katsoo, että vaikka SMBV:n on raakakahvin ostosopimuksen perusteella annettava vaaditut tiedot ostettavasta raakakahvistä, SMBV saa nämä tiedot Alki LP:ltä ja Alki LP:n määräysten mukaan kehittäjiltä. Toisin sanoen SMBV vain välittää spesifikaatiot eteenpäin, kun se on saanut vaadittavat tiedot. Alankomaiden mukaan tästä seuraa, että raaka-aineiden rooli on verrattavissa kaupintamyyntiin perustuvaan tavaroiden toimittamiseen.
- (170) Lopullisen varastoriskin osalta Alankomaat lisää, että vaikka SMBV:llä on kaikkien tuotantotoimissa käytettävien tuotteiden ja materiaalien omistusoikeus ja vaikka se on tehnyt varauksia varaston arvoon kohdistuvia tappioita varten, SMBV ei kuitenkaan viime kädessä vastaa niistä kustannuksista, joita varten nämä varaukset on tehty. Sen perusteella, miten rojalTIMAKSUT määritetään paahtosopimuksessa, näistä kustannuksista vastaa viime kädessä Alki LP.

- (171) Alankomaiden mukaan SMBV:n työntekijät eivät osallistu Starbucksin kehittäjien/ostajien kanssa käytäviin neuvotteluihin. Hinnoittelusta Alankomaat toteaa, että Starbucks [...] määrittää maailmanlaajuiset hinnoittelukaavat. Starbucksin [...] laskentaryhmä toimittaa SMBV:lle hinnaston ("[...] hinnasto") Alki LP:n kautta, ja nämä hinnat lasketaan maailmanlaajuisesti käytettävillä hinnoittelukaavoilla, joihin SMBV:n ja kehittäjien väliset toimitussopimukset perustuvat. SMBV:n raakakahvista maksama ostohinta johdetaan hinnoittelukaavasta, joka sisältää esimerkiksi [...] kaltaisia näkökohtia. Jos hinnoittelun perusteena olevat kulut suurenevat tai pienenevät, myös SMBV:n ja sen kehittäjien välisiin hintoihin sovellettavaa kustannusperustetta muutetaan. Lisäksi kehittäjillä on velvollisuus ostaa kahvia ja oleellisia hyödykkeitä Starbucks Coffee BV:n ja kehittäjien välisen aluekehitys- ja toimintasopimuksen nojalla.
- (172) Alankomaiden mukaan SMBV ei toimi sopimusvalmistajasopimuksen perusteella. Sopimussuhde johtaa tilanteeseen, jossa raakakahvi ostetaan laillisesti mutta ilman toiminnallista myötävaikutusta SCTC:ltä, ja se laskutetaan ostajilta. Osto- ja myyntitoiminnan puutteesta huolimatta varastot on tilinpäätösstandardien mukaisesti merkittävä SMBV:n taseeseen.
- (173) Edellä kuvatut SMBV:n, Alki LP:n, SCTC:n ja kehittäjien väliset sopimussuhteet johtavat Alankomaiden mukaan siihen päätelmään, että SMBV on profiililtaan pienen riskin valmistaja ja että tätä päätelmää täydentää toiminnan analyysi. Näin ollen SMBV:tä on Alankomaiden mukaan pidettävä "vähiten monimutkaisena yksikkönä" (arvioitavana osapuolena), jonka markkinaehtoinen korvaus on määritettävä vertailututkimuksen perusteella.
- (174) Alankomaiden mukaan vertailututkimuksen tekemisessä käytetyistä tietokannoista ei ole saatavana yksityiskohtaisia tietoja, kuten liiketoimen hintoja tai ehtoja ja edellytyksiä. Saatavilla on vain tietoja koko yksikön toiminnan tulosten vertailusta. Liiketoimintomarginaalimenetelmä on yleisin kansainvälisesti käytetty menetelmä. Alankomaiden mukaan tämä vahvistetaan sekä OECD:n vuoden 2010 että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluoheissa, joita sovellettiin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta laadittaessa.
- (175) SMBV:n tuotantotoiminnan osalta SMBV käyttää kustannuslähtöistä voittotasoidikaattoria (liiketoimintomarginaalimenetelmää, jossa sovelletaan kustannusvoittolisää). Tältä osin Alankomaat korostaa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 4.9 luvun mukaan<sup>(85)</sup> Alankomaiden verohallinto aloittaa siirtohintojen tutkimisen aina verovelvollisen käyttämästä menetelmästä käsin. Asetuksen 2 luvussa myös todetaan, ettei Alankomaat sovelle "parhaan menetelmän sääntöä". Tätä lähtökohtaa, joka on Alankomaiden mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen, käytetään myös SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa, ja sen vuoksi SMBV:n ehdottama liiketoimintomarginaalimenetelmä ja voittotasoidikaattori on hyväksytty.
- (176) SMBV:n sopimusvalmistajan roolin osalta oleelliset kustannukset, joilla määritellään voittolisän laskemisessa käytetty kustannusperuste, ovat ne kustannukset, joista on syntynyt lisäarvoa. SMBV:n tapauksessa toimintamenot ovat Alankomaiden mukaan lisäarvoa tuottavia oleellisia kustannuksia, joihin sovelletaan voittolisää. Vertailun perusteella voittolisä on siis [9–12] prosenttia toimintamenoista. SMBV on profiililtaan pieniriskinen, sille ei koitu lisäarvoa raaka-aineista, ja muiden kuin kahviin liittyvien tuotteiden yhteydessä sillä on vain tukirooli. Näihin vähäisiin tukitoimintoihin liittyvät toimintamenot sisältyvät kustannusperusteeseen. Siksi myös näistä toimista maksetaan [9–12] prosentin voittolisä.
- (177) Vertailukelpoisuuteen liittyvistä oikaisuista Alankomaat toteaa, että kun laadittiin se siirtohinnoitteluraportti, johon SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus perustuu, ei annettu ohjeita siitä, miten profiililtaan pieniriskisten valmistajien kanssa toimitaan. Alankomaat myöntää, että OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeet sisältävät enemmän ohjeita vertailukelpoisuuteen liittyvistä oikaisuista ja käyttöpäömaan liittyvistä oikaisuista, mutta katsoo, että kyseiset esimerkit ovat vain ohjeita ja että se tarkoittaa, että markkinaehtoinen tulos voidaan saada myös muita näkemyksiä soveltamalla. Lisäksi Alankomaat toteaa, että kun arvioidaan, onko SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus markkinaehtoperiaatteen mukainen, perusteena on käytettävä niiden OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sisältämiä tietoja, jotka ovat olleet kyseisenä ajankohtana saatavilla, eli OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeet. Näin ollen OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden III luvussa olevaa liitettä, joka sisältää toimivan esimerkin vertailukelpoisuuteen liittyvästä oikaisusta, ei voida soveltaa.
- (178) Alankomaat on tehnyt myös herkkyysanalyysin markkinaehtoisuuden vaihteluvälistä. Se on laskettu siirtohinnoitteluraportissa esitetyn menetelmän mukaan, ja tietyt parametreja on muutettu. Alankomaat muutti vertailun

<sup>(85)</sup> OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 4.9 luvussa (ja myös OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 4.9 luvussa) viitataan kuitenkin tilanteisiin, joissa "arvioitavien asioiden monimutkaisuuden vuoksi verovelvollinen voi tehdä rehellen virheen mitä parhaimmista aikomuksista huolimatta".

ajanjaksoa ja laski markkinaehtoisina pidetyt vaihteluvälit uudestaan vuosille 2008–2012 ja 2003–2012 ja vertaili niitä siirtohinnoitteluraportissa esitettyyn vuosien 2001–2005 vaihteluväliin. Lisäksi Alankomaat laski vaihteluvälin uudelleen siten, että jos korvauksesta toisen oikaisukierroksen nojalla vähennettävä valmistus- ja hankintakustannusten prosenttiosuus ei olisikaan Euribor-korko 50 peruspisteellä korotettuna vaan 50 peruspistettä pienempi Euribor-korko, ja toisaalta jos se olisi käyttötilin korko, kuten Alankomaat sitä nimittää. Alankomaat laski myös SMBV:n saaman marginaalin prosenttiosuutena toimintamenoista ja raaka-ainekuluista (pois luettuina teehen liittyvät kulut ja muut valmistus- ja hankintakulut, jotka kuuluvat väliportaalle) vuosille 2008–2012 ja 2003–2012 ja vertasi tätä verrokkiyritysten kokonaiskustannuksiin perustuvaan voittolisään sekä tuloksen (ennen veroja) että käyttökäteen osalta samoina vuosina. Näiden simulointien perusteella Alankomaat päätteli, että vaikka jokin komission esittämistä epäilyksistä osoittautuisi oikeaksi, korvaus olisi silti markkinaehtoisuuden vaihteluvälin mukainen. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan oikaisuja ei saa tehdä, jos korvaus on markkinaehtoisuuden vaihteluvälin mukainen.

- (179) Todettakoon myös, että Alankomaat kiistää väitteen, jonka mukaan se ei olisi pyytänyt saada niitä sopimuksia, joista olisi voitu osoittaa, että SMBV:n riski oli vähäinen. Alankomaiden mukaan tämä ei ole tarpeen, sillä jokaiseen ennakkohinnoittelusopimukseen sisältyy aina se kriittinen oletus, että esitetyt tosiseikat ja olosuhteet vaikuttavat olevan asianmukaiset ja että jos tosiseikkoja ei esitetä oikein, ennakkohinnoittelusopimus voidaan irtisanoa. Lisäksi Alankomaat väittää, että sen ei tarvinnut pyytää kaikkia sopimuksia, koska sillä oli käytettävissään taustatiedot siitä, miten paahtimo oli perustettu <sup>(86)</sup>.

#### 4.2 Perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamista koskevat huomautukset

- (180) Alankomaat toteaa, ettei SMBV:lle ole koitunut valikoivaa etua ja ettei kyseessä ole perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki.
- (181) Alankomaat selittää, että markkinaehtoperiaate on sisällytetty yhteisöverolain 8b §:n 1 momenttiin ja että sitä on täsmennetty asetuksessa, joka on täysin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan mukainen. Alankomaat toistaa sen, mitä asetuksessa sanotaan, eli että asetuksessa käsitellään nimenomaan niitä seikkoja, jotka ovat OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tulkinnanvaraisia tai epäselviä.
- (182) Erityisesti Alankomaat väittää, että siirtohinnoitteluun liittyvissä tilanteissa valikoivaa etua voi koitua vain, jos osoitetaan, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeista ja asetuksesta on nimenomaisesti poikettu ja että markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa on tehty selviä arviointivirheitä tai jos vakiintuneesta kansallisesta periaatteesta on poikettu. Veroviranomaisten menetelmien arvioinnissa ja hyväksymisessä käyttämässä harkintavallassa ja yksittäisten tapausten tuloksissa ei kuitenkaan ole havaittavissa minkäänlaista valikoivuutta tai sattumanvaraisuutta. Koska Alankomaat katsoo, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen tulos on hyväksyttävä arvio markkinahinnasta, se ei katso SMBV:n saaneen siitä etua.
- (183) Lisäksi Alankomaat väittää, että komission soveltamaa viitejärjestelmää (yleinen verojärjestelmä, joka perustuu normaaleissa markkinaolosuhteissa toimivan yrityksen voittojen ja tappioiden erotukseen) ei ole määritetty asianmukaisesti. Alankomaiden mukaan asianmukainen viitejärjestelmä olisi yhteisöverolaki, johon sisältyy yhteisöverolain 8b §:n 1 momentin mukainen markkinaehtoperiaate, ja asetus, jossa annetaan tarkempia ohjeita markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta. Alankomaat katsoo, että kunhan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa ei poiketa yhteisöverolain 8b §:n 1 momentista ja asetuksesta, valikoivaa etua ei voi syntyä.
- (184) Käytetystä liiketoiminettomarginaalimenetelmästä Alankomaat toteaa, että asetuksen perusteella jokainen verovelvollinen voi periaatteessa valita siirtohinnoittelumenetelmän vapaasti, kunhan valittu menetelmä johtaa markkinaehtoiseen ratkaisuun tietyn liiketoimen osalta. Näin ollen komission esittämät epäilykset liiketoiminettomarginaalimenetelmän käyttämisestä ovat perusteettomampia kuin ne, joita Alankomaiden verohallinto olisi voinut esittää asetuksen nojalla tästä siirtohinnoittelumenetelmästä. Lisäksi Alankomaat väittää asetuksessa edellytettävän vain sitä, että siirtohinnoitteluanalyysistä saadaan joukko markkinaehtoisia tuloksia eikä yhtä täsmällistä markkinaehtoista hintaa.

<sup>(86)</sup> Alankomaat viittaa tässä yhteydessä myös luonteeltaan ei-sitovaan komission tiedonantoon EU:n yhteisen siirtohinnoittelufoorumin toiminnasta (ks. KOM(2007)71). Tiedonannossa todetaan, että "verohallintojen on pyydettävä ainoastaan olennaiset tiedot, jotta arvioinnista koitua rasite pysyy mahdollisimman vähäisenä".

- (185) Alankomaat niin ikään väittää, ettei päätöksessä näytetä otettavan huomioon sitä, että sidossuhteessa olevien ja riippumattomien yritysten oikeudelliset ja tosiasialliset asemat eivät ole aina samat. Sidossuhteessa olevien ja riippumattomien yritysten välillä on aina eroja, mikä Alankomaiden mukaan on myös tunnustettu komission groepsrentebox-päätöksessä <sup>(87)</sup>.
- (186) Lopuksi Alankomaat toteaa, että jos komissio pyrkii noudattamaan omaa tulkintaansa jäsenvaltioiden verotusperiaatteista, se loukkaa Alankomaiden itsemääräämisoikeutta.

## 5. ASIANOMAISTEN OSAPUOLTEN ESITTÄMÄT HUOMAUTUKSET

### 5.1 Starbucksin huomautukset menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen ja kilpailijan markkinatietopyyntöön

- (187) Starbucks lähetti huomautuksensa menettelyn aloittamista koskevaan päätökseen 16 päivänä tammikuuta 2015. Lisäksi Starbucks lähetti komissiolle markkinatietoja kirjeissä, jotka oli päivätty 13 päivänä huhtikuuta 2015, 29 päivänä toukokuuta 2015, 10 päivänä syyskuuta 2015 ja 23 päivänä syyskuuta 2015. Starbucksin huomautukset muistuttavat paljolti Alankomaiden huomautuksia, sillä molemmat väittävät, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovittu korvaus oli markkinaehtoinen eikä SMBV saanut siitä valikoivaa etua.
- (188) Ensinnäkin Starbucks väittää, että SMBV toteuttaa vain vähäisiä pieniriskisiä toimintoja, jotka tukevat Euroopan, Lähi-idän ja Afrikan aluetta palvelevaa maailmanlaajuisia Starbucksin organisaatiota. Tämän väitteen tueksi [...] Starbucksin mukaan SMBV on ensisijaisesti vastuussa kahvin paahtamisesta ja pakkaamisesta sekä logistisista ja hallinnollisista toimista, joilla varmistetaan eri hyödykkeiden sujuva ja tehokas toimitus kehittäjille.
- (189) Valitusta rakenteesta Starbucks toteaa, että kaupintamyyntiin perustuvaa paahtosopimusta harkittiin, mutta se olisi ollut epäkäytännöllinen ja siitä olisi aiheutunut hallinnollista monimutkaisuutta ja liikaa yrityksen sisäisiä liiketoimia. Voidakseen yhdistää hallinnollisen ja oikeudellisen rakenteen hyödykkeiden fyysiseen virtaan Starbucks päätti käyttää SMBV:tä sopimus- ja laskutusyksikkönä. Tämä oli tarpeen myös tehokkuuden kannalta. Tämän rakenteen vuoksi (raakakahvin, muiden kuin kahvituotteiden ja muiden kuin strategisten hyödykkeiden) vaihto-omaisuus näkyy SMBV:n taseessa, koska tilinpäätösstandardeissa ja -käytännössä noudatetaan laillista tuotevirtaa. Starbucks kuitenkin katsoo, että SMBV:n rooli sopimus- ja laskutusyksikkönä on puhtaasti hallinnollinen eivätkä mitkään riskit tai kaupalliset vastuut siirry sille, koska paahtosopimuksen nojalla SMBV:n koko taloudellisen riskin ja varastoriskin kantaa Alki LP Starbucks US:n tuella. Vaikka SMBV on kehittäjien sopimusosapuoli, tämä perustuu vakiosopimukseen ja niiden ehtoihin ja edellytyksiin, jotka määrittää Starbucks US. Kun SMBV hankkii laillisen omistajuuden, vaihto-omaisuuden on myös näytävä sen taseessa. Starbucksin mukaan tämä selittää, miksi SMBV teki vaihto-omaisuuden vanhentumista koskevia varauksia, jotka sille korvataan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen nojalla.
- (190) Valitun siirtohinnoittelumenetelmän osalta Starbucks asettaa Alki LP:n ja SMBV:n roolit vastakkain, vaikka tätä menetelmää ei esitetä siirtohinnoitteluraportissa. Starbucks toteaa, että koska SMBV osallistuu vain tavanomaisiin toimiin paahtamisen, pakkaamisen sekä logististen ja hallinnollisten palvelujen tukemisen alalla, kun taas Alki LP myöntää lisenssejä arvokkaille teollis- ja tekijänoikeuksille ja kantaa yrittäjärisikin, SMBV on vähiten monimutkainen yksikkö. Näin ollen liiketoiminettomarginaalimenetelmä on asianmukaisin siirtohinnoittelumenetelmä. Starbucks katsoo, että koska ei ole vertailukelpoisia liiketoimia, jotka olisivat samanlaisia kuin Alki LP:n ja SMBV:n välinen järjestely, markkinahintavertailumenetelmä ei olisi ollut sopiva siirtohinnoittelun yhteydessä. Alankomaiden verohallinnon on joka tapauksessa aloitettava siirtohinnoittelun tutkiminen verovelvollisen valitseman menetelmän pohjalta.
- (191) Starbucks muistuttaa, että minkä tahansa siirtohinnoittelumenetelmän soveltaminen tuottaa tulokseksi joukon lukuja, jotka voivat olla yhtä perusteltuja, koska siirtohinnoittelu ei ole eksaktia tiedettä, ja että mistä tahansa siirtohinnoitteluanalysista saadaan pakostakin joukko markkinaehtoisia ratkaisuja ja päätelmä *jostakin* markkinaehtoisesta hinnasta, ei *tietystä* markkinaehtoisesta hinnasta.
- (192) Oikaisujen tarkoituksena on ottaa huomioon merkittävät erot SMBV:n ja otokseen kuuluvien verrokkiyritysten toimintaprofileissa, jotta voidaan määrittää asianmukainen markkinaehtoinen korvaus. Starbucksin mukaan nämä oikaisut olivat asianmukaisia, tietyiltä osin jopa varovaisia, eikä niissä aliarvioitu SMBV:n toteuttamista toiminnoista saamaa korvausta. Perustellakseen [9–12] prosentin voittolisän kohtuullisuutta Starbucks pyysi [veroneuvojaa] vertailemaan SMBV:n varsinaisia tuloksia vertailukelpoisten yritysten varsinaisiin tuloksiin vuosina

<sup>(87)</sup> Komission päätös 2009/809/EY, tehty 8 päivänä heinäkuuta 2009, groepsrentebox-tukiohjelmasta C 4/07 (ex N 465/06), jonka Alankomaat aikoo toteuttaa (EUVL L 288, 4.11.2009, s. 26).

2008–2012. Tämä takautuva analyysi osoittaa, että [9–12] prosentin voittolisä on pysynyt hyvin asianmukaisen vaihteluvälin sisällä. Lisäksi tämä vahvistaa SMBV:hen sovelletun siirtohinnoittelumenetelmän markkinaehtoisuuden, josta oli sovittu Alankomaiden veroviranomaisten kanssa tehdyssä ennakkohinnoittelusopimuksessa. Starbucks pyysi myös [asianajotoimistoa] antamaan toisen mielipiteen siitä, onko vuoden 2007 siirtohinnoittelu-raportissa sovellettu markkinaehtoperiaatetta asianmukaisesti. [Asianajotoimisto] ei tehnyt itse varsinaista asiapohjaista tutkintaa vaan arvioi siirtohinnoittelu-raportin ja veroneuvojan käytettävissä olleet asiakirjat. Se katsoi, että markkinaehtoperiaatetta oli sovellettu SMBV:n konserninsisäisiin liiketoimiin riittävästi.

- (193) Alankomaiden tavoin Starbucks katsoo, ettei komissio määrittänyt viitejärjestelmää asianmukaisesti. Starbucks katsoo, että viitejärjestelmänä pitäisi olla Alankomaiden yritysverotusjärjestelmä ja etenkin yhteisöverolain 8b §:n 1 momentti, asetus ja Alankomaiden veroviranomaisten hallinnolliset käytännöt. Kummankin osapuolen mukaan valtiontuesta olisi aihetta olla huolissaan vain, jos SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa poikettaisiin Alankomaiden markkinaehtoperiaatteen tavanomaisesta tulkinnasta ja soveltamisesta. Lisäksi Starbucks väittää, että verovelvollisia edustavan vertailuryhmän yksilöinti puuttuu, ja katsoo, että sidossuhteessa olevien ja riippumattomien yritysten oikeudellinen ja tosiasiallinen asema ei ole aina sama <sup>(88)</sup>. Starbucks kritisoi myös komission lähestymistapaa, jonka se katsoo olevan ristiriidassa Alankomaiden verohallinnon ”sisältöpainotteisen lähestymistavan” kanssa.
- (194) Komission Starbucksin kilpailijoille lähettämien markkinatietopyyntöjen johdosta toimittamissaan tiedoissa Starbucks esitti näkemyksensä, jotka on tosinnettu johdanto-osan 151–154 kappaleissa. Starbucks totesi myös, ettei komissio voi käyttää arvioinnissaan tietoja, jotka ovat peräisin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen jälkeiseltä ajalta.
- (195) Heinäkuun 24 päivänä 2015 Starbucks toimitti [liikkeenjohdon konsultointiyrityksen] raportin, jonka yritys oli laatinut Starbucksin pyynnöstä. Raportissa analysoidaan valmistukseen liittyvien sekä logististen/hallinnollisten palvelujen korvausmalleja. Starbucks väittää, että raportti puoltaa Starbucksin näkemystä korvausmallista ja valitusta voittotasoidinkaattorista <sup>(89)</sup>.

## 5.2 Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

- (196) NOB katsoo, että sen määrittämisen, onko verovelvollisen tietyssä ennakkohinnoittelusopimukseen pohjautuvassa verokohtelussa kyse valtiontuesta, olisi perustuttava Alankomaiden lainsäädäntöön, hallinnolliseen käytäntöön ja markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen sillä hetkellä, kun ennakkohinnoittelusopimus tehtiin. NOB myös toteaa, että asetuksen nojalla Alankomaiden verohallinto ei sovelle ”parhaan menetelmän sääntöä” (se ei siis edellytä, että veron perusteen laskennassa käytettäisiin parasta menetelmää) ja että markkinaehtoperiaatteen soveltaminen johtaa yleensä markkinaehtoisuuden vaihteluvälin määrittämiseen yksittäisen markkinaehtoisen hinnan sijasta. NOB katsoo, että menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä oleva viittaus järkevästi toimivaan riippumattomaan markkinatoimijaan vaikuttaa liittyvän uudentyypiseen EU-vaatimukseen, joka ylittää asiaankuuluvan järjestelyn markkinaehtoisuuden arvioinnissa käytettävät OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. NOB pyytää vahvistamaan, että komissio käyttää kansallista laillista järjestelmää viitejärjestelmänä jonkin muun standardin sijasta. Lisäksi NOB toteaa, että verovelvollisilla tulisi olla perusteltu luottamus siitä, että kansallisten lakien kansallisten tulkintojen perusteella tehtävät ennakkohinnoittelusopimukset eivät ole valtiontukea.

## 5.3 VNO-NCW

- (197) VNO-NCW ilmaisee huolensa järkevästi toimivan riippumattoman markkinatoimijan testin soveltamisesta ja kehottaa käyttämään kansallisesti sovellettavia siirtohinnoitteluohjeita valikoivuuden arvioinnin vertailukohteenä. Se katsoo, että markkinaehtoperiaatteen soveltaminen johtaa yleensä markkinaehtoisuuden vaihteluvälin määrittämiseen yksittäisen markkinaehtoisen hinnan sijasta.

<sup>(88)</sup> Ks. komission päätös 2009/809/EY.

<sup>(89)</sup> Raportin mukaan valmistus- ja hankintakuluihin perustuva marginaali on asianmukainen vain silloin, kun palveluntarjoaja vastaa esimerkiksi tuotekehityksen / tutkimuksen ja kehityksen, toimitusketjua koskevan strategisen suunnittelun, hankintastrategian ja tuottoa luovien toimien (esimerkiksi markkinoinnin, hinnoittelun ja kysynnän luomisen) kaltaisista osa-alueista sekä kantaa ja hallitsee niihin liittyviä riskejä. Starbucksin mukaan SMBV ei toteuta tällaisia toimintoja. Lisäksi raportissa todetaan, että esimerkiksi päivittäisen suunnittelun, muiden kuin strategisten hankintojen, konvertoinnin, tilausten käsittelyn, varastoinnin/logistiikan ja laskutuksen kaltaisten toimintojen, joihin ei liity kaupallisia riskejä asiaankuuluviin tuotteisiin nähden, kannalta vain palveluntuottajan omiin toimintamenoihin perustuva marginaali on asianmukainen.

#### 5.4 ATOZ

- (198) ATOZin pääargumentti koskee menettelyn aloittamista koskevan päätöksen oikeusperustaa. ATOZin mukaan päätöksessä ei eritellä, poikkeako SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus Alankomaiden hallinnollisesta käytännöstä, muiden veroviranomaisten tavanomaisista käytännöistä tai OECD:n standardeista, vaan siinä pelkästään todetaan, ettei sopimus ole markkinaehtoperiaatteen mukainen. ATOZin mukaan vaikuttaa siltä, että komissio katsoo, että on olemassa objektiivinen markkinaehtoisuuden vaatimus, joka perustuu OECD:n periaatteisiin ja jota jäsenvaltioiden lakien ja käytäntöjen yläpuolelle nouseva EU:n lainsäädäntö jotenkin suojaisi. ATOZin mukaan komission pitäisi ennemminkin arvioida, onko SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus Alankomaiden lakien mukainen. ATOZ katsoo, että komission lähestymistapa luo muun muassa oikeudellista epävarmuutta monikansallisten yritysten keskuuteen.

#### 5.5 Oxfam

- (199) Oxfam ilmaisi huomautuksissaan tukensa komission tutkinnalle ja kehotti komissiota lisäämään tutkintavalmiuksiaan myös sen perusteella, että se voi olla kansallisia tahoja paremmassa asemassa, kun arvioidaan jäsenvaltioiden verotuspäätöskäytäntöjä rakenteellisesti. Se pyytää komissiota varmistamaan, että tapauksille, joissa valikoiva etu on vahvistettu, määrätään asianmukaiset seuraamukset, ja että haitalliset verokäytännöt poistetaan pikaisesti.

#### 5.6 BAK

- (200) BAK yhtyy komission menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä ilmaisemiin näkemyksiin ja katsoo, että yleensä tämäntyyppiset sopimukset ja oikeudelliset rakenteet vähentävät maksettuja veroja maailmanlaajuisesti, millä on kielteisiä seurauksia kuluttajille ja työntekijöille.

### 6. YRITYS X:n TOIMITTAMAT HUOMAUTUKSET

- (201) Yritys X, joka haluaa pitää henkilöllisyytensä salassa, esitti huomautuksia komissiolle menettelyn aloittamista koskevan päätöksen perusteella. Tämän Starbucksin kilpailijayrityksen arvioinnin mukaan paahtoprosessista (paahtamisesta ja pakkaamisesta, kun pakkausmateriaalikulut jätetään huomiotta) koituva lisäarvo raakakahville olisi keskimäärin 13–17 prosenttia raakakahvikustannuksista paahtamisen osalta ja jauhetun kahvin tai kahvipapujen osalta. Tämän yrityksen mukaan mainittua prosenttiosuutta sovellettaisiin kaikkiin jakelukanaviin.

### 7. STARBUCKSIN KILPAILIJOIDEN TOIMITTAMAT TIEDOT KILPAILIJAN MARKKINATIEDOPYYNTÖJEN PERUSTEELLA

#### 7.1 Yritykset, joille komissio lähetti kilpailijan markkinatietopyynnön

- (202) Kuten johdanto-osan 20 kappaleessa on todettu, komissio otti yhteyttä neljään Starbucksin kilpailijaan ja pyysi niitä antamaan markkinatietoja liiketoimintamallistaan ja arvoa luovista toiminnoistaan, jotta komissio pystyisi saamaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen arvioinnin päätökseen. Nämä neljä kilpailijaa ovat yritys Y, Dallmayr, Nestlé ja Melitta. Nämä neljä yritystä valittiin sillä perusteella, että kaikki yritykset toimivat aktiivisesti kahvinpaahtosegmentissä, ja koska ne ovat konserneja, ne voivat antaa tietoa kahvinpaahtotoiminnan organisoinnista integroidussa yrityksessä.

#### 7.2 Dallmayr

- (203) Dallmayr vastasi komission markkinatietopyyntöön 27 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyllä kirjeellään.
- (204) Dallmayr ilmoitti komissiolle, että kahvin paahtaminen on joko itsenäistä liiketoimintaa tai että se on integroitu yritykseen vertikaalisesti. Suuremmissa yrityksissä kahvi paahtetaan yleensä yrityksen sisäisesti. Hankintatoiminta on yleensä liitetty paahtotoimintaan. Dallmayrilla paahtotoimintaa ei ole ulkoistettu.
- (205) Dallmayr pitää melko epätavallisena, että paahtopalveluja tarjoava kolmas osapuoli maksaa rojaltimaksuja. Dallmayr olettaisi, että asiakas maksaisi paahtimolle eikä toisin päin.

### 7.3 Nestlé

- (206) Nestlé vastasi komission markkinatietopyyntöön 20 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellään. Nestlén mukaan kahvin arvionluonnissa on kolme tärkeää osatekijää: laatu (papujen laatu), paahtoaste (saavutetaan paahtamalla) ja jauhatuskarkeus. Nestlé myös ilmoitti, ettei se halua eikä aio ulkoistaa paahtotoimintaansa, koska paahtaminen on niin tärkeää tuotteen aromin kehittymisen kannalta.

### 7.4 Melitta

- (207) Melitta vastasi komission markkinatietopyyntöön 26 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellään. Melitta määritteli tilanteet, joissa se voisi ulkoistaa kahvipapujen paahtamisen. Nämä tilanteet ovat seuraavat: i) Kun sen tehtaalla ei ole saatavilla koneita, joita tarvitaan tiettytyyppisten tuotteiden tuottamiseen, kuten erikoispakkauksia tai pehmeitä kahvityynyjä, ii) kun sen tehtaalla ei ole liukaisen kahvin tuottamiseen tarvittavia koneita ja iii) kun myynti ylittää sen tehtaassa käytettävissä olevan paahto- ja pakkauskapasiteetin. Viimeksi mainitussa tapauksessa, kun paahto- ja pakkaustoiminta ulkoistetaan rajallisen kapasiteetin vuoksi, Melittan raakakahvi lähetetään toimittajalle, joka paahtaa kahvin ja pakkaa lopputuotteen. Tämä lopputuote toimitetaan sen jälkeen Melittalle. Melittalla oli tällainen sopimus saman toimittajan kanssa useita vuosia.
- (208) Lopputuotteen laadun ja maun varmistamiseksi Melitta joko toimittaa paahtokäyrää koskevat määräykset tai makuprofiilimääritykset kolmannelle osapuolelle, jolle paahtaminen on ulkoistettu.
- (209) Paahtotoiminnan ulkoistamista koskeva sopimusjärjestely ei sisällä minkäänlaisia Melittalle maksettavia rojaltimeksuja.

### 7.5 Yritys Y

- (210) Yritys Y vastasi komission markkinatietopyyntöön 27 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyllä kirjeellään. Komissio pyysi yritykseltä selvennystä 11 päivänä toukokuuta 2015 päivätyllä kirjeellään, johon yritys Y vastasi 21 päivänä toukokuuta 2015.
- (211) Yritys Y ei ole ulkoistanut kahvinpaahtotoimintaansa kolmansille osapuolille. Paahtamisesta vastaa konsernin yhtiö, jonka yritys Y on nimennyt sopimusvalmistajaksi. Tämä kahvinpaahtoyritys ei maksa rojaltimeksuja teollis- ja tekijänoikeuksien käyttämisestä tai paahtoprosessissa käytettävästä taitotiedosta.
- (212) Yritys maksaa lisenssimaksuja tietoteknisten järjestelmien käyttämisestä. Konsernin yhtiölle, jonka yritys Y on luokitellut sopimusvalmistajaksi, maksettavan korvauksen kustannusperuste ovat tuotantokustannukset ilman raaka-ainekustannuksia. Tuotantokustannuksiin lukeutuvat erityisesti energia, poistot koneista (esimerkiksi paahto- ja pakkauslinjasto), henkilöstökulut, tietotekniikkakulut ja laitteiston huolto.

## 8. ALANKOMAIDEN HUOMAUTUKSET KOLMANSIEN OSAPUOLTEN JA YRITYKSEN X HUOMAUTUKSISTA JA VASTAUKSISTA KILPAILIJAN MARKKINATIIETOPYYNTÖÖN

### 8.1 Alankomaiden huomautukset kolmansien osapuolten huomautuksista

- (213) Alankomaat esitti 20 ja 26 päivänä huhtikuuta 2015 päivätyissä kirjeissään olevansa täysin yhtä mieltä Starbucksin, NOBin, VNO-NCW:n ja ATOZin havaintojen kanssa. Oxfamin huomautuksista Alankomaat totesi, että niissä on kyse yleisestä haitallista verokilpailua koskevasta havainnosta, eikä niissä käsitellä SMBV:n tapausta erityisesti. Alankomaat pitää BAKin esittämiä väitteitä virheellisinä ja pidättäytyy kommentoimasta niitä.

### 8.2 Alankomaiden huomautukset yrityksen X huomautuksista

- (214) Maaliskuun 11 päivänä 2015 päivätyssä kirjeessään Alankomaat totesi, ettei se voi antaa kunnollista vastausta yrityksen X huomautuksiin, koska Alankomaille ei toimitettu anonyymien kilpailijan toiminta-analyysejä ja vertailutietoja.

### 8.3 Alankomaiden huomautukset Dallmayrin ja yrityksen Y huomautuksista

- (215) Alankomaat toimitti Dallmayrin ja yrityksen Y antamia markkinatietoja koskevat huomautuksensa 27 päivänä toukokuuta 2015 päivätyssä kirjeessään. Yleisenä huomautuksena Alankomaat toteaa, että toiminta-analyysi ja sopimusjärjestelyt puuttuvat tiedoista ja että vertailun tekeminen on siksi hyvin vaikeaa, koska kumpikaan osapuoli ei ole ulkoistanut paahdotointaansa riippumattomalle kolmannelle osapuolelle.
- (216) Dallmayrin osalta Alankomaat toteaa, että Dallmayrin määritelmään paahdamisesta sisältyy muutakin kuin vain kahvin paahdaminen, koska hankintatoiminta on yhdistetty paahdotointiaan. Lisäksi Alankomaat katsoo, ettei SMBV harjoita kahvia ja muita kuin kahviin liittyviä hyödykkeitä koskevaa myyntitoimintaa, joten Dallmayrin organisaatio vaikuttaa tältä osin erilaiselta. Dallmayrin asiakas-sopimusosapuolisuhteesta Alankomaat toteaa, että korvaus perustuu raakakahvin painoon ja hintaan, jolloin elinkeinotoiminnan riski on sopimusosapuolella, kun taas SMBV:n tapauksessa näin ei ole.
- (217) Yrityksestä Y Alankomaat toteaa, että kahvin paahdaminen katsotaan tavanomaiseksi toiminnaksi ja että paahdamisesta saa kustannusvoittomarginaaliin perustuvan korvauksen, mutta raakakahvi ei kuitenkaan sisälly kustannusperustaan. Alankomaiden mukaan tämä lähestymistapa on täysin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen mukainen.

### 8.4 Alankomaiden huomautukset Nestlén huomautuksista

- (218) Nestlén osalta Alankomaat toteaa, että kaikkia niitä kolmea Nestlén esittämää osatekijää, jotka luovat kahville arvoa, toteuttavat Starbucks-konsernin muut ulkomaalaiset yhtiöt, ei siis SMBV (SCTC vastaa kahvipapujen hankinnasta ja laadunvalvonnasta, Alki LP toimittaa paahdotuskäyrät ja jauhatuksesta vastaavat Starbucksin kahvilat).

### 8.5 Alankomaiden huomautukset Melittan huomautuksista

- (219) Melittan osalta Alankomaat toteaa, että Melittan kuvaamat kolme tilannetta, joissa kahvinpaahdotointia voitaisiin ulkoistaa, ovat tietyiltä osin erilaiset kuin SMBV:n tilanne. Tilanteissa 1 ja 3 samaa on se, että hankintatoiminnasta ei vastaa tuottaja, vaan Alankomaiden mukaan ero piilee paahdotusopimuksen pituudessa (vuoden mittainen sopimus verrattuna 50 vuotta voimassa olevaan paahdotusopimukseen) ja elinkeinotoiminnan riskissä (joka olisi Alankomaiden mukaan Melittaa koskevaan vertailuun nähden Alki LP:llä). Toista tilannetta Alankomaat pitää vertailun kannalta liian erilaisena, koska siinä ei ole kyse pelkästään kahvipapujen paahdamisesta vaan myös täyden palvelun tuotteiden tuottamisesta.

### 8.6 Alankomaiden huomautukset Starbucksin 13 päivänä huhtikuuta, 29 päivänä toukokuuta, 10 ja 11 päivänä syyskuuta ja 23 päivänä syyskuuta 2015 päivätyistä kirjeistä

- (220) Alankomaat toimitti huomautuksensa Starbucksin antamiin markkinatietoihin 19 päivänä kesäkuuta 2015 päivätyssä kirjeessään. Näissä huomautuksissa Alankomaat toisti näkemyksensä, jonka mukaan se katsoo, että asianmukaisen viitejärjestelmän pitäisi olla Alankomaiden kansallinen verojärjestelmä ja etenkin yhteisöverolain 8b § ja asetukset. Alankomaiden mukaan 8b §:ää ja asetusta sovelletaan aina konserninsisäisiin liiketoimiin siitä huolimatta, onko yritys pyytänyt ennakkohinnoittelusopimusta vai ei. Lisäksi Alankomaat toteaa, että liiketoimintomarginaalimenetelmä on kansainvälisesti yleisimmin käytetty menetelmä ja ettei Alankomaat sovelle parhaan menetelmän sääntöä. Alankomaat myös toteaa liiketoimintomarginaalimenetelmän etuna olevan se, että jonkin maan on vain määritettävä siirtohintaa yksipuolisesti ja että raakakahvin mahdollisesti suurempi tai pienempi siirtohintaa ei vaikuttaisi SMBV:n veron perusteeseen, koska raakakahvista aiheutuvia kustannuksia ei oteta huomioon siinä kustannusperustassa, johon marginaalia sovelletaan.
- (221) Syyskuun 25 päivänä 2015 päivätyssä kirjeessään Alankomaat toistaa näkemyksensä siitä, että siirtohinnoitteluraportin, SMBV:n ja sen sopimuskumppanien välisten sopimussuhteiden sekä SMBV:n varsinaisen toiminnan perusteella SMBV:tä on pidettävä profiililtaan pieniriskisenä valmistajana. Lisäksi Alankomaat katsoo, että Alankomaissa on yleinen käytäntö, ettei ainutkertaisia toimintoja, kuten aineettoman varallisuuden omistamisen ja yrittäjäriskeistä vastaamisen yhdistelmää voida vertailla ja että sen vuoksi on loogista, että rojalTIMAKSUT lasketaan jäännöksenä. Alankomaiden mukaan sen näkemystä, jonka perusteella SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus on markkinaehtoinen ja täysin OECD:n siirtohinnoitteluoheiden mukainen, puoltavat [asianajotoimiston] laatima toinen mielipide (toimitettu aiemmin, ks. johdanto-osan 192 kappale), yrityksen Y toimittamat tiedot<sup>(90)</sup>, Alankomaiden laatima herkkyyshanalyysi (toimitettu aiemmin, ks. johdanto-osan 178 kappale) ja

<sup>(90)</sup> Yritys Y:n osalta voitollisää sovelletaan myös vain toimintamenoihin.



erilaiset veroasiantuntijoiden artikkelit. Vaikka markkinahintavertailumenetelmää ei Alankomaiden mukaan voida soveltaa SMBV:n tilanteeseen, sentyypinen Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisten kahvinpaahtosopimusten tai kahvituotteiden yhteistyövalmistusta koskevien sopimusten (ks. johdanto-osan 152 kappale) analyysi osoittaa Alankomaiden mukaan, etteivät SMBV:n Alki LP:lle maksamat rojalTIMaksut olleet liian suuret <sup>(91)</sup>.

- (222) Lokakuun 7 päivänä 2015 päivätyssä kirjeessään Alankomaat toistaa näkemyksensä, ettei markkinahintavertailumenetelmää voida soveltaa rojalTIMaksuihin, joita SMBV maksaa Alki LP:lle. Lisäksi Alankomaat katsoo, että SMBV:n SCTC:lle maksama hinta raakakahvista on markkinaehtoinen sillä perusteella, että [riippumaton valmistusyhtiö 2] maksoi Starbucksin kanssa tekemänsä sopimuksen nojalla korkeampaa hintaa raakakahvista kuin SMBV. Alankomaat toimitti taloudellisia tietoja 11 yrityksestä unionin eri jäsenvaltioista. Kaikki nämä yritykset on rekisteröity NACE-koodilla "teen ja kahvin valmistus". Taseen perusteella kaikkien näiden yritysten kannattavuus on samankaltainen tai heikompi kuin SMBV:llä, ja jotkin näistä yrityksistä ovat olleet tappiollisia useiden tilikausien ajan.

## 9. RIIDANALAISEN TOIMENPITEEN ARVIOINTI

### 9.1 Tuen olemassaolo

- (223) Perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaisesti jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.
- (224) Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että toimenpiteen luokittelu perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitettujen edellytykset täyttyvät <sup>(92)</sup>. On siis osoitettu, että jotta toimenpide luokiteltaisiin valtiontueksi kyseisessä määräyksessä tarkoitetun mukaisesti, kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide; toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan; kolmanneksi yrityksen on saatava toimenpiteestä etua ja neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua <sup>(93)</sup>.
- (225) Tuen myöntämisen ensimmäisen edellytyksen osalta SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen teki Alankomaiden verohallinto, joka on osa Alankomaiden julkishallintoa. Ennakkohinnoittelusopimus sisältää Starbucksin ehdottaman voitonjaon, jonka Alankomaiden verohallinto on hyväksynyt ja jonka perusteella SMBV määrittää, minkä verran sen on maksettava Alankomailla yhteisöveroa vuosittain. Näin ollen SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus johtuu Alankomaista.
- (226) Kun arvioidaan, onko toimenpidettä rahoitettu valtion varoista, unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että toimenpide, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen, joka, vaikka se ei sisällä valtion varojen selvää siirtoa, asettaa henkilöt, joihin sitä sovelletaan, suotuisampaan taloudelliseen asemaan kuin muut verovelvolliset, on valtiontukea <sup>(94)</sup>. Jäljempänä komissio osoittaa, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus on johtanut siihen, että SMBV:n veron määrä Alankomaissa on pienentynyt, koska siitä verosta, joka SMBV:llä olisi Alankomaiden yleisen yhteisöverojärjestelmän nojalla muutoin ollut velvollisuus maksaa, on poikettu. Näin ollen SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen on katsottava aiheuttaneen valtion varojen menetystä, koska SMBV:n verojen pienentäminen aiheuttaa sellaisten verotulojen menetystä, jotka Alankomaat olisi muutoin saanut.
- (227) Tuen myöntämisen toisen edellytyksen osalta SMBV on osa Starbucks-konsernia, maailmanlaajuisesti aktiivinen yritys, joka toimii kaikissa unionin jäsenvaltioissa, joten sen eduksi myönnetty tuki on omiaan vaikuttamaan

<sup>(91)</sup> Vaikka suurin osa kolmansista osapuolista harjoittaa Alankomaiden mukaan paahtotoiminnan ohella myös muuta toimintaa, vastaa yrittäjäriskistä tai omistaa itse kehittämänsä teollis- ja tekijänoikeudet, näiden kolmansien osapuolten Starbucksille maksamat maksut (joko kahvipapujen korkeampana ostohintana tai tuottoon perustuvana rojalTIMaksuna) ovat samantasoisia kuin SMBV:n maksamat maksut. Alankomaiden mukaan maksujen tai hintojen olisi voitu olettaa olevan alhaisemmat, koska joidenkin kolmansien osapuolten profiili on muita monimutkaisempi.

<sup>(92)</sup> Asia C-399/08 P, komissio v. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>(93)</sup> Asia C-399/08 P, komissio v. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>(94)</sup> Ks. yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU:C:2011:732, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

unionin sisäiseen kauppaan. Samalla tavalla valtion toimenpiteen katsotaan vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua, jos se on omiaan parantamaan tuensaajan kilpailuasemaa verrattuna muihin yrityksiin, joiden kanssa se kilpailee <sup>(95)</sup>. Jos SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus vapauttaa SMBV:n velvollisuudesta maksaa veroja, jotka sillä olisi Alankomaiden yleisen yhteisöverojärjestelmän nojalla muutoin ollut velvollisuus maksaa, tämä ennakkohinnoittelusopimus vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua parantamalla SMBV:n taloudellista asemaa, joten myös tuen myöntämistä koskeva neljäs edellytys täyttyy tässä tapauksessa.

- (228) Tuen myöntämistä koskevan kolmannen edellytyksen osalta komissio osoittaa johdanto-osan 252 kappaleesta alkaen, miksi se katsoo, että Starbucks saa SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta valikoivaa etua: sen johdosta SMBV:n veron määrä Alankomaissa pienenee, kun poiketaan siitä verosta, joka SMBV:llä olisi Alankomaiden yleisen yhteisöverojärjestelmän nojalla ollut muutoin velvollisuus maksaa. Näin ollen kaikki perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tuen myöntämistä koskevat edellytykset täyttyvät.

## 9.2 Valikoivan edun olemassaolo

- (229) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan 'jotakin yritystä tai tuotannonalaa' verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos näin on, kyseessä oleva toimenpide täyttää valikoivuutta koskevan edellytyksen" <sup>(96)</sup>.
- (230) Verotusta koskevista asioista unionin tuomioistuin on kehittänyt kolmivaiheisen analyysin, jolla määritetään, onko jokin tietty verotuksellinen toimenpide valikoiva <sup>(97)</sup>. Ensimmäisessä vaiheessa yksilöidään jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai normaali verotusjärjestelmä eli "viitejärjestelmä". Toisessa vaiheessa määritetään, muodostaako kyseinen verotoimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan talouden toimijat, jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat vertailukelpoisissa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos toimenpiteellä poiketaan viitejärjestelmästä, analyysin kolmannessa vaiheessa selvitetään, onko toimenpide oikeutettu viitejärjestelmän luonteen tai yleisrakenteen perusteella. Verotoimenpide, jolla poiketaan viitejärjestelmän soveltamisesta, voi nimittäin olla oikeutettu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista <sup>(98)</sup>. Jos näin on, verotoimenpide ei ole valikoiva. Kolmannessa vaiheessa todistustaakka kuuluu jäsenvaltiolle.

### 9.2.1 Viitejärjestelmän määrittäminen

#### 9.2.1.1 Alankomaiden yhteisöverojärjestelmän muodostama viitejärjestelmä

- (231) Yleissääntö valikoivuusanalyysissä on se, että viitejärjestelmä koostuu yhtenäisestä säännöstöstä, jota sovelletaan objektiivisin perustein kaikkiin yrityksiin, jotka kuuluvat sen tavoitteen mukaan määritettyyn soveltamisalaan.
- (232) Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa komissio katsoo, että viitejärjestelmä on Alankomaiden yleinen yhteisöverojärjestelmä, jonka tavoitteena on kaikkien Alankomaissa verovelvollisten yritysten voittojen verottaminen <sup>(99)</sup>. Alankomaihin sijoittautuneet yritykset ovat unionissa verotuksellista kotipaikkaansa pitäviä verovelvollisia <sup>(100)</sup>; ne ovat siis yhteisöverovelvollisia kaikkialta maailmasta saamastaan tulosta <sup>(101)</sup>. Yritykset, jotka eivät ole

<sup>(95)</sup> Asia 730/79, Phillip Morris, ECLI:EU:C:1980:209, 11 kohta. Yhdistetyt asiat T-298/97, T-312/97 jne., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, 80 kohta.

<sup>(96)</sup> Asia C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, 40 kohta.

<sup>(97)</sup> Yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417.

<sup>(98)</sup> Yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, 65 kohta.

<sup>(99)</sup> Ks. myös asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2009:417, 50 kohta.

<sup>(100)</sup> Vuonna 1969 säädetyn yhteisöverolain 2 §.

<sup>(101)</sup> Vakioyhteisveroaste on 25 prosenttia. Alankomaissa on kaksi verotettavan tulon luokkaa. Pienempää veroastetta (20 prosenttia) sovelletaan ensimmäiseen tuloluokkaan, jossa verotettavan tulon enimmäismäärä on 200 000 euroa.

sijoittautuneet Alankomaihin (unionin ulkopuolella verotuksellista kotipaikkaansa pitävät verovelvolliset), ovat velvollisia maksamaan veroa Alankomaissa olevista lähteistä saamastaan tulosta <sup>(102)</sup>. Sitä, katsotaanko yrityksen sijoittautuneen Alankomaihin verotuksellisessa mielessä, arvioidaan tosiasiallisten olosuhteiden perusteella. Tässä arvioinnissa tärkeitä tekijöitä ovat esimerkiksi varsinaisen hallinnon sijaintipaikka ja pääkonttorin sijaintipaikka. Yhteisöverolain nojalla kaikkien Alankomaiden lain mukaan perustettujen yritysten katsotaan pitävän kotipaikkaansa Alankomaissa <sup>(103)</sup>.

- (233) Vuoden 2001 tuloverolain (Wet inkomstenbelasting 2001) 3.25 §:n, jota vuoden 1969 yhteisöverolain 8 §:n kautta sovelletaan myös yhtiöverovelvollisiin, mukaan verotettava vuotuinen voitto on määritettävä hyvien liiketoimintakäytäntöjen mukaisesti ja johdonmukaisesti todennäköisestä tuloksesta riippumatta <sup>(104)</sup>. Hyvien liiketoimintakäytäntöjen mukaan voidaan esimerkiksi kirjata hyvityksiä toteutumattomista tappioista, kun taas voitot, jotka eivät ole vielä toteutuneet, voidaan jättää huomiotta.
- (234) Yleensä verotettava tulo vastaa kirjanpidon tulosta yrityksen tuloslaskelmassa esitetyn mukaisesti. Oikaisuja voidaan kuitenkin tehdä esimerkiksi seuraavien verosäännösten perusteella: sovellettavat verokannustimet, tytäryhtiövapautus, verotettavan tulon korjaukset niiden liiketoimien perusteella, joita ei ole toteutettu markkinaehtoisesti, sekä erilaisten poistosääntöjen soveltaminen vero- ja kirjanpitosääntöjen nojalla <sup>(105)</sup>.
- (235) Markkinoilla toimivien integroimattomien/kotimaisten itsenäisten yritysten verotettavan tulon määrittäminen on varsin suoraviivaista, koska se perustuu tulojen ja menojen erotukseen kilpailuun perustuvilla markkinoilla. Sen sijaan integroitujen konserniyritysten, kuten Starbucksin, verotettavan tulon määrittäminen edellyttää likiarvojen käyttöä. Itsenäiset integroimattomat yritykset voivat käyttää kirjanpidon tulostaan perusteena määrittäessään veron perustetta, johon Alankomaiden yhteisöverolakia sovelletaan, koska tulos määräytyy sen hinnan mukaan, jonka markkinat määräävät yrityksen hankkimille ostoille ja myymille tuotteille ja palveluille. Sen sijaan integroidun yrityksen, jolla on liiketoimintaa samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa, on ensin arvioitava hinnat, joita näihin konsernisisäisiin liiketoimiin sovelletaan, voidakseen määrittää verotettavan tulonsa, ja tämän arvion määrittää sama yritys, jolla on konsernissa määräysvalta, markkinoiden määräämien hintojen sijasta.
- (236) Tämä ero, joka liittyy siihen, miten määritetään integroimattomien yritysten eli niiden yritysten, jotka eivät kuulu konserniin ja jotka ovat siis "itsenäisiä", ja integroitujen yritysten eli niiden yritysten, jotka kuuluvat konserniin, verotettava tulo, ei kuitenkaan vaikuta Alankomaiden yhteisöverojärjestelmän tavoitteeseen eli kaikkien Alankomaissa verovelvollisten yritysten voittojen verottamiseen siitä riippumatta, onko yritys integroimaton vai integroitu. Koska Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä kaikkien Alankomaissa verotuksellista kotipaikkaansa pitävien yritysten voitoja verotetaan samalla tavalla erottelematta konserniin kuuluvia ja itsenäisiä yrityksiä, kummankin tyyppisten yritysten on katsottava olevan samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa kyseiseen järjestelmään kiinteästi liittyvän tavoitteen kannalta <sup>(106)</sup>. Koska SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen tarkoituksena on määrittää SMBV:n veron peruste, jotta siltä voidaan periä yhteisöveroa kyseisen järjestelmän nojalla, Alankomaiden yleinen yhteisöverojärjestelmä on se viitejärjestelmä, jonka mukaan ennakkohinnoittelusopimusta on tutkittava, kun selvitetään, onko Starbucksille koitunut hyötyä valikoivasta edusta. Näin ollen sillä, että integroitujen ja integroimattomien yritysten verotettava tulo määritetään eri tavalla, ei ole merkitystä, kun määritetään viitejärjestelmää valikoivuusanalyysia varten nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa.
- (237) Tämä vahvistetaan myös yhteisöverolain 8b §:n 1 momentissa ja asetuksessa, jolla OECD:n markkinaehtoperiaate pannaan täytäntöön Alankomaiden verolainsäädännössä. Asetuksen johdanto-osassa todetaan näin: "[...] Alankomaissa noudatetaan markkinaehtoperiaatetta kansainvälisen verolainsäädännön alalla, koska tämä periaate on kiinteä osa Alankomaiden verolainsäädäntöjärjestelmää, sillä se on sisällytetty tulon laajaan määritelmään vuonna 2001 annetun tuloverolain 3.8 §:ssä". Vuoden 2001 tuloverolain 3.8 § kuuluu näin:

<sup>(102)</sup> Vuoden 1969 yhteisöverolain 3 §:n ja III luvun nojalla Alankomaiden ulkopuolella verotuksellista kotipaikkaansa pitäviä yrityksiä verotetaan 1) liiketoimintatulosta, joka on peräisin Alankomaissa olevasta kiinteästä toimipaikasta tai pysyvältä edustajalta, 2) tulosta ja pääomavoitoista, jotka ovat peräisin Alankomaissa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, 3) tulosta ja pääomavoitoista, jotka ovat peräisin Alankomaissa tai Alankomaiden osassa mannerjalustaa sijaitseviin luonnonvaroihin liittyvää tutkimusta tai niiden hyödyntämistä koskevista oikeuksista, 4) kaikista korvauksista, jotka ovat peräisin Alankomaihin sijoittautuneen yksikön johtamisesta, 5) tulosta, jotka liittyvät yrityksen voitoja koskeviin oikeuksiin (pois luettuina joukkovelkakirjalainat ja osakkeet), kun yrityksen johto sijaitsee Alankomaissa, ja 6) tulosta ja pääomavoitoista, jotka ovat peräisin merkittävään omistususuuteen liittyvistä velkasitoumuksista.

<sup>(103)</sup> Vuonna 1969 säädetyn yhteisöverolain 2 §:n 4 momentti.

<sup>(104)</sup> Alkuperäinen hollanninkielinen teksti: "De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De bestendige gedragslijn kan alleen worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt."

<sup>(105)</sup> Vuoden 1969 yhteisöverolain II ja III luku.

<sup>(106)</sup> Yleisesti ottaen kaikki tuloa saavat yritykset ovat samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asemassa yritysten välittömän verotuksen kannalta.

”[L]iikeryityksen tuotto on kaikkien niiden tulojen summa, jotka ovat peräisin liikeryitykseltä, niiden nimestä ja muodosta riippumatta.” Näin ollen asetuksen viittauksessa vuoden 2001 tuloverolain 3.8 §:ään ja tulo- ja tuoton käsitteisiin (”riippumatta niiden nimestä ja muodosta”) ei tehdä eroa konserniin kuuluvan yrityksen ja itsenäisen yrityksen tulojen ja voittojen välille.

- (238) Alankomaiden ja Starbucksin mukaan komissio on kuitenkin aiemmin groepsrentebox-päätöksessään<sup>(107)</sup> päättänyt, etteivät konsernit ja itsenäiset yritykset kuulu samaan viitejärjestelmään<sup>(108)</sup>. Tämä tarkoittanee sitä, että valikoivuuden arvioimisessa käytettyyn viitejärjestelmään voi kuulua vain yrityksiä, joihin sovelletaan siirtohinnoittelusääntöjä, kuten konserniyrityksiä.
- (239) Komissio muistuttaa, ettei sen päätöskäytäntö sido sitä. Jokainen mahdollinen tukitoimenpide on arvioitava tapauskohtaisesti perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa esitettyjen objektiivisten kriteerien mukaisesti, joten vaikka osoitettaisiin, että päinvastaisia päätöksiä on tehty, se ei vaikuttaisi tämän päätöksen havaintoihin<sup>(109)</sup>.
- (240) Toisin kuin Alankomaat ja Starbucks väittävät, groepsrentebox-päätöksellä ei vahvisteta sitä, että kun jokin verotoimenpide myönnetään integroidun yrityksen eduksi, viitejärjestelmän pitäisi rajoittua vain sentyyppisiin yrityksiin. groepsrentebox-päätöksen perusteena olevan verotoimenpiteen tavoite ei myöskään ole verrattavissa tähän tapaukseen, joten Alankomaiden ja Starbucksin kyseisestä päätöksestä tekemiä päätelmiä ei voida soveltaa tähän tapaukseen.
- (241) Alankomaiden viranomaiset perustivat groepsrentebox-järjestelmän aikanaan pienentämään pääomasijoitusten ja pääomalainojen verokohteluun liittyviä eroja konsernien yhteydessä ja rajoittamaan näiden kahden konserninsisäisen rahoitusmuodon välistä arbitraasia<sup>(110)</sup>. Lopullisessa päätöksessään komissio totesi, että kun otetaan huomioon toimenpiteen tavoite, joka siis oli pääomasijoitusten ja pääomalainojen verokohteluun liittyvien erojen pienentäminen konsernien yhteydessä ja näiden kahden konserninsisäisen rahoitusmuodon välisen arbitraasin rajoittaminen, ”vain konserniyritykset [toisin kuin itsenäiset] yritykset joutuvat konsernin sisällä kohtaamaan oman ja vieraan pääoman välistä arbitraasia”<sup>(111)</sup>. Tämän havainnon ja järjestelmän tavoitteen, joka oli ”vähentää arbitraasin käyttöä pääomankorotuksella ja lainalla tapahtuvan rahoituksen välillä ja varmistaa siltä osin verotuksen tasapuolisuus”<sup>(112)</sup>, perusteella komissio katsoi, että tässä tapauksessa viitejärjestelmään tuli sisältyä vain yrityksiä, jotka maksavat yhteisöveroa ja jotka osallistuvat konserninsisäisiin rahoitusoperaatioihin<sup>(113)</sup>.
- (242) Sen sijaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen tavoitteena on määrittää SMBV:n veron peruste, jotta voidaan laskea kyseiseen määrään perustuva Alankomaiden yhteisövero. Vaikka voidaan väittää, että groepsrentebox-päätöksen perusteena oleva tavoite koskee vain konserneja (esimerkiksi siltä osin, etteivät itsenäiset yritykset joudu kohtaamaan arbitraasiin liittyvää ongelmaa eri rahoitusmuotojen osalta), vuotuisen yhteisöveron laskemiseen tarvittavan veron perusteen määrittäminen on yhtä merkityksellistä sekä konserniin kuuluvien että itsenäisten yritysten kannalta ja niihin sovellettavissa.
- (243) On totta, että SMBV tarjoaa palveluja konsernin muille yrityksille ja näin ollen toimii konsernin yhteydessä, sen toteuttamia liiketoimia voidaan kuitenkin toteuttaa myös konsernin ulkopuolella. SMBV on kahvin paahtamisen ja jakelun alalla toimiva yritys. Kuten Starbucksin toimittamat sopimukset osoittavat, muut Starbucks-konsernin yritykset ovat ulkoistaneet nämä toiminnot kolmansille osapuolille<sup>(114)</sup>. Lisäksi kilpailijoiden vastauksista kilpailijoiden markkinatietopyyntöihin käy ilmi, että paahtaminen ulkoistetaan konsernin ulkopuolisille yrityksille<sup>(115)</sup>. SMBV:n toteuttamia toimintoja voidaan siis toteuttaa myös itsenäisissä yrityksissä, ei siis pelkästään konsernin sisäisesti<sup>(116)</sup>.

<sup>(107)</sup> Komission päätös 2009/809/EY.

<sup>(108)</sup> SMBV:n huomautukset menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä, 2.20 kohta.

<sup>(109)</sup> Asia C-138/09, Todaro Nunziatina & C., ECLI:EU:C:2010:291, 21 kohta.

<sup>(110)</sup> Ohjelmassa konsernilainoista saatujen ja konsernin sisäisissä rahoitusoperaatioissa maksettujen korkojen positiiviseen saldoon sovellettiin 5 prosentin veroa tavanomaisen 25,5 prosentin yhtiöveron sijaan.

<sup>(111)</sup> Groepsrentebox-päätös, johdanto-osan 85 kappale.

<sup>(112)</sup> Groepsrentebox-päätös, johdanto-osan 101 kappale.

<sup>(113)</sup> Groepsrentebox-päätös, johdanto-osan 107 kappale.

<sup>(114)</sup> Ks. johdanto-osan 148–150 kappaleet.

<sup>(115)</sup> Ks. Melittan vastaukset johdanto-osan 207–209 kappaleissa.

<sup>(116)</sup> On kuitenkin todettava, että vaikka SMBV osallistuisi rahoitusoperaatioihin, komissio ei pitäisi groepsrentebox-päätöstä soveltuvana yhtäältä konsernin sisäisen korkomallin eri tavoitteen ja toisaalta SMBV:n veron perusteen määrittämisen vuoksi.

(244) Näin ollen komissio katsoo, että viitejärjestelmä, jonka perusteella SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta tulee tarkastella, on Alankomaiden yleinen yhteisöverojärjestelmä, joka perustuu Alankomaiden yhteisöverolain säännöksiin. Tämä viitejärjestelmä koostuu yhtenäisestä säännöstöstä, jota sovelletaan objektiivisten kriteerien nojalla itsenäisten yritysten voiton verottamiseen, kun verotettavan tulon määrittämisessä käytetään yleensä kirjanpidon tulosta (tiettyjen verolakiin perustuvien oikaisujen mukaisesti), ja niiden konserniyritysten voiton verottamiseen, jotka turvautuvat siirtohintoihin voittojen kohdentamiseksi. Tähän järjestelmään kiinteästi liittyvän tavoitteen kannalta kummankin tyyppisten yritysten – integroimattomien ja integroitujen – on katsottava olevan samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asemassa.

#### 9.2.1.2 Yhteisöverolain 8b §:n 1 momentti ja asetus eivät muodosta asianmukaista viitejärjestelmää

(245) Alankomaat katsoo, että viitejärjestelmänä olisi pidettävä asetusta ja että näin ollen SMBV:n tulisi katsoa olevan samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asemassa kuin asetuksen soveltamisalaan kuuluvien konserniyritysten<sup>(117)</sup>. Valikoivuuden todistaminen edellyttäisi myös näyttöä siitä, että SMBV:tä on kohdeltu eri tavalla kuin muita asetuksen soveltamisalaan kuuluvia konserniyrityksiä, joiden verotuksellinen kotipaikka on Alankomaissa.

(246) Komissio ei hyväksy näitä perusteluja.

(247) Kuten johdanto-osan 236 kappaleessa on selitetty, Alankomaiden yhteisöverojärjestelmän tavoitteena on verottaa kaikkien niiden verolainsäädännön piiriin kuuluvien yritysten voittoja, riippumatta siitä, ovatko nämä yritykset integroituja vai integroimattomia. Johdanto-osan 232 kappaleessa selitetyn mukaisesti Alankomaissa verotuksellista kotipaikkaansa pitäviltä yrityksiltä peritään Alankomaiden yhteisöveroa niiden maailmanlaajuisista voitoista (ellei niihin sovelleta verosopimusta), kun taas Alankomaiden ulkopuolella verotuksellista kotipaikkaansa pitäviltä yrityksiltä ja ulkomaalaisten yritysten Alankomaissa sijaitsevilta haaraliikkeiltä peritään veroa vain Alankomaissa syntyneestä tulosta.

(248) Kun oletetaan Alankomaiden tavoin, että viitejärjestelmään sisältyy vain konserniyrityksiä, koska vain niiden täytyy noudattaa markkinaehtoperiaatetta yhteisöverolain 8b §:n ja asetuksen nojalla voiton jakamisessa, tehdään keinotekoinen ero yritysten välille niiden yritysrakenteen perusteella verotettavan tulon määrittämistä varten, eikä Alankomaiden yhteisöverojärjestelmässä tunneta tällaista eroa perittäessä veroa sen verotukselliselle lainkäyttöalueelle kuuluvien yritysten tulosta. Asetuksella on tarkoitus nimenomaan varmistaa, että konserniyrityksiä ja itsenäisiä yrityksiä kohdellaan Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä samalla tavalla ja että niiltä peritään veroa niiden toiminnasta saaduista tuloista siitä riippumatta, onko nämä toiminnot toteutettu konsernin sisällä vai ei.

(249) Komissio katsoo, että asetuksen tarkoituksena ei voi olla määrittää erityissääntöjä sidossuhteessa oleville yrityksille, vaan selvittää yhteisöverolain 8b §:n 1 momentissa tarkoitettun markkinaehtoperiaatteen soveltamista OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden nojalla, kun asetuksen tarkoituksena, kuten Alankomaat on myöntänyt, on "käsitellä nimenomaan niitä seikkoja, jotka ovat OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa tulkinnanvaraisia tai epäselviä". Asetuksen säännösten tarkoituksena on näin ollen yhtenäistää sidossuhteessa olevien yritysten ja itsenäisten yritysten verokohtelua siten, että sidossuhteessa olevien osapuolten väliset liiketoimet pitäisi hinnoitella markkinaehtoisesti, jolloin ne vastaisivat itsenäisten osapuolten asemaa, kun määritetään yritysten tulosta perittävää yhteisöveroa.

(250) Komissio toteaa, että jos hyväksyttäisiin Alankomaiden ja Starbucksin perustelu, jonka mukaan asetuksessa vahvistetaan erityissäännöt integroiduille yrityksille, tällaisten erityissääntöjen olemassaolo voisi jo sinällään johtaa valikoivuuteen. Verotuksellisissa asioissa valikoivuudesta on kyse silloin, kun jokin jäsenvaltio myöntää (tietyssä luokassa) yritykselle (yrityksille) vapautuksen sellaisesta yleisestä säännöstä, jota sovelletaan kaikkiin yrityksiin, joiden tosiasiallinen ja oikeudellinen asema on samankaltainen. Siitä on kyse myös silloin, kun laaditaan erityisjärjestely, joka poikkeaa tästä yleisestä säännöstä tiettyjen mutta ei kaikkien samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asemassa olevien yritysten kohdalla. Kun siis otetaan huomioon komission näkemys, että integroidut ja integroimattomat yritykset ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asemassa Alankomaissa tulosta perittävän yhteisöveron määrittämisen osalta, sellaisen erikoisjärjestelyn laatiminen vain integroiduille yrityksille, joka poikkeaa Alankomaiden yleisistä yhteisöverosäännöistä, on luonteeltaan valikoiva. Tästä seuraa, että kaikki tämän järjestelyn perusteella myönnettyt edut ovat luonteeltaan valikoivia.

<sup>(117)</sup> Alankomaiden huomautukset menettelyn aloittamista koskevan päätöksen 3.2 kohtaan.

- (251) Näin ollen komissio katsoo, että tässä tapauksessa viitejärjestelmä, jonka perusteella SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta pitäisi tutkia, on Alankomaiden yleinen yhteisöverojärjestelmä riippumatta siitä, peritäänkö yhteisöveroa sen nojalla konserniyrityksiltä vai itsenäisiltä yrityksiltä.

#### 9.2.2 Alankomaiden yleisestä yhteisöverojärjestelmästä poikkeamisesta johtuva valikoiva etu

- (252) Viitejärjestelmä, jonka perusteella SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta pitäisi arvioida, on siis Alankomaiden yleinen yhteisöverojärjestelmä. Seuraavaksi on määritettävä, muodostaako ennakkohinnoittelusopimus poikkeuksen tästä viitejärjestelmästä, mistä seuraa, että tosiasiallisesti ja oikeudellisesti samankaltaisessa asemassa olevia yrityksiä kohdellaan eriarvoisesti.
- (253) Yleensä tässä valikoivuusanalyysin toisessa vaiheessa, jossa selvitetään, muodostaako jokin verotoimenpide poikkeuksen viitejärjestelmästä, määritetään samalla, onko tämän toimenpiteen kohteena ollut tuensaja saanut siitä etua. Jos verotoimenpide johtaa siihen, että tuensajaan veron määrä pienenee perusteetta, kun sen olisi pitänyt viitejärjestelmän nojalla muutoin maksaa enemmän veroa, pienennys on sekä verotoimenpiteestä koitunutta etua että viitejärjestelmästä poikkeamista.
- (254) Tuomioistuimen mukaan yksittäisen tukitoimenpiteen yhteydessä – toisin kuin yleisen tukijärjestelmän yhteydessä – ”taloudellisen edun toteaminen mahdollistaa lähtökohtaisesti sen, että toimenpide oletetaan valikoivaksi”<sup>(118)</sup>. Tässä tapauksessa yksittäinen tukitoimenpide, josta SMBV on saanut etua, on SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus. Siinä hyväksytään menetelmä, jolla määritetään sen Alankomaissa verotettava tulo niistä toiminnoista, joita se toteuttaa Starbucks-konsernissa. Vero peritään Alankomaiden yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti.

#### 9.2.3 Markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta johtuva valikoiva etu

- (255) Ennakkohinnoittelusopimuksen tehtävänä on periaatteessa vahvistaa etukäteen, että tiettyyn tapaukseen sovelletaan yleistä verojärjestelmää tietyt tähän tapaukseen liittyvät tosiasiat ja olosuhteet huomioon ottaen tietyllä ajanjaksolla ja edellyttäen, ettei tämän ennakkohinnoittelusopimuksen soveltaminen muutu merkittävästi näiden nimenomaisten tosiasioiden ja olosuhteiden vallitessa. Kun ennakkohinnoittelusopimus perustuu sellaiseen arviointimenetelmään, joka poikkeaa perusteetta siitä, mitä muutoin seuraisi yleisen verojärjestelmän normaalista soveltamisesta, tuensajalle katsotaan koituvan tästä ennakkohinnoittelusopimuksesta valikoivaa etua, koska valikoivan kohtelun vuoksi tämän tuensajaan veron määrä asianomaisessa jäsenvaltiossa pienenee verrattuna muihin samankaltaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa asemassa oleviin yrityksiin.
- (256) Perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu etu on mikä tahansa taloudellinen hyöty, jota yritys ei olisi saanut tavanomaisissa markkinaolosuhteissa, ts. ilman valtion toimenpidettä<sup>(119)</sup>. Edusta on siis kyse aina, kun yrityksen taloudellinen tilanne paranee valtion toimenpiteen johdosta. Tilanteen paraneminen osoitetaan vertaamalla sen yrityksen taloudellista tilannetta, johon riidanalainen toimenpide kohdistui, saman yrityksen taloudelliseen tilanteeseen, jos toimenpidettä ei olisi toteutettu<sup>(120)</sup>. Etu voi koostua sekä suotuisien taloudellisten etujen myöntämisestä että yleensä yrityksen talousarvion sisältyvien maksujen lieventämisestä<sup>(121)</sup>.
- (257) Kuten johdanto-osan 42 kappaleessa ja sitä seuraavissa kappaleissa on selitetty, tekemällä SMBV:n kanssa ennakkohinnoittelusopimuksen Alankomaat hyväksyi menetelmän, jolla SMBV:n verotettava tulo määritetään Alankomaissa, siten kuin Starbucksin veroneuvoja ehdotti siirtohinnoitteluraportissa, eli SMBV voi määrittää yhteisöveron määränsä Alankomaissa vuosittain niin kauan kuin kyseinen ennakkohinnoittelusopimus on voimassa. SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa vahvistetussa siirtohinnoitteluraportissa määritetään etenkin voitto, joka jaetaan tälle Starbucks-konsernin yritykselle ja joka on seurausta liiketoimista, joita se on tehnyt muiden Starbucks-konserniin kuuluvien yritysten kanssa, koska sellaisia markkinoiden määräämiä liiketoimia ei ole, joita integroimattomalla itsenäisellä yrityksellä olisi.

<sup>(118)</sup> Asia C-15/14 P, komissio v. MOL, ECLI:EU:C:2015:362, 60 kohta. Katso myös asia T-385/12, Orange v. komissio, ECLI:EU:T:2015:117.

<sup>(119)</sup> Asia C-39/94, SFEI ym., ECLI:EU:C:1996:285, 60 kohta; asia C-342/96, Espanja v. komissio, ECLI:EU:C:1999:210, 41 kohta.

<sup>(120)</sup> Asia 173/73, Italia v. komissio, ECLI:EU:C:1974:71, 13 kohta.

<sup>(121)</sup> Ks. esimerkiksi asia C-387/92, Banco Exterior de Espana, ECLI:EU:C:1994:100.

- (258) Unionin tuomioistuin on katsonut, että yrityksen veron perusteen supistaminen, joka johtuu sellaisesta verotoimenpiteestä, jonka johdosta verovelvollinen voi käyttää konsernin sisäisissä liiketoimissa sellaisia siirtohintoja, jotka eivät olisi lähellä itsenäisten yritysten välisessä vapaassa kilpailussa vahvistettavia hintoja, joista kyseiset yritykset neuvottelevat vastaavissa olosuhteissa markkinaehdoin, antaa kyseiselle verovelvolliselle valikoivan edun, koska sen tavanomaisen verojärjestelmän mukainen veron määrä supistuu verrattuna itsenäisiin yrityksiin, joiden veron peruste perustuu kirjanpidon tulokseen <sup>(122)</sup>.
- (259) Belgiaan sijoittautuneita koordinoitikeskuksia koskevaan verojärjestelmään liittyvässä tuomiossaan <sup>(123)</sup> tuomioistuin arvioi riitautettua komission päätöstä, jossa muun muassa todettiin, että menetelmästä, jolla tässä järjestelmässä määritettiin verotettava tulo, koitui valikoivaa etua näille keskuksille <sup>(124)</sup>. Kyseisessä järjestelmässä verotettava tulo vahvistettiin kiinteämääräisesti. Tulo vastasi tiettyä prosenttiosuutta toimintamenojen ja -kulujen kokonaismäärästä, josta vähennettiin henkilöstökulut sekä rahoituskulut. Tuomioistuimen mukaan ”sen selvittämiseksi, tuottaako koordinoitikeskusten järjestelmän mukainen verotettavien tulojen määrittämistapa etua koordinoitikeskuksille, on syytä [...] verrata kyseistä järjestelmää yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä”. Tuomioistuin katsoi, että ”jos nämä kulut ja menot [henkilöstökulut ja rahoituskulut] jätetään kyseessä olevien keskusten verotettavan tulon määrittämisperusteena olevien kustannusten ulkopuolelle, ei saada sellaisia siirtohintoja, jotka olisivat lähellä vapaassa kilpailussa vahvistettavia hintoja”, mikä on tuomioistuimen mukaan ”omiaan johtamaan taloudellisen edun antamiseen kyseisille keskuksille” <sup>(125)</sup>.
- (260) Tuomioistuin on siis hyväksynyt sen, että verotoimenpiteestä, jonka perusteella konserniin kuuluva yritys voi vahvistaa sellaiset siirtohinnat, jotka eivät vastaa niitä, joita vapaassa kilpailussa vahvistettaisiin, eli hintoja, jotka itsenäiset samankaltaisissa olosuhteissa olevat yritykset neuvottelevat markkinaehtoisesti, koituu etua tälle konserniin kuuluvalla yritykselle, koska sen veron peruste pienenee toimenpiteen vuoksi ja näin ollen myös sen veron määrä, joka sen pitäisi maksaa yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti.
- (261) ”Markkinaehtoperiaatteella” tarkoitetaan yleensä sellaista periaatetta, jonka mukaan konserniin kuuluvien yritysten välisistä liiketoimista pitäisi maksaa korvaus ikään kuin niistä olisivat sopineet itsenäiset yritykset, jotka neuvottelevat samankaltaisissa olosuhteissa markkinaehtoisesti. Belgian koordinoitikeskuksia koskevassa tuomiossaan tuomioistuin vahvisti markkinaehtoperiaatteen vertailukohtaksi selvittäessä, onko konserniin kuuluvalla yritykselle koitunut perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua etua verotoimenpiteestä, jolla määritetään sen siirtohinnoittelu ja myös veron peruste.
- (262) Markkinaehtoperiaatteen tarkoituksena on varmistaa, että konserniyritysten välisiä liiketoimia kohdellaan verotuksessa sen tulo määrän mukaan, joka olisi syntynyt, jos itsenäiset yritykset olisivat tehneet samat liiketoimet. Muutoin konserniyritykset hyötyisivät niiden verotettavaa tuloa määrittäessä sellaisesta suotuisasta kohtelusta yleisessä yhteisöverojärjestelmässä, jota itsenäiset yritykset eivät voi saada. Tämä johtaa siihen, että yrityksiä, jotka ovat tämän järjestelmän tavoitteen eli kaikkien sen verotuksellisen lainkäyttöalueen piiriin kuuluvien yritysten tulojen verottamisen kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti samankaltaisessa asemassa, kohdellaan eriarvoisesti.
- (263) Kun komissio arvioi, onko Alankomaat myöntänyt valikoivaa etua SMBV:lle, on näin ollen varmennettava, poikkeako menetelmä, jonka Alankomaiden verohallinto hyväksyi ennakkohinnoittelusopimusta tehtäessä SMBV:n verotettavan tulo määrittämiseen Alankomaissa, sellaisesta menetelmästä, josta saadaan luotettava arvio markkinapohjaisesta ratkaisusta ja siis myös markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta. Koska siitä menetelmästä, jonka Alankomaat hyväksyi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa, seuraa se, että SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettavan tulo tässä järjestelmässä määrittävät markkinat, tästä ennakkohinnoittelusopimuksesta katsotaan koituvan SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

<sup>(122)</sup> Yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, ECLI:EU:C:2006:416.

<sup>(123)</sup> Yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, ECLI:EU:C:2006:416.

<sup>(124)</sup> Komission päätös 2003/757/EY, tehty 17 päivänä helmikuuta 2003, valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinoitikeskusten hyväksi (EUVL L 282, 30.10.2003, s. 25).

<sup>(125)</sup> Yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, ECLI:EU:C:2006:416, 96 ja 97 kohta.

- (264) Sen vuoksi markkinaehtoperiaate kuuluu ehdottomasti komission perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaiseen arviointiin, joka koskee konserniyrityksille myönnettyjä verotoimenpiteitä, riippumatta siitä, onko jäsenvaltio saattanut tämän periaatteen osaksi kansallista lainsäädäntöään. Periaatetta käytetään määrittämään, onko konserniyrityksen yhteisöverojärjestelmän mukainen verotettava tulo määritetty sellaisella menetelmällä, jolla voidaan arvioida markkinaolosuhteita, jotta tätä yritystä ei kohdella suotuisasti yleisessä yhteisöverojärjestelmässä verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettavan tulon määrittävät markkinat. Epäilysten hälventämiseksi todettakoon, että komission valtiontukiarvioinnissaan soveltama markkinaehtoperiaate ei ole peräisin OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklasta, joka on ei-sitova väline, vaan kyse on yleisestä periaatteesta, joka koskee yhdenvertaista kohtelua verotuksessa. Se kuuluu jäsenvaltioita sitovan perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, jonka piiristä jäsenvaltioiden verosääntöjä ei ole suljettu pois <sup>(126)</sup>.
- (265) Alankomaat väittää, että komissio tässä arvioinnissa korvaa jäsenvaltion verohallinnon Alankomaiden lakia tulkittessaan <sup>(127)</sup>. Tältä osin komissio muistuttaa, ettei se tutki sitä, onko SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus yhtiöverolain 8b §:n 1 momentissa tai asetuksessa määritetyn markkinaehtoperiaatteen mukainen. Komissio tutkii sitä, onko Alankomaiden verohallinto myöntänyt SMBV:lle valikoivaa etua perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla tehdessään sellaisen ennakkohinnoittelusopimuksen, jossa vahvistetaan siitä voiton määrästä poikkeava voitonjako, jota Alankomaiden yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaan olisi verotettu, jos nämä samat liiketoimet olisivat tehneet samankaltaisissa olosuhteissa markkinaehtoisesti neuvottelevat itsenäiset yritykset.
- (266) Alankomaiden ja Starbucksin esittämästä väitteestä, jonka mukaan komission tekemä arviointi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovitusta siirtohinnoittelujärjestelystä on väistämättä rajallinen, koska siirtohinnoittelu ei ole eksaktia tiedettä <sup>(128)</sup>, komissio toteaa, että siirtohinnoittelun arviointiosa-alue on tarkasteltava sen tavoitteesta käsin. Vaikka OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 1.13 kohdassa todetaankin, ettei siirtohinnoittelu ole eksaktia tiedettä, samassa kohdassa selitetään ensin, että "[o]n tärkeää pitää mielessä tavoite eli saada kohtuullinen arvio markkinaehtoisuudesta luotettavien tietojen perusteella". OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tavoitteena on kehittää verohallintojen ja monikansallisten yritysten hyväksi asianmukaisimmat menetelmät, joilla arvioidaan sidossuhteissa olevien yritysten rajatylittävien liiketoimien markkinaehtoisuutta verotusta varten. Tämän tavoitteen saavuttaminen olisi mahdotonta, jos siirtohinnoittelua, joka on luonteeltaan suuntaa-antavaa, voitaisiin käyttää kumoamaan näissä ohjeissa esitettyjä asianmukaisia siirtohinnoittelumenetelmiä koskeva yksimielisyys. Näin ollen markkinaehtoperiaatteen suuntaa-antavuutta ei voida käyttää perusteena sellaiselle siirtohinnoitteluanalyysille, joka on joko metodologisesti epä johdonmukainen tai joka perustuu epäasianmukaisesti valittuihin vertailukohteisiin.
- (267) Jos siis voidaan osoittaa, että Alankomaiden verohallinnon SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta tehtäessä hyväksymä menetelmä, jolla SMBV:n verotettava tulo määritetään Alankomaissa, poikkeaa sellaisesta menetelmästä, jolla saadaan luotettava arvio markkinapohjaisesta ratkaisusta ja näin ollen myös markkinaehtoperiaatteesta, tämän ennakkohinnoittelusopimuksen katsotaan olevan omiaan antamaan valikoivaa etua SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla, koska sen perusteella SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden veron peruste määritetään niillä voitoilla, joita ne tuottavat markkinaolosuhteissa.

### 9.2.3.1 Markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisesta johtuva valikoiva etu

- (268) SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa vahvistetaan menetelmä, jolla voitonjako SMBV:lle Starbucks-konsernin sisällä määritetään. Se perustuu Starbucksin veroneuvojan laatimaan siirtohinnoitteluraporttiin, jossa lasketaan korvaus SMBV:n toteuttamista toiminnoista (paahto/valmistus).

<sup>(126)</sup> Yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, ECLI:EU:C:2006:416, 81 kohta.

<sup>(127)</sup> Katso johdanto-osan 186 kappale.

<sup>(128)</sup> Ks. johdanto-osan 162 ja 191 kappaleet.



- (269) Laskiessaan SMBV:stä johtuvaa korvausta veroneuvoja tekee siirtohinnoitteluraportissa peräkkäisiä metodologisia valintoja:
- i) liiketoiminettomarginaalimenetelmän käyttäminen verotettavan tulon arvioimisessa
  - ii) toimintamenojen käyttäminen voittotason indikaattorina liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa <sup>(129)</sup>
  - iii) käyttöpääomaan liittyvien oikaisujen soveltaminen SMBV:n ja vertailukohteiden välisten erojen käsittelemiseksi markkinaehtoisesta voittolisän arvioinnissa <sup>(130)</sup>.
- (270) Siirtohinnoitteluraportissa määritetään, että SMBV:n paahtotoiminnasta saama korvaus vastaa [9–12] prosentin voittolisää sen toimintamenoihin. Alankomaiden verohallinto on hyväksynyt tämän markkinaehtoiseksi korvaukseksi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa. Lisäksi Alankomaiden verohallinto on vahvistanut SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa, että SMBV:lle tämän korvaustason yli kertyvä voitto maksetaan rojaltimaksuna Alki LP:lle.
- (271) Jäljempänä olevissa kohdissa komissio selittää, miksi se katsoo, ettei Alankomaiden verohallinnon olisi pitänyt hyväksyä useita siirtohinnoitteluraportissa käytettyjä menetelmävalintoja SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa. Niiden hyväksymisen vuoksi SMBV:lle on määritetty sellainen verotettava tulo, jota ei voida pitää luotettavana arviona markkinapohjaisesta ratkaisusta. Tämän vuoksi SMBV:n maksettavaksi lankeava veron määrä on pienempi kuin niillä integroimattomilla yrityksillä, joiden verotettavan tulon määrittävät markkinat.
- (272) Siirtohinnoitteluraportin suurin puute on siinä, ettei siinä yksilöidä tai analysoida SMBV:n valvottuja ja valvomattomia liiketoimia <sup>(131)</sup>. Se olisi kuitenkin tarpeen, jotta voidaan arvioida sidossuhteessa olevien osapuolten välillä sovellettavien kaupallisten ehtojen markkinaehtoisuus siirtohinnoittelun alalla. Siirtohinnoitteluraportissa ei myöskään selvitetä, onko SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevasta lisenssistä maksama rojaltimaksu markkinaehtoinen. Tämä on se konserninsisäinen liiketoimi, jota varten SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus alun perin pyydettiin ja laadittiin <sup>(132)</sup>. Kuten komissio jäljempänä osoittaa, vertailukelpoisiin valvomattomiin liiketoimiin perustuvan rojaltimaksun markkinaehtoisesta arvosta siirtohinnoitteluanalyysi johtaa siihen lopputulokseen, ettei Alki LP:n SMBV:lle myöntämästä paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevasta lisenssistä pitäisi maksaa rojaltimaksua <sup>(133)</sup>. Siirtohinnoitteluraportissa ei selvitetä sitäkään, onko SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttama hinta markkinaehtoinen. Kuten komissio jäljempänä osoittaa, sellaista markkinointiin pohjautuvaa syytä ei ole, jolla tämän hinnan merkittävä korottaminen vuodesta 2011 alkaen olisi ollut perusteltua, ja hinnan korotuksen vuoksi SMBV:n kirjanpidon tulos pieneni kyseisestä vuodesta alkaen <sup>(134)</sup>.
- (273) Lisäksi – rajoittamatta johdanto-osan edellisessä kappaleessa sanottua – siirtohinnoitteluraportissa ei analysoida kaikkien valvottuihin liiketoimiin osallistuvien konserniyritysten, etenkin Alki LP:n, toimintojen monimutkaisuutta, vaikka siinä todetaan, että SMBV:tä on pidettävä toiminnoiltaan ”vähiten monimutkaisena” ja siis ”arvioitavana osapuolena” liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa <sup>(135)</sup>.
- (274) Rajoittamatta johdanto-osan kahdessa edellisessä kappaleessa sanottua siirtohinnoitteluraportissa määritetään SMBV:n korvattavat päätoiminnot virheellisesti, ja tämä korvaus määritetään epäasianmukaisesti toimintamenojen perusteella <sup>(136)</sup>.
- 9.2.3.2 Siirtohinnoitteluraportissa ei tutkita sitä konserninsisäistä liiketoimea, jota varten SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus nimenomaan pyydettiin ja toimitettiin
- (275) SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa vahvistetaan SMBV:n verotettava korvaus sen paahtotoiminnasta. Siinä sovitaan myös, että kaikki tämän korvaustason ylittävät voitot, jotka SMBV:lle kertyy, maksetaan rojaltimaksuna Alki LP:lle, jota ei veroteta Alankomaissa.

<sup>(129)</sup> Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 49, 97 ja 100 kappaleissa tätä kutsutaan ”ensimmäiseksi oikaisuksi”.

<sup>(130)</sup> Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 52 kappaleessa tätä kutsutaan ”toiseksi oikaisuksi”. Kahta ensimmäistä oikaisua käsitellään OECD:n ohjeissa, mutta kolmas (päättös soveltaa käyttöpääoman oikaisua) ei sisälly niihin sillä tavalla kuin veroneuvoja oli soveltanut sitä tässä tapauksessa.

<sup>(131)</sup> Valvottu liiketoimi tarkoittaa kahden sellaisen yrityksen välistä liiketoimea, jotka ovat sidossuhteessa toisiinsa, kun taas valvottoman liiketoimi tarkoittaa kahden sellaisen yrityksen välistä liiketoimea, jotka ovat itsenäisiä yrityksiä toisiinsa nähden.

<sup>(132)</sup> 9.2.3.2 kohta.

<sup>(133)</sup> 9.2.3.3 kohdan a–e alakohta.

<sup>(134)</sup> 9.2.3.3 kohdan f alakohta.

<sup>(135)</sup> 9.2.3.4 kohta.

<sup>(136)</sup> 9.2.3.5 kohta.

- (276) Toisin sanoen SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen tehdessään Alankomaiden verohallinto nimenomaan hyväksyi sen, että veroneuvojan menetelmä, jolla SMBV:n paahtotoiminnasta johtuva verotettava korvaus maksetaan, määrittää suoraan sen rojalTIMaksun määrän, jonka SBMV maksaa Alki LP:lle niiden välisen paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevan lisenssisopimuksen nojalla. Verohallinto hyväksyy nimenomaan myös sen, että tämä rojalTIMaksu pienentää SMBV:n Alankomaissa saamien voittojen varsinaista verotettavaa määrää, jolloin verotettava tulo on tosiasiaa kirjattua pienempi. Jos SMBV:n kirjanpidon tulos on suurempi kuin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovitun korvauksen määrä, Alki LP:lle maksettavaa rojalTIMaksua korotetaan tämän korvausmäärän ja SMBV:n kirjanpidon tuloksen välisen eron verran.
- (277) RojalTIMaksu on siis oikaisuväline, joka määritetään yhdistämällä SMBV:n kirjanpidon tulos ja SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovitettu korvaus. Näin ollen Alki LP:n ja SMBV:n välinen paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskeva lisenssijärjestely on se liiketoimi, jota varten SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta nimenomaisesti pyydettiin, ja menetelmä, jolla kyseisen oikaisuvälineenä toimivan rojalTIMaksun suuruus määritetään, on se liiketoimi, joka hinnoitellaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen nojalla.
- (278) Siirtohinnoitteluraportissa, johon ennakkohinnoittelusopimus perustuu, kuitenkin vain ehdotetaan korvausta SMBV:lle analysoimalla sen toimintoja (paahtamista/valmistamista) liiketoimintomarginaalimenetelmää soveltamalla. Siinä ei siis yksilöidä rojalTIMaksua oikaisuvälineeksi ehdotetun korvauksen määrittämisessä. Tässä raportissa ei yksilöidä tai analysoida sitä paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevaa lisenssijärjestelyä, josta tämä rojalTIMaksu maksetaan, nimenomaisesti hinnoiteltavaksi liiketoimeksi. Siksi sopimuksessa ei myöskään vahvisteta menetelmää, jolla varmistetaan, että tämä rojalTIMaksu olisi markkinaehtoperiaatteen mukainen.
- (279) Siirtohinnoittelun tarkoituksena on kuitenkin selvittää, ovatko valvottujen liiketoimien edellytykset markkinaehtoperiaatteen mukaiset.
- (280) Liiketoimien painottaminen siirtohinnoittelussa on ilmaistu selvästi OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluo-  
hjeiden 1.6 kohdassa, jossa täsmennetään, että "koska erillisiin yksiköihin perustuvassa lähestymistavassa monikansallisen konsernin jäseniä kohdellaan kuin ne olisivat itsenäisiä yksiköitä, huomiota kiinnitetään näiden jäsenten välisten liiketoimien luonteeseen ja siihen, eroavatko niiden edellytykset niistä edellytyksistä, joita sovellettaisiin vertailukelpoisissa valvomattomissa liiketoimissa. Tällainen valvottujen ja valvomattomien liiketoimien analyysi, jota kutsutaan 'vertailtavuusanalyysiksi', on markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa keskeistä." <sup>(137)</sup>
- (281) Toisin sanoen sidossuhteessa olevien ja itsenäisten osapuolten väliset kaupalliset liiketoimet on siis ensin yksilöitävä selvästi, ennen kuin niiden vertailtavuutta voidaan arvioida. Liiketoimet ovat keskeisiä yhtä lailla myös Alankomaiden verolainsäädännössä, koska siinä on vaatimus, ettei sellaisia menoja voida vähentää, jotka eivät ole markkinaehtoperiaatteen mukaisia <sup>(138)</sup>.
- (282) Tämänkaltaisten toimintojen vertailuun tukeutuminen on perusteltua vain silloin, jos on mahdotonta vertailla tiettyä konsernisisäistä liiketoimea, jota varten ennakkohinnoittelusopimusta on pyydetty (ottaen huomioon toteutetut toimet), samankaltaisiin valvomattomiin liiketoimiin. Tästä OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluo-  
hjeiden 1.41 kohdassa selitetään, että "ennen kuin aletaan etsiä lisää mahdollisesti vertailukelpoisia valvomattomia liiketoimia, jotka perustuvat samankaltaisiin toimintoihin, on syytä pohtia, ovatko nämä liiketoimet varmasti luotettavia vertailukohtia valvotuille liiketoimille" <sup>(139)</sup>. Tämä selittää myös sen, miksi markkinahintavertailumenetelmää pidetään ensisijaisena verrattuna kaikkiin muihin siirtohinnoittelumenetelmiin. Tämä on todettu sekä OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluo-  
hjeiden 2.14 kohdassa että OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluo-  
hjeiden 2.7 kohdassa: "Jos on mahdollista löytää vertailukelpoisia valvomattomia liiketoimia, markkinahintavertailumenetelmä on suurin ja luotettavin tapa soveltaa markkinaehtoperiaatetta. Näissä tapauksissa markkinahintavertailumenetelmä on siis ensisijainen menetelmä kaikkiin muihin menetelmiin nähden."
- (283) Sekä OECD:n vuoden 1995 että vuoden 2010 siirtohinnoitteluo-  
hjeissa pidetään perinteisiä liiketoimimenetelmiä ensisijaisina voittoon perustuviin menetelmiin nähden, kun selvitetään, onko siirtohintaa markkinaehtoinen <sup>(140)</sup>. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluo-  
hjeissa jopa suljetaan voittoon perustuviin menetelmiin, kuten liiketoimintomarginaalimenetelmään, tukeutuminen siirtohinnoittelun yhteydessä automaattisesti pois. Ohjeiden

<sup>(137)</sup> Ks. myös OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluo-  
hjeiden 1.6 kohta.

<sup>(138)</sup> Katso johdanto-osan 234 kappale.

<sup>(139)</sup> Liiketoimien keskeisyys todetaan myös OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluo-  
hjeiden 1.33 kohdassa, jossa selvennetään, että "markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu yleensä valvotun liiketoimen edellytysten ja kahden itsenäisen yrityksen välisten liiketoimien edellytysten vertailuun".

<sup>(140)</sup> Ks. johdanto-osan 68 ja 69 kappaleet.

3.50 kohdassa tästä todetaan näin: "On kuitenkin tapauksia, joissa perinteisiä menetelmiä ei voida soveltaa yksinään luotettavasti tai poikkeuksellisesti lainkaan. Näitä pidetään kuitenkin äärimmäisinä tapauksina. (...) Myös äärimmäisten tapausten yhteydessä on epäasianmukaista soveltaa automaattisesti voittoon perustuvia menetelmiä arvioimatta tämän menetelmän luotettavuutta ensin."

- (284) Alankomaiden toteamus, jonka mukaan verohallinto ei ole sidottu parhaan menetelmän sääntöön, ei kuitenkaan vapauta verohallintoa velvollisuudesta vahvistaa, että verovelvollisen valitseman siirtohinnoittelumenetelmän perusteella saadaan luotettava arvio markkinaehtoisesta hinnasta, ennen kuin se hyväksyy tähän menetelmään perustuvan ennakkohinnoittelusopimuspyynnön. Tämä velvollisuus mainitaan sen asetuksen säännöksessä, johon Alankomaat viittaa tältä osin. Asetuksen 3.1 kohdassa säädetään näin: "[A]lankomaiden vero- ja tullihallinnon on aina aloitettava siirtohintojen tutkiminen siitä menetelmästä käsin, jota verovelvollinen käytti liiketoimen toteutus-hetkellä. Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollisella on periaatteessa vapaus valita mikä tahansa siirtohinnoittelumenetelmä, kunhan valitun menetelmän perusteella saadaan markkinaehtoinen tulos kyseisen liiketoimen osalta. Verovelvollisen on esiteltävä valintansa." Toisin sanoen verovelvollisen ehdottaman menetelmän tulee olla verohallinnon lähtökohta ennakkohinnoittelusopimuspyynnön tutkimiselle. Valitulla menetelmällä pitää kuitenkin pystyä varmistamaan, että hinnoiteltavaa liiketoimea koskeva tulos on markkinaehtoinen, jotta verohallinnon ei tarvitse kyseenalaistaa verovelvollisen valitseman menetelmän asianmukaisuutta. Koska tässä säännöksessä edellytetään, että verovelvollinen perustelee valitsemansa siirtohinnoittelumenetelmän asianmukaisuuden, ja koska asetuksessa nimenomaisesti pidetään markkinahintavertailumenetelmää ensisijaisena, jos saatavilla on vertailukelpoisia liiketoimia<sup>(141)</sup>, parhaan menetelmän säännöstä poikkeamisesta huolimatta verohallinnolla on velvollisuus varmistaa ennen ennakkohinnoittelusopimuspyynnön hyväksymistä, että verovelvollisen valitsemalla siirtohinnoittelumenetelmällä voidaan saada luotettava arvio markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.
- (285) Koska siirtohinnoitteluraportissa ei annettu tietoa valvomattomista liiketoimista, jotka olisivat samankaltaisia kuin SMBV:n ja Alki LP:n välinen paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskeva lisenssijärjestely, ja koska siinä ei siis tutkittu sitä ainoaa konserninsisäistä liiketoimea, joka varsinaisesti hinnoiteltiin siirtohinnoitteluanalyysissä, Starbucksin veroneuvojan ehdottaman siirtohinnoittelumenetelmän, joka hyväksyttiin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa, ei voida katsoa antaneen luotettavaa arviota markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Tämä osoitetaan seuraavaksi. Koska siirtohinnoitteluraportin analyysissä SMBV:n markkinaehtoisesta korvauksesta on virheellinen lähtökohta (sen paahtotoiminta), tuloksena on korvaus, joka on epäasianmukaisesti arvioitu liiketoiminettomarginaalimenetelmän perusteella. Tämän sijasta siirtohinnoittelun yhteydessä olisi pitänyt tukeutua luotettavampiin vertailuihin, jotka olisivat perustuneet saatavilla oleviin tietoihin samankaltaisista liiketoimista itsenäisten osapuolten välillä. Starbucksilla oli tällaisia tietoja käytettävissään ennakkohintasopimuspyyntöä tehtäessä, ja Alankomaiden verohallinnon olisi pitänyt vaatia niitä sen varmistamiseksi, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa hinnoiteltu rojaltimaksu olisi markkinaehtoinen.

### 9.2.3.3 SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen perusteella Alki LP:lle maksettua rojaltimaksua ei ole hinnoiteltu markkinaehtoisesti

- (286) Teollis- ja tekijänoikeudet, joista rojaltimaksua maksetaan, kattavat paahtamiseen liittyvän taitotiedon ja paahtokäyrät, jotka Alki LP on lisensoinut SMBV:lle. Tämä rojaltimaksu ei liity Starbucks-brändin arvoon, koska myymälät maksavat Starbucks Coffee BV:lle oikeudesta käyttää tätä brändiä.
- (287) Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä komissio esitti epäilyksiä rojaltimaksun markkinaehtoisuudesta<sup>(142)</sup>. Komission mukaan varsinkin se, että SMBV:n Alki LP:lle maksamien rojaltimaksujen suuruuteen vaikuttaa SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa vahvistetun korvauksen ja kirjanpidon tuloksen (ennen veroja) välinen ero ennen rojaltimaksun maksamista<sup>(143)</sup>, johtaa siihen, että rojaltimaksu lasketaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen ylittävän voiton perusteella, eikä se näin ollen kuvasta näiden teollis- ja tekijänoikeuksien markkinaehtoisista arvoa<sup>(144)</sup>. Tältä osin komissio viittasi OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 6.16 kohtaan, jonka mukaan "rojaltimaksu on tavallisesti toistuva maksu, joka perustuu käyttäjän tuotantoon, myyntiin tai harvoissa tapauksissa voittoihin"<sup>(145)</sup>. SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa Alki LP:lle maksettava rojaltimaksu ei liity SMBV:n tuotantoon, myyntiin tai voittoihin. Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksen johdanto-osan 120 kappaleessa komissio ilmaisi myös epäilyksensä rojaltimaksun markkinaehtoisuudesta, kun otetaan huomioon, että rojaltimaksu erotetaan hinnoittelumenetelmän perusteella teollis- ja tekijänoikeuksien taloudellisesta arvosta eli siitä arvosta, joka paahtamiseen liittyvistä aineettomista hyödykkeistä koituu SMBV:lle.

<sup>(141)</sup> Katso johdanto-osan 90 kappale.

<sup>(142)</sup> Ks. etenkin menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 120 ja 122 kappaleet.

<sup>(143)</sup> Kuten johdanto-osan 102 kappaleessa on todettu.

<sup>(144)</sup> Ks. menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 115 kappale.

<sup>(145)</sup> Ks. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 6.16 kohta, jossa esitetään sama huomio.

- (288) Voidakseen vertailla rojalTIMaksun arvoa sellaisiin markkinoilla maksettaviin rojalTIMaksuihin, jotka määritetään prosenttiosuutena liikevaihdosta, komissio laski, mikä on SMBV:n Alki LP:lle rojalTIMaksuina maksama summa prosenttiosuutena SMBV:n myymälöihin joka vuosi myymän paahdetun kahvin myynnistä. Näiden laskelmien mukaan rojalTIMaksu vaihtelee välillä [1–10] prosenttia ja [30–40] prosenttia SMBV:n myyntituotoista, jotka se on saanut kahvin myynnistä SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen voimassaolon aikana. Tämä vahvistaa komission epäilykset rojalTIMaksun suuruuden vaihtelusta <sup>(146)</sup>. Lisäksi kolmena vuotena näistä vuosista prosenttiosuus oli yli [30–40] prosenttia, kuten taulukosta 10 käy ilmi:

Taulukko 10

**RoyalTIMaksujen vaihtelu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen voimassaolon aikana**

	(euroa)							
	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
SMBV:n maksamat rojalTIMat	4 699 336	1 698 150	2 470 449	1 079 817	12 352 838	5 786 211	22 812 962	24 285 088
Kahvin myyntituotot	[20-30 miljoonaa]	[20-30 miljoonaa]	[20-30 miljoonaa]	[20-30 miljoonaa]	[40-50 miljoonaa]	[50-60 miljoonaa]	[50-60 miljoonaa]	[60-70 miljoonaa]
<b>Vuoden nettotulos</b>	[20-30 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[30-40 %]	[10-20 %]	[30-40 %]	[30-40 %]

- (289) Tätä taustaa vasten rojalTIMaksun vaihtelevuus on ensimmäinen osoitus siitä, ettei maksun suuruus liity mitenkään niiden teollis- ja tekijänoikeuksien arvoon, joista sitä maksetaan.

- (290) Johdanto-osan 291–338 kappaleissa selitetyistä syistä komissio katsoo, että vertailu, jossa on käytetty vertailukelpoisia valvomattomia liiketoimia ja markkinahintavertailumenetelmää, etenkin niiden teollis- ja tekijänoikeuksien lisensointijärjestelyjen osalta, joita on useissa Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisissä paahto-, valmistus- ja jakelusopimuksissa, osoittaa, että SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksaman rojalTIMaksun markkinaehtoisien arvon tulisi olla nolla. Toisin sanoen tässä nimenomaisessa suhteessa ei pitäisi maksaa rojalTIMaksua näistä teollis- ja tekijänoikeuksista, sillä SMBV:lle ei koidu minkäänlaista hyötyä Alki LP:ltä lisensoitujen paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä.

- a) Vertailu Starbucksin kolmansien osapuolten kanssa tekemiin paahtosopimuksiin ja vertailu muihin markkinoilla oleviin vastaaviin järjestelyihin

- (291) Starbucks toimitti komissiolle tutkinnan aikana tietyt paahto- ja valmistussopimukset, jotka Starbucks-konserni oli tehnyt kolmansien osapuolten kanssa. Nämä sopimukset on lueteltu johdanto-osan 148–150 kappaleissa. Johdanto-osan 292–298 kappaleissa selitetyistä syistä komissio katsoo, että nämä liiketoimet ovat suora vertailukohta määritettäessä sen rojalTIMaksun suuruutta, jonka SMBV maksaa Alki LP:lle paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevan lisensointijärjestelyn nojalla.

- (292) OECD:n vuoden 2010 siirtöhinnointeluohjeiden 1.38 kohdassa annetaan seuraavat ohjeet vertailtavuuden tutkimiseen: "[...] vertailtavuustekijöiden tutkiminen koostuu kahdesta osasta: se sisältää verovelvollisen valvottuihin liiketoimiin vaikuttavien tekijöiden tutkimisen ja valvomattomiin liiketoimiin vaikuttavien tekijöiden tutkimisen. Sekä valvotun liiketoimen että sovelletun siirtöhinnointelumenetelmän luonne [...] on otettava huomioon, kun arvioidaan mahdollisista vertailukohteista puuttuvien tietojen suhteellista merkitystä [...]".

<sup>(146)</sup> RoyaltyStat-tietokannan avulla tehty analyysi vuoden 2015 toisella neljänneksellä osoittaa, että tietokannassa olevista 168 sopimuksesta eri sektoreilta, joilla vain teknologiaa lisensoitiin, rojalTIMaksun mediaani oli viisi prosenttia myynnistä (perustuu 143 sopimukseen, jossa lisenssimaksu määräytyi prosenttiosuutena myynnistä myytyä yksikköä kohti maksettavan summan sijasta). Kaikista RoyaltyStat-tietokannassa olevista sopimuksista ei voitu yksilöidä sellaista sopimusta, jossa korvausta olisi maksettu markkinoille lisensoidusta kahvinpaahtoteknologiasta. Tällaista teknologiaa lisensoitiin vain tietyissä tapauksissa tavaramerkkien yhteydessä.

- (293) OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohteiden 1.36 kohdassa luetellaan viisi vertailtavuustekijää<sup>(147)</sup>, jotka ”sisältävät siirretyn omaisuuden tai siirrettyjen palvelujen ominaispiirteet, osapuolten toteuttamat toiminnot (ottaen huomioon käytetyt varat ja oletetut riskit), sopimusehdot, osapuolten taloudellisen tilanteen ja niiden liiketoimintastrategiat”.
- (294) Komissio toteaa, että ensinnäkin Alki LP:n ja SMBV:n välisen paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevan järjestelyn nojalla siirrettävän omaisuuden ominaispiirteet ovat identtiset johdanto-osan 148–150 kappaleissa lueteltujen paahtosopimusten nojalla Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisissä liiketoimissa siirrettävän omaisuuden kanssa. Kummassakin tapauksessa liiketoimet koostuvat paahtoteknologiasta, kahvisekoituksista ja paahtokäyristä.
- (295) Toiseksi on todettava, että vaikka kaikki näistä kolmansista osapuolista eivät paahtaa kahvia (jotkin toimivat ready-to-drink-juomien tai muiden tuotteiden ja juomavalmisteiden ainesosien tuotannossa), niissä liiketoimissa, joissa kolmannet osapuolet paahtavat kahvia, kolmannen osapuolen toiminta liittyy täsmälleen samaan tuotteeseen kuin SMBV:n paahtotoiminta sen sopimussuhteessa Alki LP:hen. Varsinkin kaikki Starbucksin sopimusjärjestelyt [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 3:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 4:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 10:n] kanssa liittyvät raakakahvin paahtamiseen.
- (296) Kolmanneksi Starbucksin rooli ei ollut Alki LP:n roolia vähäisempi missään näistä liiketoimista. Joissakin näistä liiketoimista Starbucks oli enemmän tekemisissä suoraan kolmansien osapuolten kanssa kuin Alki LP SMBV:n kanssa. Useimmat sopimusjärjestelyt liittyivät etenkin Starbucksin kahvin hankintaan<sup>(148)</sup>. Lisäksi joidenkin sopimusten nojalla Starbucks myös ostaa paahtettua kahvia kolmannelta osapuolelta. Näin ollen Starbucksin korvaus näissä järjestelyissä vastaa markkinaehtoista enimmäiskorvausta lisensiointijärjestelystä, jos korvaukset tosiasiaa johtuivat Alki LP:stä.
- (297) Neljänneksi ei ole merkkejä siitä, että kolmansien osapuolien taloudellinen tilanne vaikuttaisi niiden ja Starbucksin väliseen järjestelyyn. Erityisesti koska Starbucks teki useita paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevia lisensiointijärjestelyjä, joista yhdenkään ei voitu todeta sisältävän Starbucksille paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksettavaa rojalTIMaksua, se ei voi liittyä yksittäisen kolmannen osapuolen varsinaiseen taloudelliseen tilanteeseen. Järjestelyihin sisältyy useita eri maantieteellisiä alueita, unioni ja Sveitsi mukaan luettuina, mitä pidettiin oleellisena maantieteellisenä rajoitteena siirtohinnoitteluraportin vertailukohtien etsimisessä.
- (298) Viidenneksi on huomioitava kolmansien osapuolten liiketoimintastrategiat, joita käsitellään jäljempänä. Järjestelyt eroavat merkittävästi sen mukaan, hyödyntääkö kolmas osapuoli teollis- ja tekijänoikeuksia suoraan markkinoilla myymällä tuotteita loppuasiakkaille vai ei.
- (299) Näiden valvomattomien liiketoimien osalta SMBV:n ja Alki LP:n välisen rojalTIMaksun markkinaehtoisuus voidaan määrittää markkinahintavertailumenetelmällä, jolloin siis vertaillaan valvotusta liiketoimesta johtuvaa maksua (SMBV:ltä Alki LP:lle) vertailukelpoisista valvomattomista liiketoimista johtuvaan maksuun (kolmansilta osapuolilta muille Starbucks-konsernin yrityksille), jotka on tehty vertailukelpoisissa olosuhteissa.
- (300) Tältä osin komissio toteaa, että niiden samankaltaisten sopimusten nojalla, jotka Starbucks on tehnyt [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 3:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 4:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 9:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 8:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 10:n] kanssa, kolmannet osapuolet eivät maksa rojalTIMaksua Starbucksin kanssa tekemänsä lisensiointijärjestelyjen perusteella, elleivät ne hyödynnä paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia suoraan markkinoilla.
- (301) [Riippumaton valmistusyhtiö 3] maksaa rojalTIMaksua Starbucksille vain, kun se myy tuotantoaan [riippumattoman valmistusyhtiö 3:n ja Starbucksin yhteisyritykselle]. Tässä tapauksessa [riippumaton valmistusyhtiö 3] hyödyntää paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia suoraan markkinoilla sidossuhteessa olevan osapuolen kautta, joten rojalTIMaksu näyttää kattavan Starbucksin brändättyjen tuotteiden jakelun kolmansille osapuolille yhteisyrityksen kautta. Tämän päätelmän vahvistaa se seikka, että kun [riippumaton valmistusyhtiö 3] jälleenmyy paahtetun kahvin Starbucks-konsernille eikä yhteisyritykselle ja kun jakelusta ja levittämisestä brändin markkinoille vastaa Starbucks-konserni, [riippumaton valmistusyhtiö 3] ei maksa Starbucksille rojalTIMaksuja paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista.

<sup>(147)</sup> Ks. myös OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohteiden 1.17 kohta.

<sup>(148)</sup> Näin ei kuitenkaan ole [riippumattoman valmistusyhtiö 10:n] kanssa.

- (302) [Riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] osalta – kun Starbucks väittää, että [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] kanssa tehdyn sopimuksen nojalla Starbucksin lukuun ostetun raakakahvin suurempi voittolisä on korvaus paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista – vaikuttaa siltä, että tämä voittolisä siirretään [riippumattomalle valmistusyhtiö 5:lle]. Hinta, jolla [riippumaton valmistusyhtiö 5] ostaa kahvia [riippumattomalta valmistusyhtiö 2:lta], määritellään myös raakakahvin hankintakulujen voittolisäksi. Suhteessaan [riippumattomaan valmistusyhtiö 2:een], jolle ilmeisesti maksetaan suurempaan voittolisään perustuva korvaus, Starbucks on toimittaja, joka on siis eri tehtävä kuin Alki LP:llä sen suhteessa SMBV:hen. Starbucksin väitteestä, että koska [riippumaton valmistusyhtiö 2] on valmis maksamaan SCTC:n laskuttaman hinnankorotuksen kahvipavuista ja että SCTC:n hinnat olisivat näin ollen markkinaehtoisia, komissio toteaa, että raakakahvin ostohintaa ei voida analysoida erillään [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] Starbucksin kanssa tekemään sopimukseen perustuvasta velvollisuudesta myydä tuotantonsa [riippumattomalle valmistusyhtiö 5:lle] ja että sen vuoksi myös [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] väliset hinnoittelujärjestelyt on otettava huomioon. Ei ole merkkejä siitä, että ostohinnan voittolisää ei siirrettäisi suoraan [riippumattomalle valmistusyhtiö 5:lle] tai että se muutoin vaikuttaisi [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n] ja [riippumattoman valmistusyhtiö 2:n] välisiin kaupallisiin ehtoihin, koska tätä sopimusjärjestelyä ei tehty riippumatta Starbucksin ja [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n] välisestä sopimusjärjestelystä.
- (303) Lisäksi komissio katsoo, että vain [riippumattoman valmistusyhtiö 5:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 6:n], [riippumattoman valmistusyhtiö 7:n] ja Starbucksin välisistä sopimuksista vain tavaramerkin ja teknologian lisensointia koskevat sopimukset sisältävät rojaltimaksun. Tämä rojaltimaksu on kuitenkin verrattavissa rojaltimaksuun, jonka myymälät maksavat Starbucks Coffee BV:lle Starbucksin brändiä koskevien teollis- ja tekijänoikeuksien hyödyntämisestä markkinoilla, koska kaikki mainitut kolme yritystä myyvät tuotteita loppukäyttäjille. Näiden kolmen yrityksen ja Starbucksin välisissä pääsopimuksissa sekä valmistus- ja jakelusopimuksissa, jotka koskevat valmistusprosessia, ei määrätä Starbucksille teollis- ja tekijänoikeuksista maksettavasta rojaltimaksusta.
- (304) Lisäksi komissio toteaa, että SMBV on ulkoistanut [kahvituotteen, jonka tavaramerkki on rekisteröity,] ja liukoisen kahvin tuotannon kolmansille osapuolille, etenkin [riippumattomalle valmistusyhtiö 1:lle]. Vaikka Starbucksin [kahvituote, jonka tavaramerkki on rekisteröity] on brändisuojaattu tuote, [riippumaton valmistusyhtiö 1] ei maksa SMBV:lle tai muulle Starbucks-konsernin yhtiölle rojaltimaksuja kahvisekoituksesta eikä muista tuotetiedoista. Samalla tavalla vaikka Starbucks mainostaa liukoisten VIA-kahvituotteiden tuotannossa käytettävää teknologiaa innovatiiviseksi, sen tuotanto on ulkoistettu kolmannelle osapuolelle, eikä SMBV saa rojalteja VIA-tuotteita valmistavalta kolmannelta osapuolelta. SMBV:n kirjanpito todistaa, ettei yhtiö saa rojaltimaksuja mistään ulkoistamastaan tuotannosta <sup>(149)</sup>.
- (305) Kun arvioidaan, onko SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksama korvaus markkinaehtoinen, Alki LP:n ja SMBV:n välistä järjestelyä voidaan verrata myös niihin järjestelyihin, joita Starbucksin kilpailijat ovat tehneet omien kolmansien osapuolensa (paahtimoiden) kanssa.
- (306) Esimerkiksi Melitta vastasi kilpailijoiden markkinatietopyyntöön, joka koski markkinaehtoisia kaupallisia ehtoja niiden itsenäisten yritysten välillä, joiden toimeksi raakakahvin paahtaminen on annettu, että kun se ulkoistaa kahvin paahtamisen kolmannelle osapuolelle, se ei saa rojaltimaksuja, vaikka se antaa omat paahtokäyränsä kolmannen osapuolen käyttöön <sup>(150)</sup>.
- (307) Yritys Y paahtaa kahvia sopimusvalmistajaksi nimetyn konserniyrityksen kautta. Yritys Y:n toimittamien tietojen mukaan sen konserninsisäinen paahtimo ei myöskään maksa rojaltimaksuja konsernille sen paremmin teollis- ja tekijänoikeuksista kuin paahtoprosessista käytetystä taitotiedostakaan <sup>(151)</sup>.
- (308) Näin toimii myös Dallmayr, joka ilmoitti pitävänsä epätavallisena, että kahvia paahtava yritys maksaa rojaltimaksuja, ja sen mielestä olisi odotuksenmukaisempaa, että asiakkaat maksavat paahtimolle eikä toisin päin <sup>(152)</sup>.

<sup>(149)</sup> Ks. taulukko 3.

<sup>(150)</sup> Katso johdanto-osan 209 kappale.

<sup>(151)</sup> Ks. johdanto-osan 211 ja 212 kappaleet.

<sup>(152)</sup> Ks. johdanto-osan 203 ja 205 kappaleet.

- (309) Koska Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisissä valmistussopimuksissa, joista monet oli jo tehty Alankomaiden verohallinnon käsitellessä SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuspyyntöä, ei vaadita rojalTIMaksua paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä, komissio katsoo, että johtopäätös SMBV:n Alki LP:lle maksaman rojalTIMaksun markkinaehtoisuutta koskevasta siirtohinnoitteluanalyysistä on se, ettei näistä teollis- ja tekijänoikeuksista pidä maksaa rojalTIMaksua tässä nimenomaisessa sopimussuhteessa. Tämä johtopäätös voidaan tehdä myös vertailtaessa Starbucksin kilpailijoiden ja niiden kolmansien osapuolten (paahtimoiden) välisiä järjestelyjä.
- b) SMBV ei määritä paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien arvoa suhteessaan Alki LP:hen.
- (310) Vaikka paahtamiseen liittyvälle taitotiedolle ja paahtokäyrille voidaan määrittää jokin arvo, Alki LP:n ja SMBV:n välisessä suhteessa paahtimo ei hyödy tästä arvosta. Tämä johtuu siitä, että Starbucksin rakenteessa paahtamiseen liittyvän taitotiedon ja käyrien merkitys piilee brändiin ja yksittäisiin tuotteisiin liittyvän yhdenmukaisen maun varmistamisessa. Näin ollen Starbucksin paahtamiseen liittyvän taitotiedon ja käyrien arvoa hyödynnetään vain, kun Starbucks-brändiin kuuluvia Starbucks-tuotteita myydään myymälöissä. Pelkästä paahtamiseen liittyvästä taitotiedosta ja käyristä ei synny paahtimolle jatkuvaa arvoa, jos niitä ei voida hyödyntää markkinoilla.
- (311) Tätä päätelmää tukevat Starbucksin toimittamat tiedot, joiden mukaan teollis- ja tekijänoikeuksia koskevan lisenssin sisältävien lisenssisopimusten tarkoituksena on vain mahdollistaa se, että kolmannet osapuolet voivat valmistaa tuotteita Starbucksin spesifikaatioiden mukaisesti ja suojata Starbucksin teollis- ja tekijänoikeuksia, mutta jos kolmannet osapuolet eivät hyödynnä aineettomia hyödykkeitä markkinoilla, sopimuksiin ei sisälly kolmansien osapuolten Starbucksille maksamia rojalTIMaksuja <sup>(153)</sup>.
- (312) SMBV:n osalta paahtamiseen liittyvä taitotieto ja paahtokäyrät vaikuttavat muodostavan teknisen spesifikaation, jonka mukaan paahtaminen on tehtävä ostavan yrityksen mieltymysten tai valinnan mukaan. Siirtohinnoitteluraportissa Starbucks toteaa, että SMBV:lle ilmoitetaan paahtokäyrät, joita sen on noudatettava. Niiden perusteella SMBV ja kolmannet osapuolet, joiden kanssa paahtosopimuksia sekä valmistus- ja toimitussopimuksia on tehty, voivat täyttää Starbucksin vaatimukset. Valmistajille annetaan paahtamiseen liittyvät määräykset esimerkiksi paahtovakiovaatimuksina ja laadunvarmistusvaatimuksina. Jokainen paahto- tai valmistus- ja toimitussopimus sisältää tällaiset spesifikaatiot.
- (313) Tältä osin paahtosopimuksessa määrätään, että SMBV:n on noudatettava Alki LP:n määrittämiä paahtoprosesseja ja käytettävä asianmukaisia laitteita, koneita ja tuotantomenetelmiä, jotta varmistetaan, että tuotteet täyttävät Alki LP:n määräämät tuotespesifikaatiot <sup>(154)</sup>. SMBV ei vaikuta saavan minkäänlaista etua tuotespesifikaatioiden käyttämisestä tässä suhteessa. Siitä, että SMBV pystyy paahtamaan Starbucks-brändin alla myytävää kahvia Alki LP:n paahtoprosessiin laatimien spesifikaatioiden ja etenkin paahtokäyrien avulla, ei vaikuta koituvan SMBV:lle minkäänlaista etua, esimerkiksi lisääntynyttä myyntiä tai korkeampaa myyntihintaa, kun otetaan huomioon, ettei SMBV periaatteessa myy tuotantoaan loppuasiakkaille, jotka arvostavat Starbucks-brändiä. SMBV myy käytännössä koko tuotantonsa Starbucksin franchisingmyymälöille, jotka kaikki maksavat konsernille rojalTIMaksua Starbucksin teollis- ja tekijänoikeuksien hyödyntämisestä markkinoilla. Tämä luo lisäarvoa niiden jakeluliiketoiminnalle. SMBV ei hyödynnä paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia suoraan markkinoilla, vaan myymälöissä kohdataan loppuasiakkaat, jotka arvostavat Starbucks-brändiin liittyvää yhdenmukaista makua.
- (314) Taulukossa 2 ja taulukossa 8 esitettyjen taloudellisten tietojen perusteella kuvassa 3 esitetään SMBV:n kahvinpaahtotoiminnoista saama voittomarginaali, joka on määritetty vähentämällä SMBV:n SCTC:lle raakakahvista maksama hinta kohtaan "TUOTOT: PAKATTU KAHVI" merkitystä paahtetun kahvin tuotoista joka vuodelta <sup>(155)</sup>.

<sup>(153)</sup> Ks. johdanto-osan 148–150 ja 300–304 kappaleet.

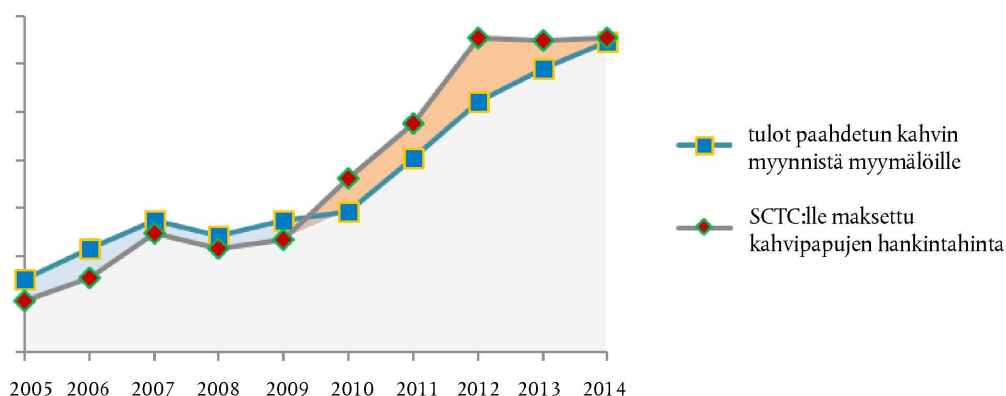
<sup>(154)</sup> Katso johdanto-osan 142 kappale.

<sup>(155)</sup> Starbucksin mukaan kohdassa "TUOTOT: PAKATTU KAHVI" ilmoitetut tuotot liittyvät SMBV:n paahto- ja pakkaustoimintoihin, ja muista eristä koituvat tuotot, jotka voivat sisältää sellaisia tuotteita, joiden jalostus perustuu osittain SMBV:n paahtamaan kahviin, ovat vain pieni osuus SMBV:n paahtamiseen liittyvistä kokonaistuotoista, ks. johdanto-osan 94 kappale.

Kuva 3

## SMBV:n paahtotoiminnoista koituneet tappiot vuodesta 2010

(tuotot ja kahvin ostohinta euroina)



- (315) Kuva 3 osoittaa, että SMBV:n paahtotoiminta on ollut vuodesta 2010 alkaen tappiollista, kun SCTC:n raakakahvista pyytämä marginaali nousi. Kun otetaan huomioon tämä ja taulukossa 10 esitetyt tiedot, jotka osoittavat SMBV:n Alki LP:lle kahvin myyntituotoista maksaman rojalTIMaksun prosenttiosuuden, paahtamiseen liittyvä taitotieto ja käyrät eivät vaikuta luovan positiivista arvoa SMBV:lle. Esimerkiksi vuonna 2013, vaikka SMBV näyttää tehneen noin [1–10] miljoonan euron bruttotappion (ennen toimintamenojen vähentämistä) paahtotoiminnoistaan, se maksoi Alki LP:lle 22,8 miljoonaa euroa rojalTIMaksuja paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista.
- (316) Toisin sanoen SMBV:n Alki LP:lle maksamat rojalTIMaksut rahoitetaan SMBV:n muilla toiminnoilla <sup>(156)</sup>. Vaikka on ajateltavissa, että taloudellinen toimija tekisi tappiota voidakseen rahoittaa rojalTIMaksut, joiden ansiosta tuotot saattaisivat tulevaisuudessa kasvaa, toiminnan tappiollisuus johtuu siitä, että SCTC oli nostanut raakakahvin hintaa, eikä se vaikuta lupaavan tuottojen kasvamista tulevaisuudessa <sup>(157)</sup>. SMBV:n liiketoimintastrategia näyttää olleen vakaa ennakkohinnoittelusopimuksen voimassaolokaudella, eikä sellaisia konkreettisia toimia ole, joihin SMBV voisi ryhtyä kannattavuuden palauttamiseksi ja jotka vaikuttaisivat myyntiin ratkaisevasti. Koska toimintamenot ovat vain pieni osuus SMBV:n kokonaismenoista, menojen karsiminen ei riittäisi palauttamaan kannattavuutta, koska sillä ei olisi merkitystä raakakahvin korotetun voittolisän taloudelliseen vaikutukseen nähden. RojalTIMaksu, jonka SMBV maksaa Alki LP:lle paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista konserninsisäisesti, näyttää vaikuttavan rakenteellisesti pelkästään siten, että SMBV:n jälleenmyyntitoiminnasta saatuja tuottoja siirretään Alki LP:lle.
- (317) Se, ettei paahtotoiminta tuota riittävästi rojalTIMaksujen maksamista varten, vahvistaa, ettei menetelmä, jolla tämän rojalTIMaksun suuruus on määritetty SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa hyväksyttynä oikaisuvälineenä, ole markkinaehtoperiaatteen mukainen, kun vielä otetaan huomioon SMBV:n ja Alki LP:n välinen konserninsisäinen suhde.
- (318) Starbucksin ja kolmansien osapuolten paahtojärjestelyjen vertailun nojalla komissio katsoo, että johtopäätös SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksamien rojalTIMaksujen markkinaehtoisuuden siirtohinnoitteluanalyysistä on se, ettei näistä oikeuksista pitäisi maksaa rojalTIMaksuja, koska SMBV ei vaikuta saavan minkäänlaista etua paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä tässä suhteessa. Mikään Alankomaiden tai Starbucksin tutkinnan aikana esittämistä argumenteista ei kumoa tätä johtopäätöstä.

<sup>(156)</sup> Johdanto-osan 97 kappaleen mukaan SMBV:n muihin kuin kahvituotteisiin liittyvä marginaali kattaa kaikki [...] kustannukset [...]. Tämä marginaali kohdistuu jälleenmyyntitoimintaan.

<sup>(157)</sup> Ks. myös OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.64 kohta, jonka mukaan "Riippumaton yritys ei jatkaisi tappiollisia toimintoja, ellei sillä olisi kohtuullisia odotuksia tulevasta tuotoista." ja OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.52 kohta.



c) Rojaltimaksu ei ole korvaus yrittäjäriskien kantamisesta.

- (319) Rojaltimaksun markkinaehtoisuutta koskevista komission epäilyksistä Alankomaat ja Starbucks väittivät, että sen lisäksi, että tämä maksu on korvaus paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien käyttämisestä, se on myös maksu siitä, että Alki LP kantaa yrittäjäriskit<sup>(158)</sup>. Alankomaat vetoaa siihen, ettei SMBV kannaa inventaarioerosta johtuvaa taloudellista riskiä, sillä kun otetaan huomioon, miten rojaltimaksut on määritetty paahtosopimuksessa, näistä kuluista vastaa viime kädessä Alki LP<sup>(159)</sup>.
- (320) Komissio toteaa, että ensinnäkään SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuspyyntöä puoltava siirtohinnoitteluraportti ei tue tätä väitettä. Raportti on selvästi ristiriidassa tämän väitteen kanssa, kun siinä todetaan, että "[SMBV] lisensoi Alki LP:ltä tietyn osan teollis- ja tekijänoikeuksia, joita tarvitaan kahvinpaahtoprosessin käyttämiseen, ja oikeuden toimittaa kahvia [k]ehittäjille. Vastineeksi teollis- ja tekijänoikeuksia koskevasta lisenssistä [SMBV] maksaa Alki LP:lle rojaltimaksuja"<sup>(160)</sup>. Missään siirtohinnoitteluraportin kohdassa ei mainita etenkään sitä, että rojaltimaksu olisi osaksi maksu siitä, että SMBV maksaa Alki LP:lle yrittäjäriskien kantamisesta. SMBV:llä on nimittäin siirtohinnoitteluraportissa esitettyä enemmän riskejä, joita ovat etenkin inventaarioriskit ja tietyt kahvipapujen toimittamiseen ja valmistuskapasiteetin hyödyntämiseen liittyvät riskit.
- (321) Toiseksi komissio katsoo, että Alankomaat vaikuttaa katsovan, että tapa, jolla sopimusjärjestelyt on jäsennetty paahtosopimuksessa<sup>(161)</sup>, antaa oikeudellista painoarvoa sille, miten riskit ja vastuut on tosiasiaa jaettu Alki LP:n ja SMBV:n välillä. SMBV:n kirjanpidon mukaan rojaltimaksu perustuu kuitenkin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimukseen eikä Alki LP:n ja SMBV:n väliseen sopimusjärjestelyyn.
- (322) Kolmas ja tärkein komission huomio on se, että jos Alankomaiden väite hyväksyttäisiin, minkä tahansa konserniin kuuluvan yrityksen liiketoiminnallinen riski voitaisiin eliminoida jakamalla riskit konsernin sisällä uudelleen pelkällä sopimuksella. Esimerkiksi yritystä, joka tekee kaikki konsernin strategiset päätökset, etenkin investointi- sekä tutkimus- ja kehityspäätökset, jolloin se voitaisiin katsoa monimutkaiseksi toiminnaksi, johon liittyy yrittäjäriskkejä, voitaisiin pitää pieniriskisenä yrityksenä ja verottaa sen mukaisesti, kunhan olisi tehty konserninsisäinen sopimus, jonka nojalla sen korvaus olisi määritetty sattumanvaraiseksi osuudeksi toimintamenoista ja se siirtäisi jäännösvoittonsa konsernin toiselle yritykselle. Jos tämä väite hyväksyttäisiin, markkinaehtoperiaatteen soveltamisella konserninsisäisten liiketoimien hinnoittelussa ei olisi enää mitään merkitystä, koska sopimusjärjestelyillä voitaisiin kumota taloudelliset tosiseikat.
- (323) Tältä osin komissio viittaa<sup>(162)</sup> OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 9.44–9.46 kohtaan<sup>(163)</sup>. Niissä täsmennetään yritysraakenteiden uudelleenjärjestelystä, että "sopivin siirtohinnoittelumenetelmä valitaan sen mukaan, onko liiketoiminta pieni- vai suuririskistä, ei siis toisin päin"<sup>(164)</sup>. Vastoin Alankomaiden esittämiä näkemyksiä<sup>(165)</sup> ajatus siitä, että siirtohinnoittelusääntöjen soveltamisen olisi perustuttava riskeihin eikä sopimusjärjestelyihin, kun näissä järjestelyissä ei oteta huomioon liiketoiminnallista riskiä, on pätevä myös muissa asiayhteyksissä kuin vain yritysraakenteiden uudelleenjärjestelyssä. On totta, että kun sovitaan siirtohinnoittelumenetelmästä (kuten toimintamenoihin perustuvasta liiketoimintomarginaalimenetelmästä) ja tehdään sopimusjärjestelyjä esimerkiksi bruttovoiton mukauttamiseksi joka vuosi tämän järjestelyn nojalla, voidaan vähentää yrityksen maksamien verojen määrän vaihtelua eri verovuosina, mutta tällainen sopimusjärjestelyillä tehty rakenne ei kuitenkaan välttämättä vastaa liiketoimen perusteena olevia taloudellisia tosiseikkoja ja yrityksen toimintaan liittyviä riskejä. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa tämä huomio on esitetty 1.26 kohdassa, jonka mukaan "sopimusehtojen osalta voidaan arvioida, onko oletettu riskinjako yhdenmukainen liiketoimen taloudellisen sisällön kanssa. Tältä osin osapuolten toimintaa on yleensä pidettävä parhaana todisteena riskien tosiasiallisesta jakamisesta."

<sup>(158)</sup> Katso johdanto-osan 105 kappale.

<sup>(159)</sup> Katso johdanto-osan 170 kappale.

<sup>(160)</sup> Katso johdanto-osan 51 kappale.

<sup>(161)</sup> SMBV:n siirtohinnoittelusopimusjärjestely, joka otetaan huomioon Alki LP:lle maksettavan rojaltimaksun laskemisessa, on määritetty tässä sopimuksessa, ks. johdanto-osan 170 kappale.

<sup>(162)</sup> Ks. myös menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 87 kappale.

<sup>(163)</sup> Nämä kohdat sisältyvät OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 9 lukuun, jossa käsitellään yritystoiminnan uudelleenjärjestelyä, mutta nämä kohdat ovat siitä huolimatta oleellisia niissä esitetyn perusperiaatteen vuoksi.

<sup>(164)</sup> OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 9.46 kohta.

<sup>(165)</sup> Katso johdanto-osan 167 kappale.

- (324) Neljänneksi komissio toteaa Alankomaiden ja Starbucksin väitteestä, jonka mukaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa vahvistetun siirtohinnoittelumenetelmän määrää SMBV:n liiketoiminnan pieniriskisyys, etteivät tutkinnan aikana toimitetut tiedot tue tätä väitettä. Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 113 kappaleessa komissio ilmaisi epäilyksensä siitä, pystyykö Alki LP kantamaan ja hallitsemaan liiketoiminnallisia riskejä. Jos jokin yritys ottaa vastatakseen riskistä, sen pitäisi yhtäältä pystyä hallitsemaan riskejä<sup>(166)</sup> ja toisaalta vastaamaan niistä myös taloudellisesti<sup>(167)</sup>. Olisi siis analysoitava valmius kantaa riskejä, ennen kuin ehdotetun rakenteen todetaan olevan tavallisten kilpailuolosuhteiden mukainen. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeissa selvennetään, että tässä asiayhteydessä hallinta tulisi ymmärtää valmiudeksi tehdä riskin ottamiseen ja hallitsemiseen liittyviä päätöksiä. Tämä edellyttää, että yrityksessä on näistä hallintatehtävistä vastaavia työntekijöitä<sup>(168)</sup>.
- (325) Starbucksin toimittamien tietojen mukaan<sup>(169)</sup> Alki LP:llä ei kuitenkaan ole omia työntekijöitä, ja koska kyse on kommandiitti-yhtiöstä, ei periaatteessa voida sulkea pois, että yhtiömiehet voisivat vaikuttaa Alki LP:n toimintoihin, vaikka ne eivät olekaan työntekijöitä, sillä Alki LP:n toimittamien tietojen mukaan<sup>(170)</sup> sen yhtiömiehet ovat yhtiöitä, joilla ei ole yhtään työntekijää. Näin ollen Alki LP:n valmius ottaa riskejä vaikuttaa rajalliselta.
- (326) Myös Alki LP:n valmius vastata taloudellisesta riskistä rajoittuu sen ja sen yhtiömiesten taloudellisiin resursseihin. Starbucksin komissiolle toimittamien tietojen mukaan<sup>(171)</sup> yhtiömiehet eivät pidä erillistä kirjanpitoa, vaan ne ovat rajavastuuyhtiöitä. Näin ollen Alki LP:n taloudellinen valmius on heikompi kuin koko konsernin taloudellinen valmius, johon sitä ei voida rinnastaa.
- (327) Tästä Starbucks väittää, että Alki LP:n toimintavalmius toteutetaan Starbucks Inc:n työntekijöiden avulla, sillä heitä palkataan toisinaan avustamaan Alki LP:tä sen tehtävissä<sup>(172)</sup>. Komissio ei pidä tätä väitettä vakuuttavana. Sille, että johtoa avustava työntekijä pitäisi palkata Alki LP:n kautta, ei ole perusteita: SMBV olisi voinut palkata yrityksen johtoa avustavan työntekijän suoraan. Koska ulkoistetun johdon vastuuvollisuus on pienempi kuin suoran johdon, johdon ulkoistamisesta koituu hallinnointi- ja ohjauksjärjestelmän kannalta lisäkuluja agenttikustannuksista. Kun otetaan huomioon SMBV:n toiminta, johon sisältyy esimerkiksi paahtimon ylläpito, SMBV:n johtaminen edellyttää päivittäistä valvontaa eikä sitä voida varmistaa tehokkaasti osa-aikaisella työntekijällä.
- (328) Näin ollen Alki LP ei voi varmistaa SMBV:n liiketoiminnallisten riskien hallintaa niin tehokkaasti kuin SMBV:n suorat työntekijät tai johtajat voisivat, joten tätä riskiä voidaan parhaiten hallita pienentämällä sitä siten, että sitä siirretään sopimuksen nojalla osittain Alki LP:lle.
- (329) Tätä päätelmää tukee menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 89 kappaleessa ilmaistu epäily yritysraakenteen taloudellisesta järkevyydestä, koska Alki LP vaikuttaa olevan tässä rakenteessa tarpeeton. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 1.64–1.66 kohdassa viitataan<sup>(173)</sup> tältä osin tilanteisiin, joissa rakenteita ei määritetä normaalien kaupallisten edellytysten perusteella ja joita verovelvolliset ovat voineet kehittää verojen välttämiseksi tai minimoimiseksi. Näissä tapauksissa veroviranomaisten on analysoitava veron peruste sellaisen oikaistun rakenteen perusteella, joka olisi määritetty normaalien kaupallisten edellytysten perusteella. Starbucksin toimittamat tiedot, joiden mukaan Alki LP lisättiin yritysraakenteeseen Yhdysvaltojen verotukseen liittyvistä syistä<sup>(174)</sup>, vahvistaa komission epäilykset rakenteen taloudellisesta järkevyydestä.
- (330) Viidenneksi komissio toteaa, että vaikka se hyväksyy Alankomaiden ja Starbucksin väitteen, jonka mukaan SMBV:n tiettyjä myyntiriskejä pienennetään myymälöiden kanssa tehdyillä järjestelyillä, sillä ei ole kuitenkaan merkitystä SMBV:n ja Alki LP:n välisessä suhteessa. Kun otetaan huomioon, että SMBV voi vaikuttaa sen sopimuskumppanien kanssa käytävissä neuvotteluissa vain rajallisesti kaupallisiin edellytyksiin tai hintoihin, komissio hyväksyy väitteen, jonka mukaan myymälöiden ennustejärjestelmä näyttää vähentävän SMBV:n liiketoiminnan epävarmuutta<sup>(175)</sup>. Myymälöiden ja SMBV:n välisten sopimusjärjestelyjen vuoksi myymälät eivät voi poiketa merkittävästi SMBV:lle annetusta ennusteesta, ja niillä on myös velvollisuus ostaa tuotteita SMBV:ltä. SMBV:n tuotannon myynti varmistetaan sillä, että myymälöitä vaaditaan ostamaan SMBV:n tuotanto.

<sup>(166)</sup> OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 9.23 ja 9.26 kohta.

<sup>(167)</sup> OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 9.29 kohta.

<sup>(168)</sup> OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 9.23 kohta.

<sup>(169)</sup> Katso johdanto-osan 106 kappale.

<sup>(170)</sup> Ibid.

<sup>(171)</sup> Ibid.

<sup>(172)</sup> Katso johdanto-osan 146 kappale.

<sup>(173)</sup> Samankaltainen teksti löytyy OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.36–1.41 kohdasta.

<sup>(174)</sup> Katso johdanto-osan 107 kappale.

<sup>(175)</sup> Katso johdanto-osan 144 kappale.

Valmistusliiketoiminnan keskeiset riskit eivät kuitenkaan liity pelkästään inventaarioriskeihin vaan pääasiassa valmistuskapasiteettiin. Alankomaat ja Starbucks eivät ole vahvistaneet, että kysynnän vaihteluun liittyvien riskien vaikutus valmistuskapasiteetin käyttämiseen olisi mitätöity kokonaan näillä sopimusjärjestelyillä. Etenkään kolmansien osapuolten ja varsinkaan [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] kanssa tehtyjä sopimuksia ei ole täysin mukautettu mahdolliseen kysynnän vaihteluun.

- (331) Kuudenneksi Alankomaiden mainitsemalla sopimusjärjestelyllä, jolla SCTC takaa, että toimitettava raakakahvi on tasalaatuista, ei ole merkitystä SMBV:n ja Alki LP:n välisessä suhteessa. Tämä on liiketoiminnallinen vakiojärjestely, joka ei vähennä SMBV:n riskiä normaaleihin markkinaolosuhteisiin verrattuna.
- (332) Komissio ei hyväksy väitteitä, joiden mukaan mahdollisia riskejä siirretään SMBV:ltä Alki LP:lle sopimusjärjestelyillä. Sen vuoksi minkäänlainen rojalTIMaksu, jonka tarkoituksena on kompensoida yrittäjäriskien siirtoa, ei ole perusteltu.
- d) RojalTIMaksun suuruutta ei voida perustella summilla, joita Alki LP maksaa teknologiasta Starbucks US:lle kustannusten jakamista koskevan sopimuksen nojalla.
- (333) Starbucks vaikuttaa vetoavan siihen, että SMBV:n Alki LP:lle maksama rojalTIMaksu on perusteltu, koska Alki LP maksaa samansuuruisia summia Starbucks US:lle kahvinpaahtoteknologiasta.
- (334) Komissio toteaa, että ensinnäkään SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa ei ole kyse Alki LP:n ja Starbucks US:n välisestä suhteesta, vaan SMBV:n ja Alki LP:n välisestä suhteesta. Näin ollen se, millä on merkitystä arvioitaessa, onko näiden kahden yrityksen välisten liiketoimien siirtohinta-analyyssissa käytetty sellaista menetelmää, jolla saadaan luotettava markkinapohjainen ratkaisu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, on näiden liiketoimintojen arvo, jonka Starbucksin veroneuvoja on määrittänyt, tämän suhteen ulkopuolisten maksujen arvon sijasta.
- (335) Komissio ei kiistä, ettei Alki LP olisi maksanut Starbucks US:lle merkittäviä summia, joita nimitetään ”jatkuviksi rojalTIMaksuiksi” <sup>(176)</sup>. Sitä, että tämä maksu on nimetty kustannusten jakamista koskevassa sopimuksessa paahtoteknologiasta maksettavaksi korvaukseksi, ei kuitenkaan voida vahvistaa sen perusteella, miten nämä maksut on jäsenetty kustannusten jakamista koskevassa sopimuksessa.
- (336) Ensinnäkin Alki LP:n Starbucks US:lle maksamia maksuja rahoitetaan enemmän rojalTIMaksutuloilla, joita se saa Starbucks Coffee BV:n maksamista brändirojalTIMaksuista, kuin SMBV:ltä saaduilla rojalTIMaksuilla <sup>(177)</sup>.
- (337) Toiseksi Alki LP:n Starbucks US:lle kustannusten jakamista koskevan sopimuksen nojalla maksamat maksut eivät vaikuta olevan markkinaehtoisia. Liiketoimintakonseptiin ja brändiin liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien hankkimisesta Alki LP (ja sen edeltäjä [CV1]) maksoi [30–40] miljoonaa euroa vuonna 2005, ja se myi nämä oikeudet [1–1,5] miljardilla eurolla vuonna 2014. Tällainen ero arvossa osoittaa, ettei järjestelyssä käytetty markkinaehtoista korvausta teollis- ja tekijänoikeuksista. Siksi jatkuvia rojalTIMaksuja voidaan pitää brändin myynnin kompensoimisena samassa liiketoimessa, jonka arvo oli liian alhainen.
- (338) Näin ollen Starbucksin väite, jonka mukaan kustannusten jakamista koskevan sopimuksen nojalla maksettavilla maksuilla voidaan perustella, että SMBV:n ja Alki LP:n väliset rojalTIMaksut ovat markkinaehtoisia, on hylättävä.

e) Johtopäätös rojalTIMaksun markkinaehtoisuudesta

- (339) Edellä esitetyn perusteella komissio katsoo, että vertailukelpoisten valvomattomien liiketoimien, etenkin useisiin Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisiin paahto-, valmistus- ja jakelusopimukseen perustuvien rojalTIMaksujärjestelyjen, vertailu osoittaa, että SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksaman rojalTIMaksun markkinaehtoisuuden arvo olisi oltava nolla. Toisin sanoen tässä nimenomaisessa sopimussuhteessa ei pitäisi maksaa rojalTIMaksuja näistä teollis- ja tekijänoikeuksista, koska SMBV:lle ei koidu minkäänlaista etua Alki LP:ltä lisensoitujen paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien käyttämisestä.

<sup>(176)</sup> Katso johdanto-osan 112 kappale.

<sup>(177)</sup> Starbucks Coffee BV:n maksut Alki LP:lle kohdistetaan samaan varantoon kuin SMBV:n maksut, jotka muodostavat pienemmän osan Alki LP:n tuloista, ks. johdanto-osan 110 kappale.

- (340) Tämän johtopäätöksen perusteella tätä rojalTIMaksua ei tarvitse arvioida. Arvioitaessa, miten paljon SMBV:n olisi maksettava veroa Alankomaissa, lähtökohtana olisi pidettävä SMBV:n kirjanpidon tulosta, josta ei ole vähennetty SMBV:n Alki LP:lle maksamia rojalTIMaksuja paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevasta lisenssistä. Näin varmistetaan, että SMBV:n verotettava tulo vastaa integroimattomien yritysten tuloa, joiden veron määrä määritetään niiden markkinoilla kerryttämän voiton perusteella. Toisin sanoen sitä verottamatonta voittoa, jotka SMBV on maksanut Alki LP:lle paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevana rojalTIMaksuna, olisi pitänyt verottaa täysimääräisesti Alankomaissa.
- (341) Vastaavasti menetelmä, joka SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa on hyväksytty tämän maksun määrän määrittämiseen ja jonka mukaan kaikki voitot, jotka SMBV:lle kertyy [9–12] prosentin suuruisen toimintameno-osuuden lisäksi, siirretään Alki LP:lle <sup>(178)</sup>, poikkeaa sellaisesta menetelmästä, jolla saadaan luotettava arvio markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Koska tämän menetelmän soveltaminen johtaa siihen, että SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettava tulo määräytyy markkinoiden perusteella, SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta on katsottava koituvan SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua, koska tämä menetelmä on hyväksytty kyseisessä sopimuksessa.
- f) SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttamien hintojen markkinaehtoisuus
- (342) Kuten johdanto-osan 272 kappaleessa on selitetty, SMBV:n valvottujen ja valvomattomien liiketoimien yksilöinti ja analysointi on välttämätön ensimmäinen vaihe, jotta voidaan arvioida sidossuhteessa olevien osapuolten välillä sovellettavien kaupallisten ehtojen markkinaehtoisuus siirtohinnoittelun alalla.
- (343) Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 116 kappaleessa komissio selitti, että jos rojalTIMaksu arvioitaisiin käyttämällä suoraa siirtohinnoittelumenetelmää, kuten markkinahintavertailumenetelmää, raakakahvista laskutetut hinnat olisivat se puuttuva valvottu liiketoimi, jota siirtohinnoittelussa on arvioitava, ja SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttama hinta olisi arvioitava, jotta voidaan vahvistaa, ettei tämä hinta, joka kuuluu myös SMBV:n tuloslaskelmaan, olisi liioiteltu, jolloin SMBV:n verotettava tulo pienenis.
- (344) Siirtohinnoitteluraportissa mainitaan SMBV:n ja SCTC:n välinen raakakahvin hankintasopimus yhtenä tärkeimmistä liiketoimista ja konsernin sisäisten rahavirtojen lähteistä, mutta siinä ei kuitenkaan tutkita tai analysoida, onko SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttama hinta markkinaehtoinen.
- (345) SCTC:n raakakahvin hinnoittelutapaa kuvataan johdanto-osan 114–119 kappaleissa. Taulukossa 6 esitetään Starbucksin jaottelu SCTC:n ostaman raakakahvin voittolisästä, jonka se laskuttaa SMBV:ltä. Taulukossa 4 esitettyjen SCTC:n taloudellisten tietojen perusteella taulukossa 11 esitetään SCTC:n kirjaama todellinen voittolisä ja todellinen bruttokate, jonka se laskuttaa asiakkailtaan joka vuosi.

Taulukko 11

**SCTC:n kirjaama raakakahvin voittolisä ja sen soveltama bruttokate**

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Valmistus- ja hankintakulujen voittolisä	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[1,5–4,5]	[4,5–7,5]	[1,5–4,5]	[16,5–19,5]	[13,5–16,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]
Valmistus- ja hankintakulujen bruttokate	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[4,5–7,5]	[16,5–19,5]	[16,5–19,5]	[19,5–22,5]	[16,5–19,5]

- (346) SCTC:n vuosina 2005–2010 toimittaman raakakahvikustannusten keskimääräinen voittolisä oli [noin kolme prosenttia] verrattuna siihen, että vuosina 2011–2014 se oli [noin 18 prosenttia]. Vastaava valmistus- ja hankintakulujen bruttokate vuosina 2005–2010 oli [noin kuusi prosenttia], kun se vuosina 2011–2014 oli keskimäärin [noin 18 prosenttia].

<sup>(178)</sup> Katso johdanto-osan 102 kappale.

- (347) Starbucksin mukaan [noin kolmen prosentin] keskimääräinen voittolisä, jota sovellettiin vuosina 2005–2010, vastaa markkinaehtoista voittolisää. Vuodesta 2011 sovelletuista voittolisistä vähennettynä tämä voittolisä vaikuttaa johtaneen siihen, että SMBV:n kirjaama voittolisä paahtotoiminnoista on yritys X:n arvioiman vaihteluvälin mukainen eli 13–17 prosenttia paahtotoimintoihin liittyvistä valmistus- ja hankintakuluista <sup>(179)</sup>. Noin [kolmen prosentin] voittolisä on myös sen toimitukseen liittyvän korvauksen vaihteluvälin rajoissa, jonka Starbucks esitti 29 päivänä kesäkuuta 2015 toimittamassaan vertailuanalyyssissä <sup>(180)</sup>. Näin ollen komissio voi hyväksyä sen, että [noin kolmen prosentin] voittolisä raakakahvikustannuksiin vuosina 2005–2010 oli markkinaehtoinen.
- (348) Koska Starbucks ei esittänyt päteviä perusteluja sille, että keskimääräinen voittolisä oli kasvanut [noin 18 prosenttiin] vuodesta 2011 alkaen, komissio katsoo, kuten johdanto-osan 349–357 kappaleissa on selitetty, ettei tähän korotukseen perustuvaa vähennystä SMBV:n kirjanpidon tuloksesta tule hyväksyä mainitusta vuodesta alkaen. Jos SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttama hinta olisi analysoitu siirtohinnoitteluraportissa asianmukaisesti valvottuna liiketoimena, tämä hinta olisi ollut SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen mukainen, ja SMBV:n veron peruste Alankomaissa määritetään tämän sopimuksen perusteella <sup>(181)</sup>. Koska raakakahvista maksettu hinta vähennetään SMBV:n kirjanpidon tuloksesta, SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa olisi pitänyt määrätä markkinaehtoinen hinta vuonna 2008, jolloin siitä ei olisi voitu poiketa vuonna 2011 eikä voittolisää olisi voitu korottaa ilman tämän ennakkohinnoittelusopimuksen korvaamista tai muuttamista.
- (349) Starbucks väittää, että voittolisän korottaminen vuonna 2011 johtui SCTC:n toimintojen kasvaneesta merkityksestä, etenkin kahvin hankintaa koskevan asiantuntemuksen lisääntymisestä sekä erityisesti kehittyvän C.A.F.E. Practices -ohjelman omistajuudesta ja sen toiminnan ylläpitämisestä. Tämä perustelu ei kuitenkaan näytä vastaavan tutkinnan aikana toimitettuja tietoja. C.A.F.E. Practices -ohjelma on toiminut vuodesta 2004 alkaen. Ja koska SCTC:n korvaus määräytyy myydyin raakakahvin perusteella, mahdollisesta kapasiteetin lisäämisestä olisi pitänyt saada korvaus. Niin kauan kuin korvaus on samana pysyvä prosenttiosuus valmistus- ja hankintakustannuksista, liikevaihdon kasvaminen johtaisi oikeasuhteiseen voittojen kasvuun.
- (350) Lisäksi Starbucks väittää, että vuosien 2005–2014 voittolisä oli markkinaehtoinen <sup>(182)</sup>. Kesäkuun 29 päivänä 2015 toimittamissaan tiedoissa Starbucks täsmensi, että taulukko 5, jonka se oli toimittanut 13 päivänä huhtikuuta 2015, oli laadittu vertailuanalyyssin perusteella. Komissio ei hyväksy tätä väitettä seuraavista syistä.
- (351) C.A.F.E. Practices -ohjelman hinnoittelusta Starbucksin 29 päivänä kesäkuuta 2015 <sup>(183)</sup> toimittamassa vertailuanalyyssissä komissio toteaa ensiksi, että Starbucksin toimittamissa luvuissa on johdonmukaisuuteen liittyviä ongelmia. Huhtikuun 13 päivänä 2015 toimitetut tiedot, jotka on tosinnettu taulukossa 6, ovat ristiriidassa 29 päivänä kesäkuuta 2015 toimitettujen, taulukossa 7 esitettyjen tietojen kanssa. C.A.F.E. Practices -ohjelma esitettiin alun perin yläkvartiilissa, mutta myöhemmin Starbucks esitti sen suurimpana havaittuna arvona. Epäjohdonmukaisuuksia on myös siinä, miten oikaisukerrointa on käytetty sovitun rojaltimeksen esittämiseksi prosenttiosuutena myynnistä. Tältä osin Starbucks käyttää epätavanomaista oikaisua voidakseen esittää rojaltimeksen prosenttiosuutena kustannuksista <sup>(184)</sup>.
- (352) Lisäksi mainitut sopimukset <sup>(185)</sup> liittyvät teknologian lisensointiin. Tätä voitaisiin verrata tilanteeseen, jossa Starbucks lisensoi Alki LP:n kautta teknologiaa SMBV:lle, vaikka sellaisia sopimuksia, joilla kahviteknologia lisensoidaan ulkopuolisille, ei vaikutta olevan ilman kahvibrändeihin liittyvää lisenssisopimusta. SCTC ei lisensoi SMBV:lle teknologiaa, josta SMBV:n pitäisi saada korvaus ostetun raakakahvin suuremman voittolisän kautta.
- (353) Toiseksi komissio toteaa, että sekä C.A.F.E. Practices -ohjelman että viljelijöiden tukikeskusten kulut olivat keskimäärin enintään [0,5–1] prosenttia SCTC:n ostaman raakakahvin arvosta <sup>(186)</sup>. Nämä kulut ovat samaa suuruusluokkaa kuin [sertifiointiohjelmalle] määritetyt kulut eli [1,5–2] prosenttia "[sertifiointiohjelman

<sup>(179)</sup> Katso johdanto-osan 201 kappale.

<sup>(180)</sup> Tämä Starbucksin huomautusten mukaan arvioitu kvartiiliväli on 4–8,5 prosenttia, ks. johdanto-osan 134 kappale.

<sup>(181)</sup> Ks. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.42 kohta, jonka mukaan "kun käytetään riippumattoman yrityksen bruttokatteita, sen valvotut liiketoimet eivät saa vääristää yrityksen liiketoimiin liittyviä voittoja".

<sup>(182)</sup> Koska bruttokate, johon se perustuu, olisi ollut markkinaehtoinen, ks. johdanto-osan 128 kappale.

<sup>(183)</sup> Katso johdanto-osan 130 kappale.

<sup>(184)</sup> Katso johdanto-osan 131 kappale.

<sup>(185)</sup> Ks. johdanto-osan 131 kappale: 11 määritettyä sopimusta koskevat elintarvike- ja juomatuotteisiin liittyvän teknologian lisensointia.

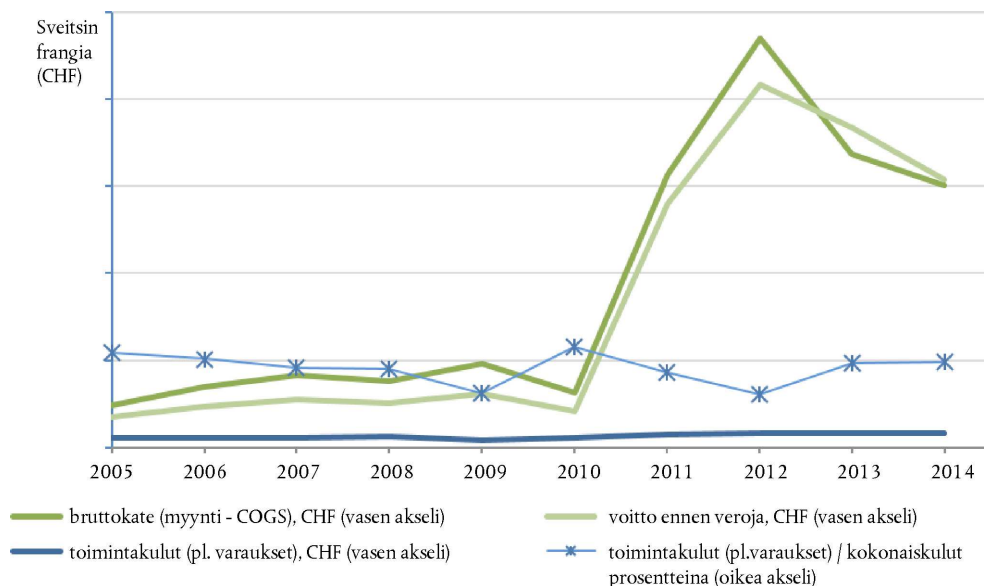
<sup>(186)</sup> Katso johdanto-osan 121 kappale.

kahvituotteeseen e]” käytetyn raakakahvin hinnasta (kyseinen tuote on SMBV:n myydyin tuote) <sup>(187)</sup>. C.A.F.E. Practices -ohjelma vaikuttaakin olevan eräänlainen sertifiointiohjelma, jota voi verrata paremmin [toiseen sertifiointiohjelmaan] kuin teollis- ja tekijänoikeuksien tai teknologian lisensointiin, kuten Starbucks on esittänyt.

- (354) Lisäksi SMBV:n myymälöille myymien kahvituotteiden hinnat määräytyvät kustannusperusteisesti, kuten johdanto-osan 96 kappaleessa on selitetty. Näin ollen komissio katsoo, että toisin kuin Starbucks väittää, C.A.F.E. Practices -ohjelman välittömät ja välilliset kustannukset ovat sopivampi tapa käsitellä ohjelman markkinaehtoista hinnoittelua SMBV:ltä laskutetun raakakahvin hintoihin nähden.
- (355) Taulukossa 6 esitetyn rahoituskorotuksen osalta komissio toteaa, että käytetyllä menetelmällä ei voida laskea käyttöpääoman kustannuksia, koska asiakkaiden velkoja, jotka vaikuttavat normaalissa liiketoiminnassa saamisten ja vaihto-omaisuuden rahoittamiseen, ei vähennetä arvioidusta rahoitettavasta määrästä <sup>(188)</sup>. Starbucks mahdollisesti katsoo, että rahoituskulut on lisättävä, koska arvioituja toimituskustannuksia koskevat sopimukset perustuvat ostoagenteihin, jotka eivät välttämättä omista myyjiä hyödykkeitä. Tätä ei ole kuitenkaan arvioitu tai näytetty toteen Starbucksin toimittamassa analyysissä. Sen vuoksi Starbucksin käyttämään korotukseen verrattava rahoituskorotus ei vaikuta perustellulta.
- (356) Kolmanneksi kuvassa 4 näytetään Sveitsin frangein, mikä vaikutus voittolisän suurentamisella vuonna 2011 on ollut SCTC:n voittoihin. Lisäksi kuvassa 4 esitetään SCTC:n toimintamenot, joissa ei näy sellaista korotusta, joka olisi ollut odotettavissa, jos SCTC:n merkitys olisi kasvanut, kuten Starbucks väittää. Prosenttiosuutena kokonaiskustannuksista esitetyt toimintamenot pysyivät vakaina, joten ne olisi katettu valmistus- ja hankintakuluihin liittyvällä korvauksella. Voittolisän korottaminen [noin kolmesta prosentista] keskimäärin [noin 18 prosenttiin] vuosina 2005–2010 ja 2011–2014 <sup>(189)</sup> johti siihen, että SCTC:n voitto nelinkertaistui, kuten kuvasta 4 näkyy.

Kuva 4

## SCTC:n kannattavuus



- (357) Epäselvyyksien välttämiseksi komissio toteaa, että SMBV:n paahotoiminnan tappiollisuus vuodesta 2010 alkaen voidaan suhteuttaa SCTC:n raakakahvista maksamien kustannusten voittolisän korotukseen <sup>(190)</sup>, kuten kuvassa 5 näytetään.

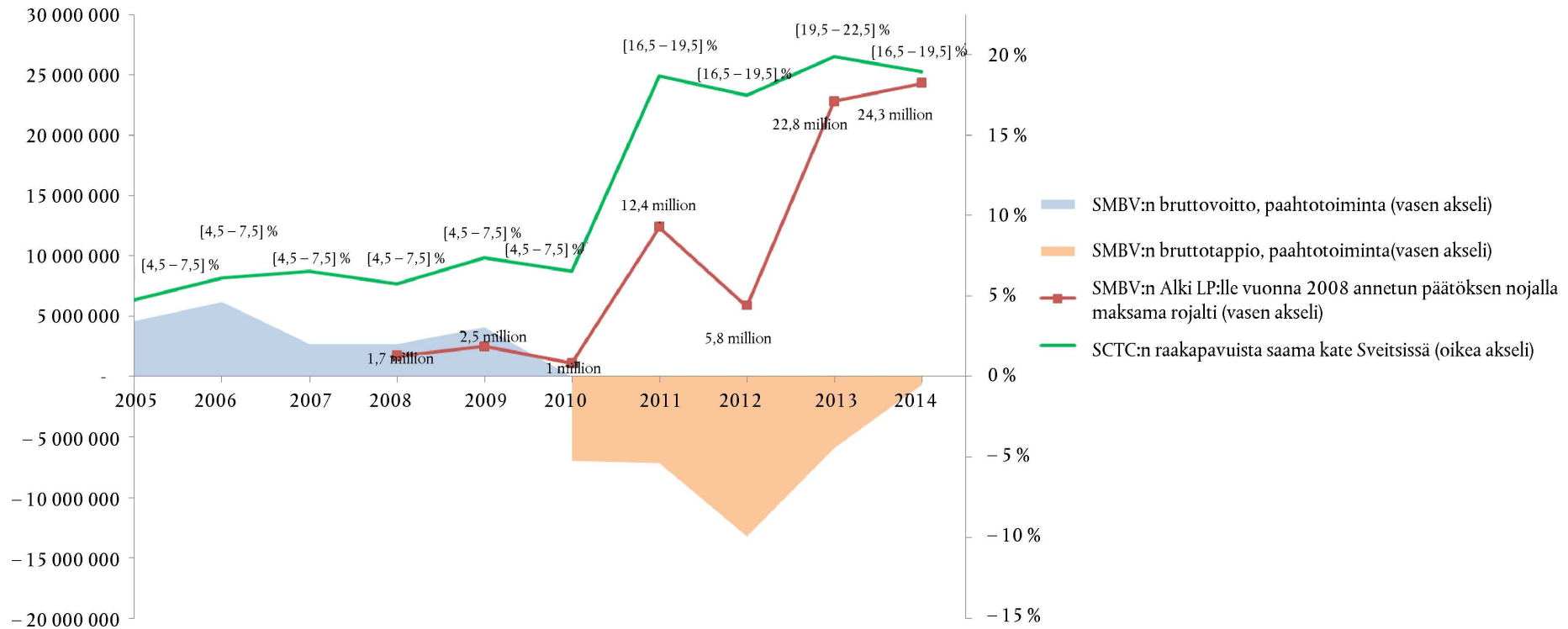
<sup>(187)</sup> Katso johdanto-osan 96 kappale.

<sup>(188)</sup> Taulukossa 4 esitettyjen lukujen perusteella vaikuttaa lisäksi siltä, että SCTC:llä on huomattavan suuret käteisvarat.

<sup>(189)</sup> Katso johdanto-osan 346 kappale.

<sup>(190)</sup> Katso johdanto-osan 315 kappale.

SMBV:n paahtotoiminnan kannattavuus



(358) Näiden havaintojen perusteella komissio katsoo, että jotta saataisiin luotettava arvio markkinaehtoisesta voittolisästä vuodesta 2011 alkaen, vuosien 2005–2010 voittolisään, joka oli keskimäärin [noin kolme prosenttia], olisi lisättävä C.A.F.E. Practices -ohjelman kustannukset ja [sertifiointiohjelmaan] valitsemisen kulut. [Sertifiointiohjelmaan] valitsemisen kulut olivat [1–1,5] prosenttia SCTC:n ostaman raakakahvin kustannuksista vuoden 2014 lopussa, ja ne olivat noin [0,5–1] prosenttia hinnasta, joka SMBV:ltä laskutettiin <sup>(191)</sup>. Markkinaehtoinen voittolisä, jonka SCTC ilmoitti vuonna 2011 alkavalle ajanjaksolle, olisi näin ollen [noin kuusi prosenttia] SCTC:n ostaman raakakahvin kustannuksista, mikä vastaa [noin yhdeksän prosentin] bruttokatetta SCTC:n valmistus- ja hankintakuluille, ja SCTC laskutti tämän siis SMBV:ltä. Vuosina 2011–2014 sovellettu [noin 18 prosentin] keskimääräinen voittolisä SCTC:n SMBV:lle toimittaman raakakahvin kustannuksiin ei ole luotettava arvio markkinapohjaisesta ratkaisusta, eikä se ole markkinaehtoperiaatteen mukainen.

(359) Koska siirtohinnoitteluraportissa ei tutkita tai analysoida, onko SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttama hinta markkinaehtoinen, raportissa ehdotettu menetelmä, jolla määritettäisiin SMBV:n verotettava tulo, poikkeaa sellaisesta menetelmästä, josta saadaan luotettava arvio markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Koska tämän menetelmän soveltaminen johtaa siihen, että SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettava tulo määräytyy markkinoiden perusteella, SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta on katsottava koituvan SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua, koska tämä menetelmä on hyväksytty kyseisessä sopimuksessa.

<sup>(191)</sup> Katso johdanto-osan 96 kappale.

g) Johtopäätös SMBV:n ennakkohinnoittelusopimukseen perustuvasta valikoivasta edusta

- (360) Kuten johdanto-osan 339–341 kappaleissa on todettu, komissio katsoo, että vertailu, jossa on käytetty vertailukelpoisia valvomattomia liiketoimia, etenkin sellaisia teollis- ja tekijänoikeuksien lisensointijärjestelyjä, joita on useissa Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisissä paahto-, valmistus- ja jakelusopimuksissa, osoittaa, että SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksaman rojalTIMaksun markkinaehtoisien arvon tulisi olla nolla. Näin ollen SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta, jossa on vahvistettu rojalTIMaksun suuruuden määrittämisen menetelmä, jonka mukaan kaikki [9–12] prosentien osuuden toimintamenoista ylittävät SMBV:n voitot siirretään Alki LP:lle<sup>(192)</sup>, koituu SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.
- (361) Siirtohinnoitteluraportissa ei myöskään tutkittu tai analysoitu, onko SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttama hinta markkinaehtoinen. Tämä tarkoittaa sitä, että tässä raportissa ehdotetusta menetelmästä, joka on vahvistettu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa ja jolla määritetään SMBV:n verotettava tulo Alankomaissa, koituu SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

9.2.3.4 SMBV määriteltiin siirtohinnoitteluraportissa virheellisesti toiminnoiltaan vähiten monimutkaiseksi yritykseksi

- (362) Kuten johdanto-osan 282 kappaleessa on selitetty, tämänkaltainen toimintojen vertailuun tukeutuminen on perusteltua vain silloin, jos on mahdotonta vertailla tiettyä konserninsisäistä liiketoimea, jota varten ennakkohinnoittelusopimusta on pyydetty (ottaen huomioon toteutetut toimet), samankaltaisiin valvomattomiin liiketoimiin. Kuten 9.2.3.3 kohdassa on selostettu, komissio katsoo, että useisiin Starbucksin ja kolmansien osapuolten väliin paahto-, valmistus- ja jakelusopimukseen sisältyvät rojalTIMaksujärjestelyt ovat valvomattomia liiketoimia, joita voidaan verrata SMBV:n ja Alki LP:n rojalTIMaksujärjestelyyn, joka perustuu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimukseen.
- (363) Rajoittamatta sen päätelmän soveltamista, ettei tässä tapauksessa tehty toimintojen vertailua, komissio lisäksi toteaa, että siirtohinnoitteluraportin analyysistä, jossa arvioitiin liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa toteutettuja toimintoja, ei saada luotettava arviota markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.
- (364) Jotta voidaan arvioida toiminnoista saatavan korvauksen markkinaehtoisuutta, siirtohinnoitteluraportissa olisi pitänyt vertailla jokaisen osapuolen toteuttamia toimintoja niihin liittyviin liiketoimiin.
- (365) Yksipuolisilla siirtohinnoittelumenetelmillä, kuten liiketoiminettomarginaalimenetelmällä, analysoidaan siirtohinnoittelua varten vain "arvioitavan osapuolen" korvaus riippumatta muiden liiketoimen osapuolten saamasta korvauksesta. Olettaen, että SMBV:n "toiminta on vähemmän monimutkaista" SMBV:n ja Alki LP:n välisessä suhteessa, Starbucksin veroneuvoja piti SMBV:tä "arvioitavana osapuolena" eikä ottanut huomioon, onko Alki LP:lle jaettava jäännösvoitto oikeasuhteinen Alki LP:n toimintoihin, riskeihin ja varoihin nähden. Starbucks perustelee tätä valintaa sillä, ettei SMBV omista arvokkaita teollis- ja tekijänoikeuksia eikä sille koidu huomattavia liiketoiminnallisia riskejä tavanomaisten toimien toteuttamisessa, joten SMBV on vähemmän monimutkainen yritys tässä suhteessa<sup>(193)</sup>.
- (366) Starbucksin päätelmä kuitenkin osoittaa toimintojen monimutkaisuuden ja aiheutuvien riskien välisen ristiriidan. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohdassa<sup>(194)</sup> selitetään, että liiketoiminettomarginaalimenetelmää sovellettaessa "arvioitava osapuoli" on valittava johdonmukaisesti liiketoimen toiminnallisen analyysin kanssa<sup>(195)</sup>. Yleissääntö on se, että "arvioitava osapuoli" on se, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan soveltaa luotettavimmin ja jolle löytyy luotettavimpia vertailukohtia. Useimmiten tällainen osapuoli on se, josta laadittava toiminnan analyysi on vähiten monimutkainen.
- (367) Monimutkaisuus ja riski ovat kaksi eri asiaa, vaikka toiminnan analyysissä on arvioitava myös riskejä. Monimutkaisuutta on arvioitava suhteellisesti eli vertaamalla osapuolta muihin liiketoimien osapuoliin. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohdassa tarkoitetaan arvioitavan osapuolen valinnan yhteydessä "vähemmän" monimutkaista toimintaa eikä siis absoluuttisesti sellaista toimintaa, joka ei ole monimutkaista<sup>(196)</sup>.

<sup>(192)</sup> Katso johdanto-osan 102 kappale.

<sup>(193)</sup> Katso johdanto-osan 190 kappale.

<sup>(194)</sup> Arvioitava osapuoli on valittava vain käytettäessä kustannusvoittolisä-, jälleenmyyntihinta- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmää. Ks. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohta.

<sup>(195)</sup> Tämä vaatimus on myös OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.43 kohdassa.

<sup>(196)</sup> Tämä todetaan myös OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 2.59 ja 9.79 kohdassa.



Vaatus arvioida toimintojen monimutkaisuutta verrattuna muihin liiketoimien osapuoliin sisältyy myös OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.21, 1.22 ja 1.23 kohtaan. Kun siirtohinnoittelun yhteydessä käytetään liiketoiminettomarginaalimenetelmää, on siis analysoitava myös liiketoimen toisen osapuolen, tässä tapauksessa Alki LP:n, toiminnot. Alankomaiden verohallinnon saatavilla oli tietoja Alki LP:n toiminnoista, kun SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta koskeva pyyntö tehtiin.

- (368) Jos asiaankuuluvista liiketoimista voidaan tehdä suoria havaintoja, niitä pitäisi käyttää vertailukelpoisiin liiketoimiin osallistuvan yrityksen korvauksen määrittämisessä <sup>(197)</sup>. Komissio korostaa 9.2.3.3 kohdassa, että markkinaehtoisien korvauksen määrittämisessä pitäisi olla käytettävissä suoria vertailukohtia.
- (369) Seuraavassa kohdassa komissio kuitenkin analysoi niiden konserniin kuuluvien yritysten suhteellista monimutkaisuutta, jotka osallistuvat liiketoimiin SMBV:n kanssa.
- (370) Ennen muuta SMBV tekee paljon muutakin kuin vain paahtaa kahvia. Tämän vuoksi siirtohinnoittelua varten on vaikea löytää sopivia vertailukohtia <sup>(198)</sup>. Lisäksi SMBV:n paahtotoiminta on ratkaisevan tärkeää kahvin tuottajille. SMBV myös tekee tai ostaa markkinatutkimusta, omistaa teollis- ja tekijänoikeuksia ja laatii sopimuksia sopimusvalmistajien kanssa. Hinnoitteluvastuita ei ole määritetty selvästi, ja SMBV:llä vaikuttaa olevan mahdollisuus hallita myydyistä hyödykkeistä saatavia hintoja jonkin verran.
- (371) Starbucksin veroneuvojan siirtohinnoitteluraportissa ilmoittaman mukaan SMBV:n paahtotoiminta on luonteeltaan tavanomaista. Tämä on ristiriidassa kilpailijoiden toimittamiin tietoihin nähden, sillä kolme neljästä komission markkinatietopyynnön saaneesta kilpailijasta ei ole ulkoistanut paahtamista. Kaksi näistä kilpailijoista ilmoitti pitävänsä paahtotoimintaa ratkaisevan tärkeänä, minkä vuoksi ne periaatteessa katsovat, ettei sitä voi antaa alihankkijan tehtäväksi <sup>(199)</sup>. Se, että paahtotoiminta on tärkeää, ei välttämättä tarkoita, että se olisi myös hyvin monimutkaista.
- (372) Siitä huolimatta SMBV:n tapauksessa sen toimintamenojen analyysi osoittaa, että markkinatutkimuksen kulut ovat olleet huomattavat <sup>(200)</sup>. Lisäksi aineettomien hyödykkeiden poistot ovat yksi SMBV:n merkittävimmistä toimintamenoeristä. SMBV tekee markkinatutkimusta ja omistaa huomattavia teollis- ja tekijänoikeuksia, joita se hankki vuonna 2012 lisää neljän miljoonan euron arvosta. Tavanomainen valmistaja ei harjoita tällaisia toimia.
- (373) Alankomaat väittää, että nämä ohjelmistolisenssimaksuihin ja tavanomaisiin tietojärjestelmiin liittyviin lisenssimaksuihin liittyvät menot eivät sinänsä todista, että SMBV hyödyntäisi arvokkaita teollis- ja tekijänoikeuksia. Esimerkiksi yritys Y, joka on sopimusvalmistaja, maksaa lisensoijalle tietojärjestelmistä <sup>(201)</sup>. SMBV:n osalta teollis- ja tekijänoikeuksien poistoihin liittyvät maksut eivät kuitenkaan liity tällaisiin ohjelmistomaksuihin, kun otetaan huomioon, että SMBV:n kirjanpidossa ne on kirjattu erilliseksi menoeräksi <sup>(202)</sup>.
- (374) Pelkästään näistä seikoista ei voida päätellä, ettei SMBV:n toiminta ole vähemmän monimutkaista. Tässä yhteydessä on arvioitava myös Alki LP:n toimintojen monimutkaisuutta.
- (375) Alki LP:n toiminnot on arvioitu johdanto-osan 324–329 kappaleissa. Tämän arvioinnin mukaan Alki LP:n toimintakapasiteetti on erittäin vähäinen tai olematon: sillä ei ole yhtään työntekijää eikä sen yhtiökumppaneilla ole yhtään työntekijää.
- (376) Näin ollen komissio katsoo, että Starbucksin veroneuvoja oli määrittänyt SMBV:n toiminnan perusteettomasti vähemmän monimutkaiseksi kuin Alki LP:n siirtohinnoitteluanalyysin yhteydessä.

<sup>(197)</sup> Ks. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 2.3 kohta ja vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.49 kohta.

<sup>(198)</sup> OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.42 kohdan mukaan ”on epätarkoituksenmukaista soveltaa liiketoiminettomarginaalimenetelmää koko yritykseen, jos se on osallisena erilaisissa eri tavoin valvotuissa liiketoimissa, joita ei kootusti voida verrata asianmukaisesti riippumattoman yrityksen liiketoimiin”.

<sup>(199)</sup> Ks. johdanto-osan 204 ja 212 kappaleet.

<sup>(200)</sup> Katso johdanto-osan 98 kappale.

<sup>(201)</sup> Katso johdanto-osan 212 kappale.

<sup>(202)</sup> Katso johdanto-osan 98 kappale.

- (377) Koska SMBV:n veron perusteen määrittämismenetelmä siirtohinnoitteluraportissa pohjautui siihen virheelliseen oletukseen, että SMBV olisi liiketoimintomarginaalimenetelmää sovellettaessa "arvioitava osapuoli", tällä menetelmällä ei saada luotettavaa arviota markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Tämä menetelmä on vahvistettu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa, joten SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettavan tulon tässä järjestelmässä määrittävät markkinat. Näin ollen tästä ennakkohinnoittelusopimuksesta on katsottava koituvan perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua SMBV:lle.

#### 9.2.3.5 Siirtohinnoitteluraportissa sovelletaan liiketoimintomarginaalimenetelmää virheellisesti

- (378) Edellisissä kohdissa komissio osoitti, ettei siirtohinnoitteluraportissa myöskään selvitetä, onko SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyviä teollis- ja tekijänoikeuksia koskevasta lisenssistä maksama rojaltimaksu markkinaehtoinen. Tämä on se konserninsisäinen liiketoimi, jota varten SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus pyydettiin ja laadittiin <sup>(203)</sup>. Komissio myös osoitti, että kaikkien konsernin yritysten monimutkaisuus arvioidaan siirtohinnoitteluraportissa virheellisesti liiketoimintomarginaalimenetelmän soveltamista varten. Riippumatta näistä päätelmistä, joiden perusteella komissio voi jo sinänsä todeta, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta koituu SMBV:lle valikoivaa etua, koska sen verojen määrä Alankomaissa pienenee, komissio toteaa epäselvyyksien välttämiseksi, että Starbucksin veroneuvoja sovelsi liiketoimintomarginaalimenetelmää siirtohinnoitteluraportissa virheellisesti.

a) Starbucksin veroneuvoja määritti SMBV:n päätoiminnot siirtohinnoitteluraportissa virheellisesti

- (379) Siirtohinnoittelua varten siirtohinnoittelumenetelmä määritetään ja vertailukohdat valitaan sen yrityksen toiminnan analyysin perusteella, jolle ennakkohinnoittelusopimusta pyydetään. Starbucksin veroneuvojan laatiman toiminnan analyysin mukaan SMBV:n ensisijainen toiminnallinen tehtävä Starbucks-konsernissa liittyy paahto- ja valmistustoimiin <sup>(204)</sup>. Tämän oletuksen perusteella veroneuvoja katsoo, että SMBV on pieniriskinen kahvinvalmistaja, joka toteuttaa tavanomaisia toimintoja ja on näin ollen liiketoimintomarginaalimenetelmän soveltamisen kannalta "vähiten monimutkainen yritys".
- (380) Menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä komissio epäili, että Alankomaat oli virheellisesti hyväksynyt SMBV:n luokituksen pieniriskiseksi sopimusvalmistajaksi siirtohinnoitteluraportissa <sup>(205)</sup>.
- (381) Alankomaiden ja Starbucksin tutkinnan aikana toimittamien tietojen perusteella komissio katsoo, että veroneuvoja oli nimennyt SMBV:n virheellisesti pieniriskiseksi valmistajaksi. SMBV:n tuottoja koskevat tiedot nimittäin osoittavat, ettei paahtaminen ole SMBV:n pääasiallinen tulonlähde. Taulukon 2 mukaan paahtetun kahvin myyntitulot, kuten ne on ilmoitettu kohdassa "TUOTTO: PAKATTU KAHVI" <sup>(206)</sup>, ovat vain [15–20] prosenttia SMBV:n tuotoista vuosina 2013 ja 2014. Vuonna 2007, jolloin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus tehtiin, tämä osuus oli samalla tasolla eli [15–20] prosenttia.
- (382) Sen sijaan SMBV:n Alankomaissa kirjatuihin tuotoista suurin osa on peräisin muusta toiminnasta kuin paahtamisesta. Esimerkiksi SMBV:n jälleenmyyntitoiminta, jolla Alankomaat ja Starbucks tarkoittavat logistiikka- ja hallintopalvelujen tarjoamista <sup>(207)</sup>, vaikuttaa merkittävämmältä kuin paahtotoiminta, ja sen osuus SMBV:n tuotoista vuosina 2013 ja 2014 oli [80–85] prosenttia. Vuonna 2007 tämä osuus oli niiden tietojen mukaan, jotka olivat saatavilla, kun SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta pyydettiin, oli [75–80] prosenttia. Lisäksi [10–30] SMBV:n [40–60] työntekijästä työskenteli tässä toiminnassa. Lisäksi SMBV hallinnoi kolmea jakelua ja logistiikkaan liittyvää sopimussuhdetta.

<sup>(203)</sup> 9.2.3.2 kohta.

<sup>(204)</sup> Katso johdanto-osan 49 kappale.

<sup>(205)</sup> Katso menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 79–96 kappaleet.

<sup>(206)</sup> Starbucks ilmoitti, että otsikon "TUOTOT: PAKATTU KAHVI" alla ilmoitetut tuotot liittyvät SMBV:n paahto- ja pakkaustoimintoihin. Muut kirjanpidon erien tuotot, joihin voi sisältyä osittain SMBV:n paahtamaan kahviin perustuvia tuotteita, ovat Starbucksin mukaan vain pieni osuus SMBV:n paahtotoiminnan kokonaistuotoista, ks. johdanto-osan 94 kappale.

<sup>(207)</sup> Ks. johdanto-osan 166 ja 190 kappaleet.

- (383) Vastoin Alankomaiden väitettä, jonka mukaan muiden kuin kahvituotteiden kustannukset ovat SMBV:lle läpimenokuluja <sup>(208)</sup>, SMBV tekee muiden kuin kahvituotteiden jälleenmyynnistä voittoa. SMBV:n jälleenmyyntitoiminta ei ole pelkästään SMBV:n pääasiallinen tulonlähde, vaan vuodesta 2010 alkaen se on ollut myös ainoa SMBV:n voitollinen tulonlähde, kun otetaan huomioon, että SMBV:n paahdotoiminta on ollut tappiollista tuosta vuodesta alkaen <sup>(209)</sup>, riippumatta siitä, johtuiko paahdotoiminnan tappiollisuus raakakahvin epäasianmukaisesta hinnoittelusta <sup>(210)</sup>.
- (384) Alankomaat väittää, ettei sen tarvinnut pyytää Starbucksilta enempää tietoja kuin ne, jotka sen verohallinnolle oli annettu ennakkohinnoittelusopimusta pyydettyä, koska SMBV:n liiketoiminta oli sille jo tuttua, sillä ennakkohinnoittelusopimuksessa oli kyse aiemman päätöksen uusimisesta <sup>(211)</sup>. Alankomaat jätti kuitenkin huomiotta, että se, että suurin osa SMBV:n tuloista on peräisin muiden kuin kahvituotteiden jälleenmyynnistä, on selvästi ristiriidassa sen väitteen kanssa, että SMBV:n liiketoiminta olisi ollut Alankomaiden verohallinnolle tuttua <sup>(212)</sup>.
- (385) Vaikka siirtohinnoitteluraportissa kerrotaan, että SMBV jälleenmyy kolmansilta osapuolilta ostettua tuotantoa myymälöille, se jättää tämän toiminnan kuitenkin huomiotta valittaessa vertailukohtia ja voitotosoindikaattoria liiketoimintomarginaalimenetelmän soveltamista varten. Starbucksin veroneuvoja ei tehnyt kriittistä arviointia määrittäessään siirtohinnoitteluanalyyysiin SMBV:n pääasiallisia toimintoja <sup>(213)</sup>.
- (386) Starbucksin veroneuvoja oli siis määrittänyt SMBV:n pääasiallisen toiminnan siirtohinnoitteluraporttia varten epäasianmukaisesti, ja Alankomaiden verohallinto oli virheellisesti hyväksynyt sen SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa hyväksytyin korvauksen laskentaperusteeksi.
- b) Starbucksin veroneuvoja oli käyttänyt toimintamenoja voitotosoindikaattorina liiketoimintomarginaalimenetelmän soveltamisessa, mikä oli epäasianmukaista.
- (387) OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 2.87 kohdassa todetaan, että yleensä mutta kuitenkin tapauskohtaisesti myyntiin tai jakeluun liittyvät toimintamenot saattavat olla asianmukainen peruste jakelutoiminnoille liiketoimintomarginaalimenetelmää käytettäessä <sup>(214)</sup>.
- (388) Alankomaiden mukaan toimintamenot ovat asianmukainen kannattavuuden indikaattori liiketoimintomarginaalimenetelmää sovellettaessa siitä huolimatta, että SMBV:n toiminnot olisi määritelty epäasianmukaisesti siirtohinnoitteluraportissa. Koska SMBV:n voitot kuitenkin syntyvät jaeltuihin tuotteisiin liittyvästä voittomarginaalista, joiden perusteella ne myös kirjataan, komissio katsoo, että myynti on asianmukaisempi indikaattori SMBV:n voittoa tuottavasta jälleenmyyntitoiminnasta. Vuosina 2008–2014 <sup>(215)</sup> SMBV:n kokonaisymyynti on kasvanut miltei kolminkertaiseksi, ja bruttokate on yli kaksinkertaistunut samalla ajanjaksolla <sup>(216)</sup>. Sen sijaan SMBV:n toimintamenot lisääntyivät vain kuusi prosenttia, joten niitä ei voida pitää asianmukaisena indikaattorina SMBV:n voittoa tuottavasta jälleenmyyntitoiminnasta.
- (389) SMBV:n jälleenmyyntitoiminnasta kertyneet voitot on kirjattu Alankomaissa, eikä niitä ole liitetty mihinkään muuhun konsernin jäsenen, joka pystyisi tuottamaan tällaisia voittoja. Sillä, että rojalTIMaksut maksetaan jäännösvoittona, tosiasiaa siirretään SMBV:n muiden kuin kahvituotteiden jälleenmyynnistä saamat tuotot Alki LP:lle. Mikään rojalTIMaksujen väitetyistä osa-alueista ei liity millään tavalla SMBV:n jälleenmyyntitoiminnasta kertyviin voittoihin, koska Alki LP ei pysty tuottamaan aktiivisia voittoja muiden kuin kahvituotteiden jälleenmyynnistä, koska sillä itsellään eikä sen yhtiömiehillä ole toimintakapasiteettia <sup>(217)</sup>. Näin ollen näiden voittojen siirtäminen Alki LP:lle jäännösvoittoihin perustuvina rojalTIMaksuina ei ole markkinaehtoperiaatteen mukaista.

<sup>(208)</sup> Katso johdanto-osan 97 kappale.

<sup>(209)</sup> Katso johdanto-osan 315 kappale.

<sup>(210)</sup> Ks. johdanto-osa 342 kappaleesta alkaen.

<sup>(211)</sup> Katso johdanto-osan 179 kappale.

<sup>(212)</sup> Ks. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 1.43 kohta ja vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 1.21 kohta.

<sup>(213)</sup> Ibid.

<sup>(214)</sup> Tämä on myös niiden jakelutoimintaa koskevien esimerkkien mukaista, jotka on esitetty OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.48 kohdassa.

<sup>(215)</sup> Vuonna 2008 se oli 128 miljoonaa euroa, vuonna 2014 taas 350 miljoonaa euroa.

<sup>(216)</sup> Vuonna 2008 se oli 20 miljoonaa euroa, vuonna 2014 taas 44 miljoonaa euroa.

<sup>(217)</sup> Katso johdanto-osan 235 kappale.

- (390) Lisäksi kirjatut voitot on kohdistettava johonkin, koska niissä on kyse taloudellisista tosiseikoista, joita ei voida korvata käyttämällä sellaista taloudellista mallia tai siirtohinnoittelumallia, jonka tavoitteena on arvioida taloudellisia tosiseikkoja ilman (suoria) havaintoja. SMBV:n osalta muiden kuin kahvituotteiden jälleenyntivoittoja ei ole kohdistettu korvauksena millekään muulle konserniin kuuluvalla yritykselle tai kolmannelle osapuolelle, joka pystyisi tuottamaan aktiivisia voittoja muiden kuin kahvituotteiden jälleenyntivoitosta. Näin ollen nämä voitot on kohdistettava SMBV:lle.
- (391) Starbucksin veroneuvoja oli siis epäasianmukaisesti käyttänyt toimintamenoja myynnin sijaan voittotasoidiikaattorina liiketoimintomarginaalimenetelmän soveltamisessa.
- c) SMBV:n jälleenyntitoimintaan perustuva toiminnan analyysi ja myyntikatteeseen perustuva korvaus olisivat johtaneet suurempaan korvaukseen
- (392) Havainnollistaakseen, mikä vaikutus sillä oli, että Starbucksin veroneuvoja määritteli SMBV:n päätoiminnot virheellisesti ja valitsi epäasianmukaisesti toimintamenot voittotasoidiikaattoriksi, komissio toisti veroneuvojan analyysin siten, että siinä käytettiin asianmukaisia vertailuyrityksiä SMBV:n jälleenyntitoiminnan perusteella ja laskettiin myyntiin liittyvä voittolisä tälle muutetulle vertailuryhmälle.
- (393) Koska SMBV:n pääasiallinen liiketoiminta oli määritetty siirtohinnoitteluraportissa virheellisesti, vertailuyritysten ryhmä, jota veroneuvoja käytti SMBV:n toteuttamiin toimintoihin liittyvän korvauksen määrittämisessä (NACE-koodi "Kahvin ja teen valmistus" <sup>(218)</sup>), oli yhtä lailla epäasianmukainen liiketoimintomarginaalimenetelmää sovellettaessa. Muuttaakseen vertailuryhmän komissio teki samankaltaisen analyysin. Se perustui Amadeus-tietokantaan, jota käytettiin myös siirtohinnoitteluraportissa, ja NACE-koodiin "Kahvin, teen, kaakaon ja mausteiden tukkukauppa". Muut valintakriteerit, joita komissio käytti vertailuryhmän valinnassa, olivat samat kuin Starbucksin veroneuvojan siirtohinnoitteluraportissa käyttämät <sup>(219)</sup>.
- (394) Vertailussa komissio poisti korjatusta vertailuryhmästä yritykset, jotka pääasiassa jakelevat muita tuotteita kuin kahvia ja teetä (kuten mausteita tai sokeria, tai vain laitteita myyvät yritykset), ja loput yritykset toimivat paahtamisen alalla. Vertailuun jäi lopulta 12 vertailukelpoista yritystä.
- (395) Koska puolet näistä 12 yrityksestä ei ilmoittanut tietoja toimintamenoista <sup>(220)</sup> ja koska näissä tiedoissa on paljon kirjanpidollisia eroja eri veroalueilla, komissio laski myynnin voittolisän korjatun vertailuryhmän yrityksille. Näiden laskelmien tulokset on esitetty taulukossa 12.

<sup>(218)</sup> Katso johdanto-osan 57 kappale.

<sup>(219)</sup> Vertailuun otettiin mukaan EU 15 -maista, Islannista, Norjasta ja Sveitsistä aktiivisia yrityksiä tai statukseltaan tuntemattomia yrityksiä, joista toinen yritys omisti enintään 25 prosenttia riippumattomuuskriteerin varmistamiseksi. Nämä valinnat vastaavat veroneuvojan valintoja. Havainnointijakso oli kuitenkin tuoreempi; veroneuvoja käytti vuosilta 2001–2005 peräisin olevia tietoja, ja ennakkohinnoittelusopimus tehtiin vuonna 2008 eli kolme vuotta viimeisen tietojakson jälkeen.

<sup>(220)</sup> Siirtohinnoitteluraportissa toimintamenot on määritetty laskemalla ero kokonaiskustannusten ja sen välillä, mitä Amadeus-tietokantaa ylläpitävän Bureau van Dijk nimittää "materiaalikustannuksiksi" (joiden on määrä kuvastaa valmistus- ja hankintakustannuksia). Monilta vertailu yrityksiltä ei ollut saatavilla "materiaalikustannuksiin" liittyviä tietoja.

Taulukko 12

## Tukkumyyntijakeluun perustuva vertailuanalyysi

	company name	country	2007					2006					2005					2005-2007			
			turn-over	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turn-over	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	turn-over	operating profit	total costs	material costs	Mark-up on Sales	average Mark-up on Sales			
1	ETABLISSEMENTEN SAS KOFFIE	Belgium	30 872	1 683	29 189	20 311	5,45 %	28 128	1 155	26 973	19 167	4,11 %	21 204	646	20 558	13 125	3,05 %	4,20 %			
2	TOSTADORES REUNIDOS SA	Spain	14 899	231	14 668	14 403	1,55 %	13 080	244	12 835	n.a.	1,87 %	11 618	206	11 412	n.a.	1,77 %	1,73 %			
3	MAGAZZINI DEL CAFFE' S.P.A. O, IN FORMA ABBREVIATA: MDC SPA O MDC SPA	Italy	2 301	- 347	2 648	1 165	- 15,07 %	1 224	- 558	1 782	803	- 45,55 %	639	- 359	998	420	- 56,15 %	- 38,92 %			
4	LA CITTADILLA S.P.A.	Italy	2 949	601	2 349	787	20,37 %	2 865	786	2 079	668	27,43 %	2 820	675	2 145	635	23,94 %	23,91 %			
5	CAFFE' UNIVERSALE BUONO AROMATICO - C.U.B.A. CAFE'	Italy	1 397	181	1 217	511	12,92 %	1 210	67	1 143	480	5,54 %	1 005	50	955	439	4,95 %	7,80 %			
6	CAFES TC-3 SAL	Spain	2 015	118	1 897	n.a.	5,87 %	1 881	73	1 808	n.a.	3,88 %	1 721	46	1 675	n.a.	2,65 %	4,13 %			
7	KOYIΔHΣ, A.&Π.&Λ., A.E.B.E.	Greece	12 880	832	12 048	n.a.	6,46 %	10 092	310	9 782	n.a.	3,07 %	10 126	212	9 914	n.a.	2,09 %	3,87 %			
8	CAFFE' SELE S.R.L.	Italy	1 039	91	948	560	8,77 %	968	82	886	536	8,47 %	874	38	836	474	4,30 %	7,18 %			
9	RICO CAFE' S.R.L.	Italy	306	1	305	181	0,40 %	263	3	260	143	1,32 %	211	2	209	139	1,11 %	0,94 %			
10	CAFE GRAEXPRES SL	Spain	781	15	766	n.a.	1,92 %	710	7	703	n.a.	1,05 %	666	2	664	n.a.	0,31 %	1,09 %			
11	CERDANYA CAFES SL	Spain	310	8	302	n.a.	2,63 %	320	6	314	n.a.	1,77 %	306	3	303	n.a.	1,11 %	1,84 %			
12	IMPORCAFÉ – COMÉRCIO E TORREFAÇÇÃO DE CAFÉ, LDA	Portugal	321	14	307	146	4,28 %	23	6	317	139	1,75 %	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		3,01 %			
number of companies								12						12						11	12
lower quartile								1,7 %						1,5 %						1,1 %	1,5 %
median								4,9 %						2,5 %						2,1 %	3,1 %
upper quartile								7,6 %						4,8 %						4,0 %	5,5 %

- (396) Pääasiassa kahvin tukkumyyntijakelussa toimivien yritysten vertailuryhmäanalyyseissä myyntituottojen mediaani oli 3,1 prosenttia, ja kvartiiliväli oli 1,5–5,5 prosenttia. Vaikka kvartiiliväli mainitaan OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluoheissa vain yhdessä kohdassa muiden mahdollisten vertailtavuusongelmissa käytettävien vaihteluvälien ohella <sup>(221)</sup>, veroneuvojat käyttävät sitä usein. Sen välttämiseksi, ettei siirtohinnoitteluun tukeutuville yrityksille annettaisi etua, valvottujen liiketoimien hinnoittelussa on käytettävä sitä vaihteluväliä, joka on lähimpänä todennäköistä markkinatilannetta.
- (397) Tässä tapauksessa SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksella määritetty SMBV:n veron peruste on sen kvartiilivälin ulkopuolella, joka on laskettu korjatun vertailuryhmän ja myynnin voittolisään pohjautuvan korvauksen perusteella. Kuten taulukossa 13 on esitetty, SMBV:n verotettava tulo oli sen ennakkohinnoittelusopimuksen perusteella laskettuna vuodesta 2008 alkaen joka vuosi pienempi kuin kyseisen vaihteluvälin alempi piste eli 1,5 prosenttia myynnistä:

Taulukko 13

(euroa)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
SMBV:n myynti	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
SMBV:n verotettava tulo ennakkohinnoittelusopimuksen perusteella	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
verotettava tulo, vaihteluvälin alempi piste (1,5 %)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
verotettava tulo, vaihteluvälin mediaani (3,1 %)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
verotettava tulo, vaihteluvälin ylempi piste (5,5 %)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
SMBV:n verotettava tulo myynnin prosenttiosuutena	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

- (398) Kvartiiliväli 1,5–5,5 prosenttia perustuu taloudellisiin tietoihin vuosilta 2005–2007, joka on viimeisin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta edeltävä ajanjakso. Havainto, jonka mukaan tässä ennakkohinnoittelusopimuksessa sovittu veron peruste on vaihteluvälin ulkopuolella, pitää paikkansa eri tarkasteluajankausilla <sup>(222)</sup>.
- (399) Sen, että Starbucksin veroneuvoja piti SMBV:tä virheellisesti valmistusyhtiönä, jonka korvaus perustuu toimintamenoihin, kun arvioidaan SMBV:n markkinaehtoista korvausta, vahvistaa sisäisten tietojen vertailu SMC:hen. SMC on ainoa muu Starbucks-konsernin yritys, joka toimii paahtamisen alalla konsernin sisällä <sup>(223)</sup>. Koska tämä yritys on konsolidoitu Starbucks US:ään verotusta varten, Starbucksilla ei ole syytä siirtää tämän yrityksen voittoja Starbucks Corporationille maksettavien rojaltimaksujen kautta. Vaikka SMC:n kirjanpitoa ei tarkasteta, sitä pidetään varsinaista liiketoimintaa varten verotukseen liittyvistä seikoista riippumatta. Kirjanpidon perusteella SMC on yli [40–50] kertaa kannattavampi kuin SMBV:lle sen ennakkohinnoittelusopimuksessa sovittu korvaus, kun otetaan huomioon toimintamenojen perusteella laskettu tuotto. Kuten johdanto-osan 140 kappaleessa on

<sup>(221)</sup> Ks. OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluoheiden 3.57 kohta.

<sup>(222)</sup> Jos tarkasteltavaksi valitaan sen sijaan viiden vuoden ajanjakso 2003–2007, kvartiiliväli olisi 1,5–5,8 prosenttia ja mediaani olisi 2,9 prosenttia. Jos taas valitaan sama viiden vuoden ajanjakso 2001–2005, kuten Starbucksin siirtohinnoitteluraportissa, kvartiiliväli olisi 1,8–5,7 prosenttia ja mediaani olisi 2,7 prosenttia. Jos valitaan viiden vuoden ajanjakso, joka päättyisi vuoden 2007 sijasta vuoteen 2006 eli 2002–2006, kvartiiliväli olisi 1,7–5,2 prosenttia ja mediaani olisi 2,6 prosenttia.

<sup>(223)</sup> Katso johdanto-osan 139 kappale.

selitetty ja taulukossa 9 esitetty, SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa sovitaan [9–12] prosenttien voittolisästä toimintamenoihin liittyvään tuottoon, mutta SMC:llä tämä oli yli 500 prosenttia neljän viime tilikauden aikana.

- (400) Komission johdanto-osan 392–398 kappaleissa kuvaileman esimerkin tavoitteena ei ole laskea markkinaehtoista korvausta toiminnoille, joista SMBV vastaa Starbucks-konsernissa. Komissio myöntää, ettei edellä esitetty vaihteluväli pohjautu riittävään vertailuanalyysiin ja että esimerkin tarkoituksena on vain toistaa veroneuvojen analyysi, jos toiminnot olisi määritetty oikein. Komission esimerkin tarkoituksena on osoittaa, että vaikka komission 9.2.3.3–9.2.3.4 kohdassa tekemät päätelmät olisivat virheellisiä, se, että veroneuvoja oli määrittänyt SMBV:n päätoiminnot epäasianmukaisesti ja valinnut toimintamenot epätarkoituksenmukaisesti voittotasoindekaattoriksi liiketoimintanettomarginaalimenetelmän soveltamiseen, vahvistaa, että veroneuvojan siirtohinnoitteluraportissa ehdottamalla menetelmällä, joka vahvistettiin SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa SMBV:n veron perusteen määrittämiseen Alankomaissa, ei saada luotettavaa arviota markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Koska tämän menetelmän soveltaminen johtaa siihen, että SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettava tulo tässä järjestelmässä määräytyy markkinoiden perusteella, SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta on katsottava koituvan SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua, koska tämä menetelmä on hyväksytty kyseisessä sopimuksessa.

d) Käyttöpääoman oikaisun epäasianmukaisuus

- (401) Siirtohinnoitteluraportissa Starbucksin veroneuvoja ehdottaa muuntokorotuksen oikaisua ("Conversion Mark-Up Adjustment"), jonka Alankomaat esittää käyttöpääoman oikaisuna, mutta käytetyssä menetelmässä ei oteta huomioon vertailuyritysten tai SMBV:n käyttöpääoman määrää. Käyttöpääoma on vaihto-omaisuuden ja myyntisaamisten summa, jolla rahoitetaan netto-ostovelat. Oikaisussa käytettyjen valmistus- ja hankintakustannusten ja käyttöpääoman tarpeen välinen suhde ei ole pysyvä. Varsinkin yrityksellä, jonka raaka-ainekustannukset ovat suuret, käyttöpääoman tarve voi olla pieni, jos se hyödyntää varastoaan tehokkaasti. Käyttöpääoman oikaisujen tavoitteena on ottaa huomioon mahdolliset erot varastossa sekä myyntisaamisten ja ostovelkojen käsittelyssä, mitä ei oteta huomioon yrityksen käyttämän raaka-aineen määrässä.
- (402) Näin ollen komissio katsoo, että veroneuvojan "käyttöpääoman oikaisu" ei sovi ilmoitettuun tarkoitukseen ja käyttöpääoman käytössä olevien erojen oikaisemiseen. Siirtohinnoitteluraportissa esitettyjen tosiseikkojen pohjalta tällainen oikaisu ei ole perusteltu. Alankomaiden väite, jonka mukaan OECD:n vuoden 2010 ohjeiden III luvun liitteessä esitetty menetelmä ei sisällynyt OECD:n vuoden 1995 ohjeisiin, joita sovellettiin ennakkohinnoittelusopimusta laadittaessa, vaikka menetelmä oli tuolloin saatavilla <sup>(224)</sup>, on siis epäoleellinen.
- (403) Komission menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä ilmaisemista epäilyksistä, jotka koskivat käyttöpääoman oikaisua <sup>(225)</sup>, Alankomaat toimitti simulaation voittolisästä, joka oli laskettu käyttäen oikaisumenetelmää eri ajanjaksoilla sekä viitteenä ensin eri korkoa ja lopuksi samaa korkoa, josta oli kuitenkin vähennetty 50 prosenttipistettä niiden lisäämisen sijasta. Nämä simulaatiot eivät kuitenkaan koske komission ilmaisemia epäilyksiä. Komissio ei ilmaissut epäilyksiä Starbucksin veroneuvojan siirtohinnoitteluraportissa käyttämästä ajanjaksosta. Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 101 kappaleessa komissio kuitenkin toteaa, että hypoteettinen raaka-ainekorvaus oli arvioitu käyttämällä viitekorkona Euriboria, johon oli lisätty 50 peruspisteen korkoero. Tätä ei ollut selitetty mitenkään. Alankomaat ei perustele tätä tasoa esittämällä simulaatioita, joissa olisi käytetty eri korkoja ja eri korkoeroa, josta vähennettiin 50 peruspistettä, mikä jää niin ikään selittämättä.
- (404) Alankomaiden toimittamasta simulaatiosta, jossa SMBV:n kokonaiskustannuksilla jaettu tuotto (ennen veroja), joihin sisältyvät myös valmistus- ja hankintakulut, verrataan kilpailijoiden tuottojen (ennen veroja) ja kokonaiskustannusten väliseen suhteeseen <sup>(226)</sup>, komissio toteaa, että Alankomaat käyttää sellaista vaihteluväliä, joka perustuu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen tekemisen jälkeiseltä ajalta peräisin oleviin tietoihin. Jos tuottojen (ennen veroja) vaihteluväli kokonaiskustannusten jälkeen määritetään vertailuyritysten vuosien 2001–2005 taloudellisten tietojen perusteella, kuten siirtohinnoitteluraportissa, tämä vaihteluväli olisi 4,9–13,1 prosenttia ja SMBV:n tuotot tältä ajanjaksolta olisivat tämän vaihteluvälän ulkopuolella <sup>(227)</sup>. Esimerkiksi vuonna 2008 SMBV:n tuotot ennen veroja kokonaiskustannusten jälkeen olivat 1,2 prosenttia, ja vuonna 2014 ne olivat supistuneet 0,5 prosenttiin.

<sup>(224)</sup> Katso johdanto-osan 177 kappale.

<sup>(225)</sup> Katso menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 101–113 kappaleet.

<sup>(226)</sup> Katso johdanto-osan 178 kappale.

<sup>(227)</sup> Tämä vaihteluväli perustuu menettelyn aloittamista koskevan päätöksen taulukossa 5 esitettyihin lukuihin.

- (405) Alankomaat viittaa lisäksi vuoden 2012 International Transfer Pricing Journal -lehden artikkeliin, jonka mukaan kokonaiskustannukset, mukaan luettuina valmistus- ja hankintakustannukset, ovat sopivin voittotasoidinkaattori sekä varsinaisten valmistajien että sopimusvalmistajien osalta. Artikkelissa esitetään myös varsinaisten valmistajien ja sopimusvalmistajien kokonaiskustannuksiin perustuvien marginaalien vertailu. Tämä analyysi osoittaa, että valitun otoksen perusteella sopimusvalmistajien kokonaiskustannuksiin perustuvat marginaalit ovat suuremmat kuin varsinaisilla valmistajilla. Vaikka artikkelissa esitellyn empiirisen tutkimuksen tulokset ovat yleisesti päteviä, artikkelin havainnot eivät kuitenkaan tue Alankomaiden sitä väitettä, että pieniriskisten valmistajien kannattavuutta pitäisi oikaista pienemmäksi varsinaisiin valmistajiin nähden. Tämä johtuu siitä, että Alankomaat hyväksyi kustannuksiin perustuvan marginaalin pienentämisen, jotta otettaisiin huomioon, ettei SMBV ole varsinaisen valmistaja, vaikka artikkelin empiiristen havaintojen mukaan vaikuttaa ennemminkin siltä, että suurempi marginaali olisi ollut asianmukainen.
- (406) Siirtohinnoitteluraportissa hyväksytään myös kustannusperustan huomattava pienennys, jota käytettiin laskettaessa vuoden 2008 veron perustaa, verrattuna aiempaan järjestykseen, jossa [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] kustannukset jätettiin laskelmasta pois, vaikka SMBV:n toiminta ei muuttunut, kuten ei myöskään kaupallinen suhde [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] kanssa. Kun lisäksi otetaan huomioon SMBV:n varsinaisten toimintojen virheellinen luokittelu, tämä oikaisu ei vaikuta riittävän perustellulta.
- (407) Yhteenvetona voidaan siis todeta, että vaikka vertailuanalyysi ei olisi perustunut SMBV:n toimintojen virheelliseen luokitteluun kahvin paahtamiseksi ja vaikka Starbucksin veroneuvoja ei olisi käyttänyt toimintamenoja virheellisesti myynnin sijasta voittotasoidinkaattorina liiketoimintomarginaalimenetelmän soveltamisessa, käyttöpääoman oikaisun käyttö ja [riippumattoman valmistusyhtiö 1:n] kustannusten jättäminen pois SMBV:n veron perusteista tarkoittaa, että siirtohinnoitteluraportissa ehdotetulla ja SMBV:n ennakkohinnoitteluraportissa vahvistetulla menetelmällä ei saada luotettavaa arviota markkinapohjaisesta ratkaisusta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti.
- (408) Koska tämän menetelmän vahvistaminen johtaa siihen, että SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettava tulo tässä järjestelmässä määräytyy markkinoiden perusteella, SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta on katsottava koituvan SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

#### 9.2.4 Toissijainen näkemys: Asetuksesta poikkeamisesta johtuva valikoiva etu

- (409) Alankomaat ja Starbucks katsoivat, että asetus on asianmukainen viitejärjestelmä, jonka nojalla SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta koituvan valikoivan edun olemassaolo on määritettävä.
- (410) Kuten johdanto-osan 245–251 kappaleissa on todettu, komissio on eri mieltä Alankomaiden ja Starbucksin väitteistä, jotka koskevat sovellettavaa viitejärjestelmää. Toissijaisena näkemyksenään komissio katsoo, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta koituu SMBV:lle valikoivaa etua myös siksi, että viitejärjestelmä, joka koostuu siirtohinnoittelua soveltavista konserniyrityksistä ja joihin yhteisöverolain 8b §:n 1 momenttia ja asetusta sovelletaan, on tavallista suppeampi.
- (411) Yhteisöverolain 8b §:n 1 momentin ja asetuksen katsotaan muodostavan Alankomaiden verolainsäädännössä noudatettavan ”markkinaehtoperiaatteen”, jonka mukaisesti konserniin kuuluvien yritysten väliset liiketoimet on korvattava samalla tavalla kuin silloin, jos niistä olisi sovittu vertailukelpoisissa olosuhteissa markkinaehtoisesti neuvottelevien riippumattomien yritysten välillä. Asetuksen johdanto-osassa selitetään erityisesti, että OECD:n siirtohinnoitteluoheiden mukainen markkinaehtoperiaate on otettu osaksi Alankomaiden lainsäädäntöä ja että näitä ohjeita sovelletaan Alankomaissa suoraan <sup>(228)</sup>.
- (412) Kun otetaan huomioon, että komissio on jo osoittanut 9.2.3.1 kohdassa SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen sisältävän tiettyjä Starbucksin veroneuvojan siirtohinnoittelua varten tekemiä metodologisia valintoja, joilla ei voida katsoa saatavan luotettavaa arviota markkinapohjaisesta ratkaisusta ja joiden vuoksi SMBV:n veron määrä Alankomaissa pienenee, komissio voi samalla tavalla katsoa, että ennakkohinnoittelusopimuksesta koituu valikoivaa etua myös yhteisöverolain 8b §:n 1 momentissa ja asetuksesta koostuvan suppeamman viitejärjestelmän nojalla.

<sup>(228)</sup> Katso johdanto-osan 87 kappale.



### 9.2.5 Perustelut

- (413) Alankomaat ja Starbucks eivät ole toimittaneet mahdollisia perusteluja SMBV:n valikoivalle kohtelulle, joka johtuu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta. Komissio muistuttaa tässä yhteydessä, että velvoite laatia tällaiset perustelut on jäsenvaltiolla.
- (414) Komissio ei ole pystynyt määrittämään mahdollista perustetta, joka oikeuttaisi tällaisen SMBV:tä hyödyttävän, sen ennakkohinnoittelusopimuksesta johtuvan erityiskohtelun ja jonka voitaisiin sanoa johtuvan suoraan viitejärjestelmään kiinteästi liittyvistä tai sen perus- tai pääperiaatteista tai joka johtuisi järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden edellyttämistä mekanismeista <sup>(229)</sup>, olipa viitejärjestelmä Alankomaiden yleinen yhteisöverojärjestelmä, kuten komissio on sen määrittänyt, tai asetus, jota Alankomaat ja Starbucks puoltavat.

### 9.2.6 Päätelmä valikoivan edun olemassaolosta

- (415) Komissio katsoo, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta, jossa vahvistetulla menetelmällä päädytään sellaiseen voitonjakoon SMBV:lle Starbucks-konsernin sisällä, jota ei voida pitää luotettavana arviona markkinatilanteesta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja jonka vuoksi SMBV:n veron määrä Alankomaiden yleisessä yhteisöverojärjestelmässä pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettavan tulon tässä järjestelmässä määräävät markkinat, koituu SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.
- (416) Toissijaisena näkemyksenään komissio katsoo, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta, jossa asetuksen nojalla ja yhteisöverolain 8b §:n 1 momentin perusteella vahvistetulla menetelmällä päädytään sellaiseen voitonjakoon SMBV:lle, jota ei voida pitää luotettavana arviona markkinatilanteesta markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja jonka vuoksi SMBV:n veron määrä pienenee verrattuna muihin Alankomaissa verovelvollisiin konserniyrityksiin, koituu SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua.

## 9.3 Riidanalaisen toimenpiteen tuensaaja

- (417) Komissio katsoo, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta koituu SMBV:lle perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua, koska sen johdosta tämän yrityksen verotettava tulo Alankomaissa pienenee verrattuna integroimattomiin yrityksiin, joiden verotettava tulo määräytyy markkinaehtoisesti tehtyjen liiketoimien perusteella. Komissio kuitenkin toteaa, että SMBV on osa monikansallista yritysryhmää eli Starbucks-konsernia ja SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen pääkohde on SMBV:lle sen tehtävästä konsernin sisällä maksettava korvaus.
- (418) Erillisten oikeushenkilöiden voidaan katsoa muodostavan yhden taloudellisen yksikön valtiontukisääntöjä sovellettaessa. Tätä taloudellista yksikköä pidetään asianomaisena yrityksenä, joka hyötyy tukitoimenpiteestä. Kuten tuomioistuimien on aiemmin todennut, ”[k]ilpailulainsäädännössä yrityksen käsitteellä on katsottava tarkoitettavan taloudellista kokonaisuutta, vaikka oikeudellisesti tämän taloudellisen kokonaisuuden muodostaakin useampi kuin yksi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö” <sup>(230)</sup>. Jotta voitaisiin määrittää, muodostavatko useat yritykset taloudellisen kokonaisuuden, tuomioistuimien tarkastelee määräysvaltaan oikeuttavan omistussuuden olemassaoloa tai toiminnallisia, taloudellisia tai organisatorisia yhteyksiä <sup>(231)</sup>. Tässä tapauksessa SMBV on kokonaan Alki LP:n määräysvallassa, joka taas on muiden Starbucks-konsernin yritysten määräysvallassa <sup>(232)</sup>.
- (419) Päätöksen SMBV:n sijoittamisesta Alankomaihin teki Starbucks-konserni, joten Starbucks-konserni, joka hyötyy SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta, sillä kuten johdanto-osan 45 kappaleessa on todettu, tässä sopimuksessa vahvistetaan SMBV:lle kohdistettava voitto konsernin sisällä niistä toiminnoista, joita se tarjoaa tämän konsernin yrityksille. SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus on päätös, jolla vahvistetaan siirtohinnoittelumenetelmä Starbucks-konsernin sisäisille liiketoimille, joten Alankomaiden verohallinnon SMBV:lle suotuisa verokohtelu hyödyttää koko Starbucks-konsernia, koska lisävaroja saa koko konserni eikä pelkästään SMBV. Toisin sanoen ja kuten johdanto-osan 257 kappaleessa on todettu, jos siirtohinnoittelua tarvitaan yhden ja saman

<sup>(229)</sup> Yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, Paint Graphos ja muut, ECLI:EU:C:2009:417, 69 kohta.

<sup>(230)</sup> Asia C-170/83, Hydrotherm, ECLI:EU:C:1984:271, 11 kohta. Ks. myös asia T-137/02, Pollmeier Malchow v. komissio, ECLI:EU:T:2004:304, 50 kohta.

<sup>(231)</sup> Asia C-480/09 P, Acea Electrabell Produzione SpA v. komissio, ECLI:EU:C:2010:787, 47–55 kohta; asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA ja muut, ECLI:EU:C:2006:8, 112 kohta.

<sup>(232)</sup> Starbucks-konsernin rakennetta selitetään tarkemmin menettelyn aloittamista koskevan päätöksen johdanto-osan 27 kappaleessa ja kuvassa 1.

konsernin eri oikeushenkilöiden välisten tuotteiden ja palveluiden hinnoitteluun, siirtohinnan määrittämisen vaikutukset kohdistuvat pakostakin useampaan kuin yhteen konsernin yritykseen (hinnankorotus yhdessä yrityksessä pienentää toisen yrityksen voittoa).

- (420) Huolimatta siitä, että konserni on organisoitu eri oikeushenkilöihin, siirtohinnoittelujärjestelyjen yhteydessä näitä yrityksiä on pidettävä yhtenä ryhmänä, joka hyötyy riidanalaisesta tukitoimenpiteestä <sup>(233)</sup>.
- (421) Tässä nimenomaisessa tapauksessa SMBV:n veron perusteen määrittäminen Alankomaissa vaikuttaa Alki LP:lle maksettaviin rojaltimeksuihin, sillä rojalti vastaa SMBV:n ilmoittamaa voittoa, joka ylittää [9–12] prosentin osuuden toimintamenoista. Tämä on vahvistettu SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksessa <sup>(234)</sup>. Näin ollen SMBV:n veron määrän pieneneminen Alankomaissa hyödyttää SMBV:n lisäksi myös Alki LP:tä ja sitä kautta koko Starbucks-konsernia.

#### 9.4 Päätelmä tuen olemassaolosta

- (422) Edellä esitetyn perusteella komissio katsoo, että Alankomaiden verohallinnon tekemästä SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksesta koituu SMBV:lle ja Starbucks-konsernille valikoivaa etua, joka on Alankomaiden myöntämä tai rahoitettu valtion varoista ja joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Näin ollen SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus on perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.
- (423) Koska SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus johtaa sellaisten kulujen pienenemiseen, jotka muutoin aiheutuisivat SMBV:lle sen liiketoiminnasta, tämän sopimuksen on katsottava olevan toimintatukea SMBV:lle ja Starbucks-konsernille.

#### 9.5 Komission todisteet tuen olemassaolosta

- (424) Yksi Alankomaiden hallinnollisen menettelyn aikana toimittamista argumenteista oli, että jotkin tiedoista, joihin komissio viittasi menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessään, ja niistä tiedoista, joita virallisen tutkintamenettelyn aikana käytettiin, eivät olleet Alankomaiden verohallinnon saatavilla silloin, kun se teki SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen. Siksi Alankomaat arvostelee komissiota SMBV:n tutkinnan aikaisesta ”jälkiviivisäudestä”.
- (425) Esimerkiksi kun SMBV:n luokittelua sopimusvalmistajaksi koskevassa arvioinnissa viitataan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen aikana toteuttamiin toimintoihin, se liittyy myös muihin toimintoihin, kuten markkinatutkimukseen tai aineettomien hyödykkeiden poistoihin, jotka tehtiin vasta myöhemmin, eikä Alankomaiden verohallinto olisi voinut ottaa niitä huomioon, kun SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus tehtiin vuonna 2008. Yhtä lailla se, että raakakahvin kustannukset kohosivat merkittävästi vuoden 2010 jälkeen, jolloin rojaltimeksut rahoitettiin muilla toimilla kuin paahtotoiminnalla markkinaehtoperiaatteen vastaisesti, tapahtui vasta ennakkohinnoittelusopimuksen tekemisen jälkeen.
- (426) Tästä komissio toteaa, että huomattavan monet argumentit, jotka tukevat komission päätelmää siitä, ettei SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus ole markkinaehtoperiaatteen mukainen, pohjautuvat tietoihin ja aineistoihin, jotka olivat Alankomaiden verohallinnon saatavilla, kun ennakkohinnoittelusopimusta tehtiin. Tämä liittyy etenkin moniin Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisistä paahto- ja valmistussopimuksista, jotka on lueteltu johdanto-osan 148–150 kappaleissa, tietoihin SMBV:n ja Alki LP:n toteuttamien toimintojen monimutkaisuudesta, tietoihin SMBV:n pieniriskiseksi sopimusvalmistajaksi luokittelun kyseenalaistamisesta sekä toimintamenojen voittotasoidikaattorina käyttämisen asianmukaisuuteen ja raaka-aineeseen liittyvän voittolisän korottamiseen 50 peruspisteellä <sup>(235)</sup>.

<sup>(233)</sup> Ks. myös asia 323/82, Intermills, ECLI:EU:C:1984:345, 11 kohta: ”Kantajien itsensä esittämistä tiedoista käy ilmi, että rakenneuudistuksen seurauksena Vallonian hallintoalueella on määräämisvalta sekä Intermills-yhtiössä että kolmessa uudessa teollisuusyhtiössä ja että tuotantolaitosten kolmeen uuteen yritykseen siirtämisen jälkeen Intermills-yhtiö on edelleen niissä osallisena. On siis syytä todeta, että huolimatta siitä, että kolmesta teollisuusyhtiöstä kukin on vanhasta Intermills-yhtiöstä erillinen oikeushenkilö, nämä yritykset muodostavat yhtenäisen ryhmän – ainakin Belgian viranomaisten myöntämän tuen kannalta tarkasteltuna [...]”

<sup>(234)</sup> Katso johdanto-osan 102 kappale.

<sup>(235)</sup> Lisäksi SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen markkinaehtoperiaatteen vastaisuus on vahvistunut ja lisääntynyt sen laatimisen jälkeisinä vuosina. Esimerkiksi kun paahtetuista kahvipavuista saadut tulot olivat vuonna 2007 vain [15–20] prosenttia SMBV:n kokonaistuotoista, seuraavina vuosina ne supistuivat entisestään, ja vuosina 2013 ja 2014 ne olivat vain [...] prosenttia. Tähän liittyy vielä se, että SMBV toteutti muita toimintoja, kuten markkinatutkimusta, mikä viittaa huomattaviin kuluihin ja muihin teollis- ja tekijänoikeuksiin liittyviin toimintoihin, kun otetaan huomioon, että aineettomien hyödykkeiden poistomenot olivat yksi suurimmista toimintamenoeristä vuonna 2014.

- (427) Raakakahvin kustannuksia koskevien tietojen osalta komissio toteaa, että siirtohinnoitteluraportissa SMBV:n ja SCTC:n välinen raakakahvin hankintasopimus mainitaan yhdeksi tärkeimmistä liiketoimista ja yrityksen sisäisistä rahavirroista, mutta siinä ei tutkita tai analysoida, onko SCTC:n SMBV:ltä raakakahvista laskuttama hinta markkinaehtoinen, koska veroneuvoja tukeutui sen sijaan liiketoiminettomarginaalimenetelmään laskeessaan SMBV:n paahtotoimintaan perustuvaa korvausta.
- (428) Jos tämä sopimus olisi analysoitu siirtohinnoitteluraportissa asianmukaisesti, raakakahvista maksettava markkinaehtoinen korvaus olisi täytynyt arvioida SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuspyyntöä varten <sup>(236)</sup>. Jos SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus olisi sisältänyt raakakahvia koskevan liiketoimen, vuonna 2008 sovittu markkinaehtoinen korvaus ei olisi antanut syytä raakakahvin perustelemattomille hinnankorotuksille vuodesta 2011 alkaen.
- (429) Kuten johdanto-osan 348 kappaleesta alkaen on selitetty, Starbucks ei antanut pätevää perustelua raakakahvin hinnan korottamiselle vuoden 2010 jälkeen, joten tämä argumentti on epäoleellinen.
- (430) Tietoa tähän liiketoimeen sovelletusta voittolisästä oli Alankomaiden hallinnon saatavilla, kun SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta pyydettiin, joten jos hallinto olisi pyytänyt näitä tietoja, lopputuloksena olisi ollut markkinaehtoinen voittolisä, jonka suuruus olisi ollut [noin kolme prosenttia] SCTC:n valmistus- ja hankintakustannuksista <sup>(237)</sup>. Tämä on joka tapauksessa vähemmän kuin [noin kuuden prosentin] voittolisä ja valmistus- ja hankintakustannusten [noin yhdeksän prosentin] bruttokate, mitä komissio pitää markkinaehtoisena johdanto-osan 358 kappaleessa. Jos tämä voittolisä olisi vahvistettu ennakkohinnoittelusopimuksessa, SCTC ei olisi voinut korottaa sitä keskimäärin [18 prosenttiin] vuonna 2011 alkaneella ajanjaksolla ilman ennakkohinnoittelusopimuksen mukautuspyyntöä. Tältä osin komissio muistuttaa, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen on ilmoitettu olevan voimassa kymmenen vuotta edellyttäen, että SMBV:n esittämät kriittiset oletukset ovat asianmukaiset. Jos ne eivät ole, ennakkohinnoittelusopimus on katsottava päättyneeksi.

#### 9.6 Tuen soveltuvuus sisämarkkinoille

- (431) Valtiontuen katsotaan soveltuvan sisämarkkinoille, jos se kuuluu johonkin perussopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa luetelluista kategorioista <sup>(238)</sup>, ja sen katsotaan soveltuvan kansainvälisille markkinoille, jos komissio katsoo sen kuuluvan johonkin perussopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa luetelluista kategorioista. On kuitenkin tuen myöntävän jäsenvaltion velvollisuus osoittaa, että sen myöntämä valtiontuki soveltuu sisämarkkinoille perussopimuksen 107 artiklan 2 kohdan tai 107 artiklan 3 kohdan mukaisesti.
- (432) Alankomaat ei ole tuonut esiin minkäänlaisia perusteita, joiden nojalla voitaisiin osoittaa, että sen SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksella myöntämä valtiontuki olisi kummankaan säännöksen mukainen.
- (433) Kuten johdanto-osan 423 kappaleessa on selitetty, SMBV:n ennakkohinnoittelusopimusta on pidettävä SMBV:lle ja Starbucks-konsernille myönnettynä toimintatukena. Yleensä tällaista tukea ei voida pitää sisämarkkinoille soveltuvana perussopimuksen 107 artiklan 3 kohdan c alakohdan nojalla, koska se ei edistä tiettyjen toimintojen tai tiettyjen taloudellisten alueiden kehitystä, eivätkä kyseessä olevat verokannustimet ole ajallisesti rajoitettuja, alenevia tai oikeasuhteisia siihen nähden, mikä on tarpeellista kyseisten alueiden taloudellisten puutteiden korjaamiseksi.
- (434) Näin ollen Alankomaiden SMBV:lle ja Starbucks-konsernille SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksella myöntämä valtiontuki ei sovellu sisämarkkinoille.

#### 9.7 Tuen sääntöjenvastaisuus

- (435) Perussopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioilla on velvollisuus ilmoittaa komissiolle, jos ne suunnittelevat tuen myöntämistä (ilmoitusvelvoite), eivätkä ne saa toteuttaa ehdotettuja tukitoimenpiteitä, ennen kuin komissio on vahvistanut lopullisen kantansa kyseisestä tuesta (lykkäämisvelvoite).

<sup>(236)</sup> Ks. OECD:n vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.42 kohta, jonka mukaan "kun käytetään riippumattoman yrityksen voittomarginaaleja, sen valvotut liiketoimet eivät saa vääristää yrityksen liiketoimiin liittyviä voittoja".

<sup>(237)</sup> Ks. taulukko 11.

<sup>(238)</sup> Tähän tapaukseen ei voida soveltaa perussopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja poikkeuksia, jotka koskevat yksittäisille kuluttajille myönnettävää sosiaalista tukea, tukea luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon vuoksi ja tukea tiettyjen Saksan liittotasavallan alueiden taloudelle.

- (436) Komissio toteaa, ettei Alankomaat ilmoittanut komissiolle suunnittelewansa riidanalaisen tukitoimenpiteen myöntämistä eikä se noudattanut perussopimuksen 108 artiklan 3 kohdassa säädettyä lykkäämisvelvoitettaan. Asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan f kohdan mukaisesti <sup>(239)</sup> SMBV:n ennakkohinnoittelusopimus on näin ollen sääntöjenvastaista tukea, joka on myönnetty perussopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti.

## 10. TAKAISINPERINTÄ

- (437) Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 1 kohdassa säädetään komission velvollisuudesta määrätä sääntöjenvastainen ja sisämarkkinoille soveltumaton tuki takaisinperittäväksi. Kyseisessä säännöksessä säädetään lisäksi, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet, jotta sisämarkkinoille soveltumattomaksi todettu ja sääntöjenvastainen tuki peritään takaisin tuensaajalta. Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 2 kohdan mukaan takaisin perittävään tukeen lisätään korko, jota maksetaan siitä päivästä alkaen, jolloin sääntöjenvastainen tuki on ollut tuensaajan käytössä, sen takaisinperimispäivään asti. Komission asetuksessa (EY) N:o 794/2004 <sup>(240)</sup> säädetään menetelmistä, joilla tämä korko lasketaan. Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 3 kohdassa säädetään, että ”takaisinperiminen on toteutettava viipymättä ja asianomaisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti, jos ne mahdollistavat komission päätöksen välittömän ja tehokkaan täytäntöönpanon”.

### 10.1 Perusteltu luottamus

- (438) Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 1 kohdassa säädetään, että komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos tämä olisi yhteisön lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista.
- (439) NOB on ainoa asianomainen osapuoli, joka otti esille kysymyksen perustellusta luottamuksesta. Tältä osin todettakoon, että perustellun luottamuksen periaatteen voi ottaa esille vain se osapuoli, jota tuen takaisinmaksuvelvoite koskee <sup>(241)</sup>. Tässä tapauksessa se on Starbucks, eikä se esittänyt tätä koskevia argumentteja.
- (440) Jotta perusteltua luottamusta koskevaa väitettä alettaisiin käsitellä, sen on pohjaututtava komission aiemmin antamiin täsmällisiin vakuutteluihin <sup>(242)</sup>. Tämä tarkoittaa sitä, että perustellun luottamuksen on pohjaututtava komission aiempaan toimintaan eli esimerkiksi siihen, jos se on jo hyväksynyt saman tai samankaltaisen tukijärjestelyn. NOB ei viitannut tällaisiin komission toimiin.
- (441) Näin ollen NOB:n väite perustellusta luottamuksesta on perusteeton Alankomaiden Starbucksille sääntöjenvastaisesti SMBV:lle suotuisan riidanalaisen veropäätöksen nojalla myöntämän tuen takaisinperinnän osalta.

### 10.2 Takaisinperintämenetelmä

- (442) Perussopimuksen ja unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komissiolla on toimivalta päättää, että jäsenvaltion on poistettava tuki tai muutettava sitä, jos komissio on todennut, ettei tuki sovellu sisämarkkinoille. Tuomioistuin on myös johdonmukaisesti katsonut, että valtion velvollisuudella lakkauttaa tuki, jota komissio pitää sisämarkkinoille soveltumattomana, pyritään palauttamaan aiemmin vallinnut tilanne. Tässä yhteydessä tuomioistuin on todennut, että tavoite on saavutettu, kun tuensaaja on palauttanut sääntöjenvastaiset tuet ja sen myötä menettäneet markkinoilla kilpailijoihinsa verrattuna saamansa edun ja tuen suorittamista edeltäneet tilanne palautuu.
- (443) Yhdessäkään unionin oikeuden säännöksessä ei edellytetä, että komission on, kun se määrää sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen palautettavaksi, vahvistettava palautettavan tuen täsmällinen määrä. On riittävää, että komission päätös sisältää sellaiset tiedot, joiden nojalla sen vastaanottaja voi itse suuremmista vaikeuksista määrittää tuon summan <sup>(243)</sup>.

<sup>(239)</sup> Asetukseen (EU) 2015/1589 viitataan tuen sääntöjenvastaisuuden ja takaisinperintävelvoitteen osalta.

<sup>(240)</sup> Komission asetus (EY) N:o 794/2004, annettu 21 päivänä huhtikuuta 2004, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 täytäntöönpanosta (EUVL L 140, 30.4.2004, s. 1).

<sup>(241)</sup> Yhdistetyt asiat T-116/01 ja T-118/01, P&O European Ferries (Vizcaya) SA ja Diputacion Floral de Vizcaya v. komissio, ECLI:EU:T:2003:217, 115 kohta.

<sup>(242)</sup> Asia T-290/97, Mehibas Dordtselaan v. komissio, ECLI:EU:T:2000:8, 59 kohta, ja tuomio asioissa C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, ECLI:EU:C:2006:416, 147 kohta.

<sup>(243)</sup> Ks. asia C-441/06, komissio v. Ranska, ECLI:EU:C:2007:616, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

- (444) Sääntöjenvastaisen verotuksellisen valtiontuen osalta valtiontukisääntöjen soveltamista yritysten välittömään verotukseen koskevan komission tiedonannon 35 kohdassa määrätään, että takaisinperittävä määrä on laskettava vertailemalla tosiasiallisesti maksetun veron määrää ja sitä määrää, joka olisi pitänyt maksaa, jos yleisesti sovellettavaa sääntöä olisi noudatettu.
- (445) Kuten johdanto-osan 339–341 kappaleissa on todettu, komissio katsoo, että vertailu, jossa on käytetty vertailukelpoisia valvomattomia liiketoimia markkinahintavertailumenetelmää käyttäen, etenkin sellaisia teollis- ja tekijänoikeuksien lisensointijärjestelyjä, joita on useissa Starbucksin ja kolmansien osapuolten välisissä paahto-, valmistus- ja jakelusopimuksissa, osoittaa, että SMBV:n Alki LP:lle paahtamiseen liittyvistä teollis- ja tekijänoikeuksista maksaman rojalTIMaksun markkinaehtaisen arvon tulisi olla nolla. Toisin sanoen tässä nimenomaisessa suhteessa ei pitäisi maksaa rojalTIMaksua näistä teollis- ja tekijänoikeuksista, sillä SMBV:lle ei näytä koituvan minkäänlaista hyötyä Alki LP:ltä lisensoitujen paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien käytöstä.
- (446) Tämän päätelmän mukaisesti Alankomaiden on otettava SMBV:n kirjanpidon tulos, josta ei vähennetä SMBV:n Alki LP:lle tästä tuloksesta maksamia rojalTIMaksuja paahtamiseen liittyvien teollis- ja tekijänoikeuksien lisensoinnista, perusteeksi, jonka mukaan SMBV:n veron määrä Alankomaissa määritetään, jotta varmistetaan asianmukaisesti, että SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksella myönnetty tuki poistetaan takaisinperinnässä.
- (447) Johdanto-osan 358 kappaleessa komissio katsoo, että keskimäärin [noin kuuden prosentin] voittolisä SCTC:n SMBV:lle verovuodesta 2001 alkaen myymän raakakahvin kustannuksista ja SMBV:lle myydyin raakakahvin hinnat, jotka vastaavat [noin yhdeksän prosentin] bruttokatetta SCTC:lle, ovat luotettava arvio markkinaehtoisesta hinnasta. Näin ollen SMBV:n kirjanpidon tulokseen verovuodesta 2011 alkaen on lisättävä tällä ajanjaksolla sovelletun raakakahvin bruttokatteen ja SCTC:n valmistus- ja hankintakustannusten bruttokatteen [noin yhdeksän prosenttia] välinen ero.
- (448) Tuen määrä, joka on perittävä takaisin SMBV:ltä ja Starbucks-konsernilta, jotta SMBV:n ja Starbucks-konsernin Alankomailta SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksella saama tuki poistetaan, on johdanto-osan 446 ja 447 kappaleissa kuvattua kahta vaihetta noudattamalla saadun kirjanpidon tuloksen vastaavan määrän, jonka koko määrästä peritään vero Alankomaiden yleisen yhteisöverojärjestelmän nojalla, ja sen yhteisöveron, jonka SMBV on tosiasiallisesti maksanut Alankomaille 1 päivästä lokakuuta 2007 alkaen, välinen erotus.

### 10.3 Liiketoimintayksikkö, jolta tuki on perittävä takaisin

- (449) Johdanto-osan 417–421 kappaleissa esitettyjen havaintojen perusteella komissio katsoo, että Alankomaiden on perittävä sääntöjenvastainen ja sisämarkkinoille soveltumaton SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksella myönnetty tuki takaisin SMBV:ltä. Jos SMBV ei pysty maksamaan SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen johdosta saamaansa tukea kokonaan takaisin, Alankomaiden on perittävä jäljelle jäävä määrä tästä tuesta Starbucks Corporationilta, koska se on se yksikkö, joka valvoo Starbucks-konsernia. Näin varmistetaan, että myönnetty etu poistetaan ja markkinoilla aiemmin vallinnut tilanne palautetaan takaisinperinnän kautta.

## 11. PÄÄTELMÄT

- (450) Komissio katsoo, että Alankomaat on myöntänyt SMBV:lle ja Starbucks-konsernille sääntöjenvastaista valtiontukea tekemällä SMBV:n ennakkohinnoittelusopimuksen perussopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti. Alankomaiden on perittävä tämä tuki asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan nojalla takaisin SMBV:ltä, ja jos se ei pysty maksamaan tukea kokonaisuudessaan takaisin, jäljellä oleva määrä Starbucks Corporationilta,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

### 1 artikla

Ennakkohinnoittelusopimus, jonka Alankomaat ja Starbucks Manufacturing EMEA BV tekivät 28 päivänä huhtikuuta 2008 ja jonka perusteella viimeksi mainittu voi määrittää yhteisöveron määränsä Alankomaissa vuosittain kymmenen vuoden ajan, on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea, joka ei sovellu sisämarkkinoille ja jonka Alankomaat on myöntänyt perussopimuksen 108 artiklan 3 artiklan vastaisesti.

*2 artikla*

1. Alankomaiden on perittävä 1 artiklassa tarkoitettu sääntöjenvastainen ja sisämarkkinoille soveltumaton tuki takaisin Starbucks Manufacturing EMEA BV:ltä.
2. Mahdolliset summat, joita ei saada perittyä takaisin Starbucks Manufacturing EMEA BV:ltä 1 kohdassa tarkoitettussa takaisinperinnässä, on perittävä Starbucks Corporationilta.
3. Takaisinperittävistä summista on maksettava korkoa siitä päivästä alkaen, jona ne asetettiin tuensaajan käyttöön, niiden tosiasialliseen takaisinmaksuun asti.
4. Korolle lasketaan korkoa asetuksen (EY) N:o 794/2004 V luvun säännösten mukaisesti.

*3 artikla*

1. Edellä 1 artiklassa tarkoitettu tuki on perittävä takaisin viipymättä ja tehokkaasti.
2. Alankomaiden on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta.

*4 artikla*

1. Alankomaiden on toimitettava kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksiantamisesta tiedot menetelmästä, jota tuen tarkan määrän laskemisessa on käytetty.
2. Alankomaiden on ilmoitettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöön panemiseksi toteutettavien kansallisten toimenpiteiden edistymisestä siihen saakka, kunnes 1 artiklassa tarkoitettu tuki on peritty takaisin. Sen on komission pyynnöstä toimitettava välittömästi tiedot toimenpiteistä, jotka se on jo toteuttanut ja jotka se aikoo toteuttaa tämän päätöksen noudattamiseksi.

*5 artikla*

Tämä päätös on osoitettu Alankomaiden kuningaskunnalle.

Tehty Brysselissä 21 päivänä lokakuuta 2015.

*Komission puolesta*  
Margrethe VESTAGER  
*Komission jäsen*

---