

BESLUIT (EU) 2017/502 VAN DE COMMISSIE**van 21 oktober 2015****betreffende steunmaatregel SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) die Nederland ten gunste van Starbucks ten uitvoer heeft gelegd***(Kennisgeving geschied onder nummer C(2015) 7143)***(Slechts de tekst in de Nederlandse taal is authentiek)****(Voor de EER relevante tekst)**

DE EUROPESE COMMISSIE,

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

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

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

Overwegende hetgeen volgt:

1. PROCEDURE

- (1) Per brief van 30 juli 2013 heeft de Commissie Nederland verzocht informatie te verstrekken over de praktijk van fiscale rulings in Nederland, alsmede alle rulings te verschaffen met betrekking tot Starbucks Coffee EMEA BV (hierna „Starbucks Coffee BV” genoemd) en Starbucks Manufacturing EMEA BV (hierna „SMBV” genoemd); beide ondernemingen staan onder de indirecte zeggenschap van Starbucks Corporation. Starbucks Corporation en alle ondernemingen die onder de zeggenschap van die vennootschap staan worden hierna samen „Starbucks” of de „Starbucks-groep” genoemd.
- (2) Per brief van 2 oktober 2013 heeft Nederland de gevraagde inlichtingen aan de Commissie verstrekt, met inbegrip van de voorafgaande prijsafspraken (advance pricing agreement, hierna „de APA” genoemd) ⁽²⁾ die in 2008 tussen de Nederlandse Belastingdienst en Starbucks Coffee BV werd gesloten (hierna „de Starbucks Coffee BV APA” genoemd), de APA die in 2008 tussen de Nederlandse Belastingdienst en SMBV werd gesloten (hierna „de SMBV APA” genoemd) en de documenten die deze APA's onderbouwen. Deze documenten betreffen met name een verrekenprijzenrapport ter onderbouwing van het verzoek om de twee bovengenoemde APA's (hierna het „verrekenprijzenrapport” genoemd) en andere briefwisselingen tussen de Nederlandse Belastingdienst en de belastingadviseur van Starbucks Corporation, [Belastingadviseur] ^(*) (hierna „de belastingadviseur” genoemd), namens Starbucks Coffee BV en SMBV ⁽³⁾.
- (3) Op 9 januari 2014 heeft de Commissie Nederland ter voorbereiding van een bijeenkomst op 15 januari 2014 per e-mail een reeks vragen gestuurd over, onder meer, de verrekenprijzenregeling die was overeengekomen in de door de Nederlandse Belastingdienst gesloten Starbucks Coffee BV APA en SMBV APA.
- (4) Op 15 januari 2014 heeft een bijeenkomst plaatsgevonden tussen de diensten van de Commissie en vertegenwoordigers van de Nederlandse Belastingdienst waar de diensten van de Commissie onder meer hebben verzocht om een nadere toelichting op de correcties die zijn toegepast op de kostengrondslag in het verrekenprijzenrapport met betrekking tot de SMBV APA en de schommelende royaltybetalingen door SMBV.

⁽¹⁾ PB C 460 van 19.12.2014, blz. 11.

⁽²⁾ Delen van de tekst die bedrijfsvertrouwelijke informatie bevatten zijn weggelaten of herschreven. Deze delen staan tussen vierkanten haken. Winstopslagen en winstmarges van SCTC die betrekking hebben op de groene koffiebonen zijn afgerond op een veelvoud van 3 %.

^(*) In dit besluit worden de termen „fiscale ruling” en „APA” als synoniemen gebruikt.

⁽³⁾ Een eerdere fiscale ruling die in 2001 tussen de Nederlandse Belastingdienst en Starbucks Coffee BV en SMBV werd gesloten, werd eveneens ingediend als onderdeel van de bewijsstukken.

- (5) In antwoord op de vragen die tijdens de bijeenkomst van 15 januari 2014 werden gesteld, heeft Nederland per brief van 28 januari 2014 informatie verstrekt over de correcties voor verschillen in vergelijkbaarheid, de keuze van de vergelijkbare ondernemingen en de schommelende royalty. Meer details over de verstrekte documenten zijn te vinden in de punten 59 tot en met 62 van het in overweging 9 genoemde besluit tot inleiding van de procedure.
- (6) Per brief van 7 maart 2014 ⁽⁴⁾ heeft de Commissie Nederland laten weten dat zij naging of de Starbucks Coffee APA en de SMBV APA nieuwe staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag konden vormen en Nederland verzocht opmerkingen te maken over de verenigbaarheid van dergelijke steun. De Commissie heeft Nederland om eventuele aanvullende informatie verzocht over de Starbucks Coffee BV APA en de SMBV APA, alsook om de belastingaangiften van Starbucks Coffee BV en SMBV en alle met deze twee ondernemingen gelieerde ondernemingen in Nederland.
- (7) Per brief van 21 maart 2014 heeft Nederland op de brief van 7 maart 2014 geantwoord en de gevraagde belastingaangiften verstrekt. Nederland bevestigde ook dat alle relevante documenten met betrekking tot de eerder aan de Commissie bezorgde APA's reeds aan de Commissie waren verstrekt.
- (8) Op 6 mei 2014 heeft een bijeenkomst plaatsgevonden tussen de diensten van de Commissie en vertegenwoordigers van de Nederlandse Belastingdienst.
- (9) Op 11 juni 2014 heeft de Commissie het besluit vastgesteld om met betrekking tot de SMBV APA de formele onderzoeksprocedure op grond van artikel 108, lid 2, van het Verdrag in te leiden omdat deze APA staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag zou kunnen vormen ⁽⁵⁾ (hierna „het besluit tot inleiding van de procedure” genoemd).
- (10) Per brief van 16 juli 2014 heeft Nederland opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend. Hierbij waren onder meer de overeenkomst tussen Alki Limited Partnership (hierna „Alki LP” genoemd) en SMBV voor het branden van koffie en de overeenkomst tussen SMBV en Starbucks Coffee Trading Company SARL (hierna „SCTC” genoemd) voor de aankoop van groene koffie gevoegd.
- (11) Per brief van 25 november 2014 heeft de Commissie Nederland verzocht de in het besluit tot inleiding van de procedure gevraagde informatie te verstrekken omdat Nederland die op 16 juli 2014 maar gedeeltelijk had ingediend, en aanvullende informatie te verstrekken die nodig was om de SMBV APA te onderzoeken.
- (12) Per brief van 19 december 2014 heeft Nederland op de brief van 25 november 2014 geantwoord dat het niet beschikt over een deel van de gevraagde informatie.
- (13) Op 19 december 2014 werd het besluit tot inleiding van de procedure in het *Publicatieblad van de Europese Unie* bekendgemaakt. De Commissie heeft belanghebbenden verzocht hun opmerkingen over de maatregel kenbaar te maken.
- (14) Per brief van 16 januari 2015 heeft Starbucks haar opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend. Daarnaast dienden ook de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna „de NOB” genoemd), het Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond (hierna „het VNO-NCW” genoemd), ATOZ Tax Advisers Luxembourg, Oxfam International en de Oostenrijkse kamer van koophandel (Bundesarbeitskammer Österreich, hierna „de BAK” genoemd) opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure in.
- (15) Nederland heeft op 8 januari 2015 geantwoord op de brief van de Commissie van 25 november 2014 en heeft daarbij de oprichtingsakte van Alki LP verstrekt.

⁽⁴⁾ Die brief werd op 7 maart 2014 in het Engels aan Nederland gezonden, gevolgd door een Nederlandse versie van dezelfde brief op 14 maart 2014.

⁽⁵⁾ Zie voetnoot 1.

- (16) Op 12 februari 2015 heeft de Commissie Nederland ervan in kennis gesteld dat zij, overeenkomstig artikel 6 bis van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad ⁽⁶⁾, had vastgesteld dat de onderzoeksprocedure met betrekking tot de SMBV APA tot dan toe ontoereikend was ⁽⁷⁾. Per brief van 6 februari 2015 en overeenkomstig artikel 6 bis, lid 2, onder b), van Verordening (EG) nr. 659/1999 verzocht de Commissie Nederland toestemming te verlenen om Starbucks rechtstreeks te contacteren om de ontbrekende informatie te verkrijgen.
- (17) Per brief van 18 februari 2015 heeft de Commissie Nederland ervan op de hoogte gebracht dat zij opmerkingen van een concurrent had ontvangen over de waardetoevoeging van het koffiebrandproces aan de groene koffiebonen en heeft zij Nederland verzocht op deze opmerking te reageren. Nederland heeft zijn standpunt over deze opmerkingen per brief van 11 maart 2015 ingediend.
- (18) Per brief van 12 maart 2015, in antwoord op de brief van de Commissie van 6 februari 2015, heeft Nederland ermee ingestemd dat rechtstreeks contact zou worden opgenomen met Starbucks. Nadat zij die instemming had verkregen, verzocht de Commissie Starbucks per brief van 16 maart 2015 op basis van artikel 6 bis, lid 6, van Verordening (EG) nr. 659/1999 om informatie over de juridische structuur van de onderneming, het bedrijfsmodel met betrekking tot de Starbucks-winkels en de door SMBV gebruikte grondstoffen, te weten de groene koffiebonen (hierna het „verzoek om marktinformatie aan Starbucks” genoemd).
- (19) Per brieven van 20 en 26 maart 2015 heeft Nederland zijn standpunten ingediend met betrekking tot de van derden ontvangen opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure.
- (20) Na de vaststelling van het besluit van 12 februari 2015 heeft de Commissie op 7 april 2015 overeenkomstig artikel 6 bis, lid 6, van Verordening (EG) nr. 659/1999 contact opgenomen met vier concurrenten van Starbucks en hun om marktinformatie verzocht over hun bedrijfsmodel en hun waardetoevoegende activiteiten, om haar beoordeling van deze zaak te kunnen afronden (hierna het „verzoek om marktinformatie aan de concurrenten” genoemd). Die vier concurrenten waren Onderneming Y, Alois Dallmayr Kaffee oHG (hierna „Dallmayr” genoemd), Nestlé SA (hierna „Nestlé” genoemd) en Melitta Europa GmbH & Co. KG (hierna „Melitta” genoemd). Tegelijkertijd bracht de Commissie Nederland ervan op de hoogte dat zij concurrenten van Starbucks verzoeken om informatie had gezonden.
- (21) Op 13 april 2015 verstrekke Starbucks de informatie waar in de brief van de Commissie van 16 maart 2015 om was verzocht.
- (22) Op 27 april 2015 antwoordden Dallmayr en Onderneming Y op het verzoek om marktinformatie van de Commissie van 7 april 2015.
- (23) Op 29 april 2015 vond een bijeenkomst plaats tussen de diensten van de Commissie en Starbucks, waarin de diensten van de Commissie hebben toegelicht hoe bepaalde vragen in het verzoek om marktinformatie aan Starbucks in het kader van het onderzoek moesten worden begrepen.
- (24) Na het antwoord van Starbucks van 13 april 2015 verzocht de Commissie Starbucks per brief van 6 mei 2015 om aanvullende informatie.
- (25) Per brief van 11 mei 2015 verzocht de Commissie Onderneming Y om een nadere toelichting op de verstrekke marktinformatie. Onderneming Y gaf die toelichting per brief van 21 mei 2015.
- (26) Per brieven van 20 mei 2015 en 26 mei 2015 antwoordden Nestlé en Melitta op het verzoek van de Commissie van 7 april 2015 om marktinformatie aan de concurrenten.

⁽⁶⁾ Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1). Verordening (EG) nr. 659/1999 is met ingang van 14 oktober 2015 ingetrokken bij Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 9). Alle procedurele handelingen die in de loop van de procedure zijn verricht, werden overeenkomstig Verordening (EG) nr. 659/1999 vastgesteld. Verwijzingen naar Verordening (EG) nr. 659/1999 gelden als verwijzingen naar Verordening (EU) 2015/1589 en worden gelezen volgens de in bijlage II bij laatstgenoemde verordening opgenomen concordantietabel.

⁽⁷⁾ C (2015) 862 van 12.2.2015.

- (27) Per brief van 27 mei 2015 diende Nederland opmerkingen op de door Onderneming Y en Dallmayr verstrekte informatie in.
- (28) Per brief van 29 mei 2015 antwoordde Starbucks op het verzoek van de Commissie van 6 mei 2015.
- (29) Per brief van 19 juni 2015 maakte Nederland opmerkingen over de informatie die Starbucks op 13 april 2015 en 29 mei 2015 had verstrekt.
- (30) Per brief van 26 juni 2015 diende Nederland opmerkingen in over de door Nestlé en Melitta verstrekte marktinformatie en de door Onderneming Y gegeven nadere toelichting.
- (31) Op 29 juni 2015 gaf Starbucks als aanvulling op haar op 13 april 2015 en 29 mei 2015 ingediende stukken een verdere onderbouwing van het vermeende zakelijke karakter van de door SCTC voor de levering van groene koffiebonen toegepaste verrekenprijzen.
- (32) Per brief van 24 juli 2015 gaf Starbucks uit eigen beweging aanvullende inlichtingen over de door SCTC, SMBV en Starbucks US ⁽⁸⁾ uitgeoefende functies en verstrekte de onderneming nieuwe cijfers over Alki LP.
- (33) Per brief van 5 augustus 2015 verzocht de Commissie Starbucks om toelichting en andere documenten met betrekking tot de op 24 juli 2015 ingediende stukken om de nieuwe informatie volledig te kunnen analyseren.
- (34) Per brief van 24 augustus 2015 en per e-mail van 26 augustus 2015 heeft Starbucks een deel van de door de Commissie in haar brief van 5 augustus 2015 gevraagde inlichtingen verstrekt. De Commissie heeft deze inlichtingen op 28 augustus 2015 aan Nederland doorgezonden.
- (35) Per brief van 10 september 2015 en per e-mail van 11 september 2015 heeft Starbucks de overige informatie aan de Commissie verstrekt. Per brief van 23 september 2015 heeft Starbucks de op 10 en 11 september 2015 aan de Commissie verstrekte informatie aangevuld.
- (36) Per brieven van 25 september 2015 en 7 oktober 2015 maakte Nederland opmerkingen over de informatie die Starbucks op 10, 11 en 23 september 2015 had verstrekt.

2. BESCHRIJVING VAN DE BETWISTE MAATREGEL

2.1. Beschrijving van de begunstigde

- (37) De begunstigde van de maatregel is SMBV. SMBV is een in Nederland opgerichte dochteronderneming van de Starbucks-groep. De Starbucks-groep bestaat uit Starbucks Corporation en alle ondernemingen die onder de zeggenschap van die vennootschap staan. Starbucks Corporation heeft haar hoofdkantoor in Seattle, Verenigde Staten van Amerika (hierna „de VS” genoemd). De ondernemingsstructuur van de Starbucks-groep wordt in detail beschreven in punt 27 en afbeelding 1 van het besluit tot inleiding van de procedure.
- (38) Starbucks brandt, verhandelt en verkoopt speciale koffie en is actief in 65 landen. De onderneming koopt en brandt koffie en verkoopt deze in haar eigen winkels, waar zij eveneens ambachtelijke koffie, thee en andere dranken en verse voedingsmiddelen verkoopt. Zij verkoopt ook een assortiment koffie- en theeproducten en geeft haar merkrechten in licentie via andere kanalen, zoals merkwinkels, supermarkten en nationale foodservice-bedrijven ⁽⁹⁾. In 2014 bedroegen de netto-inkomsten van de Starbucks-groep wereldwijd 16 448 miljoen USD en tekende de onderneming een resultaat na belastingen van 2 067 miljoen USD op ⁽¹⁰⁾.
- (39) SMBV is de enige volledig door de Starbucks-groep gecontroleerde entiteit die koffie brandt buiten de VS.

⁽⁸⁾ Met „Starbucks US” worden de vennootschappen van de Starbucks-groep bedoeld die in de Verenigde Staten van Amerika zijn gevestigd.

⁽⁹⁾ Deze beschrijving is gebaseerd op het jaarverslag 2014 van Starbucks, blz. 2.

⁽¹⁰⁾ Zie punt 20 van het besluit tot inleiding van de procedure voor meer details over de Starbucks-groep.

2.2. De betwiste maatregel

- (40) Dit besluit betreft de SMBV APA, een voorafgaande prijsafspraken die de Nederlandse Belastingdienst op 28 april 2008 met SMBV heeft gesloten (Vaststellingsovereenkomst APA). De SMBV APA geldt tien jaar, van 1 oktober 2007 tot en met 31 december 2017 ⁽¹¹⁾.
- (41) Een APA is een overeenkomst tussen een belastingdienst en een belastingplichtige inzake de toepassing van de belastingwetgeving op (toekomstige) transacties. In een dergelijke overeenkomst wordt bepaald hoeveel winst uit de activiteiten van een belastingplichtige in die fiscale jurisdictie in aanmerking wordt genomen. In een APA wordt, voorafgaand aan transacties binnen de groep, bepaald welke criteria geschikt zijn (bv. methode, vergelijkingspunten en passende correcties, kritische veronderstellingen met betrekking tot toekomstige gebeurtenissen) voor het vaststellen van de zakelijke verrekenprijzen voor die transacties gedurende een specifieke periode. Een APA wordt formeel ingeleid door een verzoek van een belastingplichtige.

2.2.1. De SMBV APA

- (42) Met het sluiten van de SMBV APA heeft de Nederlandse Belastingdienst aanvaard dat de door de belastingadviseur van Starbucks in het verrekenprijzenrapport vastgestelde vergoeding een zakelijke vergoeding vormt voor de functies die SMBV in Nederland uitoefent (met inbegrip van gelopen risico's en gebruikte activa) ⁽¹²⁾.
- (43) Die vergoeding bestaat uit een opslag van [9-12] % van de relevante kostengrondslag. Tot de relevante kostengrondslag die voor de berekening van die vergoeding wordt gebruikt, behoren alle personeelskosten gerelateerd aan de productie- en toeleveringsactiviteiten, de kosten voor productieapparatuur (d.w.z. afschrijvingen) en de overheadkosten van de fabriek. De kosten van Starbucks bakers, papieren servetten, enz., de kosten van de groene koffiebonen (grondstofkosten), de logistieke kosten en de distributiekosten voor diensten verricht door derden en de vergoeding voor activiteiten verricht door derden in het kader van zogenaamde consignment manufacturing contracts (contracten voor productie op consignatiebasis) en de royaltybetalingen aan Alki LP behoren er niet toe.
- (44) In de SMBV APA stemde de Nederlandse Belastingdienst er voorts mee in dat de hoogte van de royaltybetaling van SMBV aan Alki LP aan het einde van elk jaar wordt vastgesteld als het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst vóór royalty-uitgaven en de eerder genoemde opslag van [9-12] % van de exploitatiekosten. In de SMBV APA staat voorts dat „deze royaltybetaling aftrekbaar [is] voor de vennootschapsbelasting en niet onderworpen [is] aan Nederlandse dividendbelasting” ⁽¹³⁾.
- (45) De SMBV APA bevestigt dus een winsttoerekening aan SMBV binnen de Starbucks-groep op basis waarvan de onderneming tien jaar lang de jaarlijks door haar aan Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting kan bepalen. Omdat de APA op 1 oktober 2007 van kracht werd, wordt in dit besluit de SMBV APA vanaf die datum aan de staatssteunregels getoetst.

2.2.2. Het verrekenprijzenrapport

- (46) De in de SMBV APA door de Nederlandse Belastingdienst aanvaarde vergoeding is gebaseerd op de in het verrekenprijzenrapport door de belastingadviseur van Starbucks uitgevoerde analyse van de verrekenprijzen, die een integraal onderdeel van die APA vormt.
- (47) Het doel van het verrekenprijzenrapport is te staven dat de voorgestelde winsttoerekening aan SMBV binnen de Starbucks-groep op zakelijke prijzen van transacties binnen de groep is gebaseerd. In het verrekenprijzenrapport wordt een overzicht van de onderneming, een functieanalyse en een selectie van verrekenprijsmethoden gegeven. In het rapport staat de volgende relevante informatie over Starbucks Coffee BV en SMBV ⁽¹⁴⁾.

⁽¹¹⁾ In de SMBV APA is bepaald dat na het zesde boekjaar, d.w.z. eind 2013, een tussentijdse controle zal plaatsvinden om vast te stellen of alle feiten en omstandigheden dezelfde zijn gebleven.

⁽¹²⁾ Dit wordt als volgt geformuleerd: „[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.”.

⁽¹³⁾ Dit wordt als volgt geformuleerd: „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 distributiefunctie 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 royaltybetaling is aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en is niet onderworpen aan Nederlandse dividendbelasting.” Voor een verklaring waarom de royaltybetaling niet is onderworpen aan belasting in Nederland of het Verenigd Koninkrijk, zie punt 28 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽¹⁴⁾ In de punten 27 en 28 van het besluit tot inleiding van de procedure is een volledige beschrijving van de juridische structuur van Starbucks te vinden zoals die in het verrekenprijzenrapport is weergegeven.

2.2.2.1. Starbucks Coffee BV

- (48) Starbucks Coffee BV fungeert als hoofdkantoor van de Starbucks-groep voor het gebied Europa, het Midden-Oosten en Afrika (hierna „EMEA” genoemd) en ondersteunt de bedrijfsactiviteiten van de groep op de EMEA-markt. Starbucks Coffee BV verzorgt assistentie bij het identificeren van ontwikkelaars die Starbucks verkooppunten kunnen opzetten en beheren binnen het EMEA-gebied. In haar hoedanigheid van hoofdkantoor heeft Starbucks Coffee BV bepaalde Starbucks-merkrechten, -technologie en -knowhow ⁽¹⁵⁾ in licentie van haar aandeelhouder, Alki LP, tegen betaling van een royalty. Starbucks Coffee BV sluit zogenoemde area development and operation agreements (hierna „de ADOA” genoemd) met gelieerde en niet-gelieerde exploitanten van Starbucks-winkels in het EMEA-gebied. Die exploitanten worden ontwikkelaars genoemd en worden hierna ook „winkels” genoemd. Starbucks Coffee BV subliceent intellectuele-eigendomsrechten aan de ontwikkelaars om hen in staat te stellen hun winkels als Starbucks-winkels te ontwikkelen en te exploiteren. Voor het gebruik van de intellectuele eigendom betalen de ontwikkelaars een royalty en andere vergoedingen aan Starbucks Coffee BV, berekend als percentage van hun omzet. Volgens het document dat Nederland op 2 oktober 2013 heeft ingediend, betalen gelieerde en niet-gelieerde ontwikkelaars hetzelfde percentage van hun omzet als royalty aan Starbucks Coffee BV. De belastingadviseur van Starbucks stelt derhalve dat de methode van de vergelijkbare vrijemarktprijs ⁽¹⁶⁾ wordt toegepast om de zakelijke prijs van groepsinterne royaltybetalingen aan het hoofdkantoor voor het EMEA-gebied, Starbucks Coffee BV, te bepalen ⁽¹⁷⁾.

2.2.2.2. SMBV

- (49) In de presentatie van de belangrijkste transacties en groepsinterne stromen beperkt de belastingadviseur van Starbucks zich in het verrekenprijzenrapport ⁽¹⁸⁾ tot de beschrijving dat SMBV hoofdzakelijk groene koffie verwerkt en gebrande koffie verkoopt aan gelieerde en niet-gelieerde partijen. Hij voert ook aan dat de door SMBV aangekochte groene koffiebonen worden aangekocht van een gelieerde dochteronderneming van Starbucks in Zwitserland (SCTC). Hij legt voorts uit dat SMBV als tussenpersoon optreedt in de distributie van verschillende niet-koffie gerelateerde producten. Verder geeft de belastingadviseur aan dat SMBV, naast de uitoefening van haar functie in de toeleveringsketen voor haar eigen productieactiviteiten, ook ondersteuning in de toeleveringsketen biedt op bepaalde markten. De belastingadviseur beschrijft de licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom inzake het branden van koffie in het kader waarvan SMBV royalty's betaalt aan Alki LP niet als een van haar belangrijkste transacties en groepsinterne stromen, maar toont deze alleen in een afbeelding en beschrijft deze in een apart gedeelte van het verrekenprijzenrapport waarin de EMEA-markt en de activiteiten in Nederland worden behandeld ⁽¹⁹⁾.
- (50) Volgens de functieanalyse in het verrekenprijzenrapport ⁽²⁰⁾ zijn de kernactiviteiten van SMBV de activiteiten die in de koffiebrandrij in Amsterdam worden uitgeoefend. De belangrijkste grondstoffen in het koffiebrandproces zijn groene koffiebonen. Het koffiebrandproces dat gevolgd wordt voor een bepaalde koffiemelange, hangt af van het specifieke type groene koffieboon dat in het recept wordt gebruikt en van het gewenste smaakprofiel. SMBV is verantwoordelijk voor de uitvoering van de door Starbucks US bepaalde prognoses op het gebied van koffiebranden en moet garanderen dat het aldus verkregen product aan de kwaliteitseisen van Starbucks US voldoet. SMBV koopt groene koffiebonen van SCTC, een aangewezen leverancier ⁽²¹⁾. De bonen voor de EMEA-markt worden in Nederland gebrand en verpakt door SMBV.
- (51) SMBV licenseert bepaalde intellectuele eigendom van Alki LP, die niet in de functieanalyse is vermeld, maar in een apart gedeelte over de EMEA-markt en de activiteiten in Nederland, dat wordt beschreven als „noodzakelijk voor de toepassing van het koffiebrandproces en voor de levering van koffie aan ontwikkelaars. SMBV vergoedt Alki LP daarvoor met een royalty voor de gelicenseerde intellectuele eigendom” ⁽²²⁾ (vertaling Commissie). Die intellectuele eigendom in verband met het branden van koffie bestaat met name uit brandcurves, die volgens het verrekenprijzenrapport aangeven welke temperatuur en tijd nodig zijn om het koffiebrandproces te voltooien.

⁽¹⁵⁾ Deze merkrechten, technologie en knowhow betreffen hoofdzakelijk het Starbucks-winkelformaat en de Starbucks-huisstijl.

⁽¹⁶⁾ Zie overweging 71 voor een beschrijving van de methode van de vergelijkbare vrijemarktprijs.

⁽¹⁷⁾ Deze definitie is gebaseerd op de paragrafen 2.13 tot en met 2.20 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010. Er is sprake van een (externe) vergelijkbare vrijemarktprijs (comparable uncontrolled price) indien onafhankelijke derden onder vergelijkbare omstandigheden dezelfde prijs betalen voor hetzelfde product of dezelfde dienst als gelieerde partijen. In dit geval zijn de groepsinterne royaltybetalingen van de ontwikkelaars in het EMEA-gebied die in handen zijn van Starbucks aan Starbucks Coffee BV.

⁽¹⁸⁾ Onderdeel II.G van het verrekenprijzenrapport.

⁽¹⁹⁾ Onderdeel II.E van het verrekenprijzenrapport.

⁽²⁰⁾ Onderdeel III.B van het verrekenprijzenrapport.

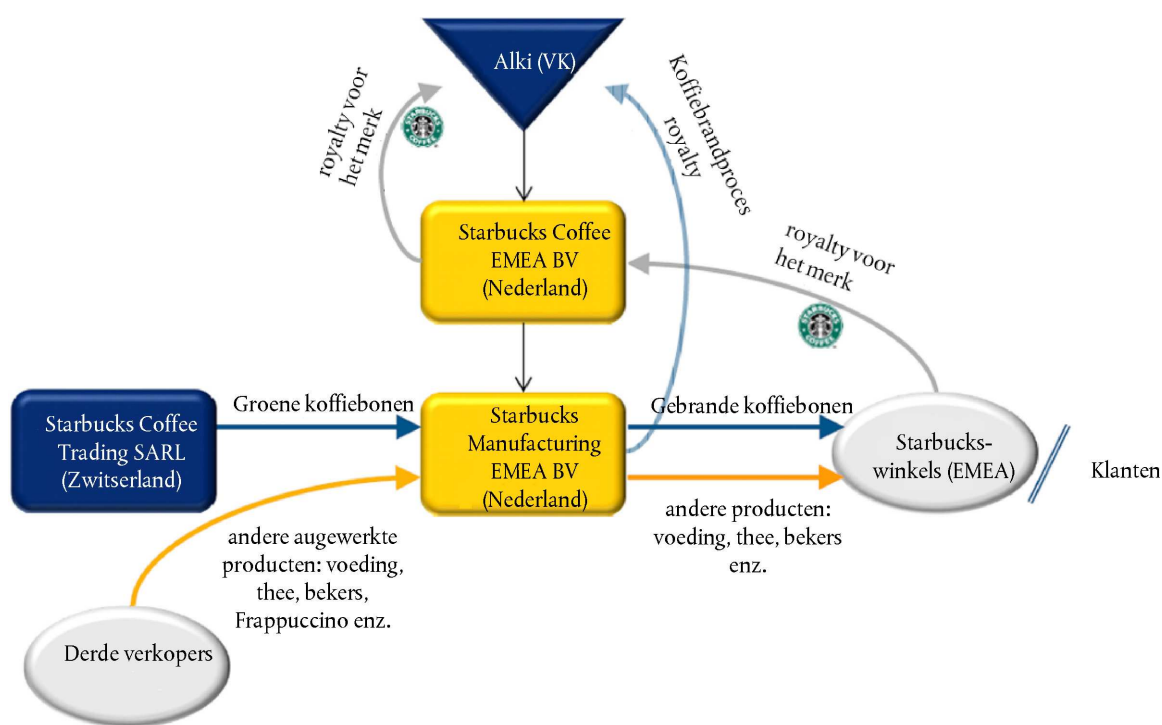
⁽²¹⁾ SCTC koopt koffiebonen in ten behoeve van de gehele wereldwijde Starbucks-groep en de onafhankelijke licentiehouders.

⁽²²⁾ Zie voetnoot 19.

- (52) Volgens het verrekenprijzenrapport werkten [40-60] mensen bij SMBV, waarvan er [20-30] activiteiten in de toeleveringsketen uitoefenden, onder meer inkoop, planning, logistiek en distributieplanning ⁽²³⁾. SMBV heeft een distributiecentrum in het Verenigd Koninkrijk dat op grond van een overeenkomst door een derde wordt geëxploiteerd ⁽²⁴⁾. SMBV heeft een overeenkomst voor leveringen en logistiek met een derde in Nederland, waarbij die derde voorraden aankoopt om tegen overeengekomen prijzen aan ontwikkelaars door te verkopen ⁽²⁵⁾. SMBV heeft ook een andere derde gecontracteerd om in 2006 een distributiecentrum in Duitsland te openen.
- (53) SMBV onderhoudt ook betrekkingen met een producent op consignatiebasis (consignment manufacturer), [niet-gelieerde productieonderneming 1]. [Niet-gelieerde productieonderneming 1] vervaardigt hoofdzakelijk [een merkenrechtelijk gedeponiseerd koffieproduct]-poeder voor het product [een merkenrechtelijk gedeponiseerd koffieproduct] van Starbucks. SMBV is verantwoordelijk ⁽²⁶⁾ voor het beheer van deze loonproductierelatie ⁽²⁷⁾ en verkoopt het grootste deel van de door [niet-gelieerde productieonderneming 1] vervaardigde producten aan in de VS gevestigde ondernemingen van Starbucks.
- (54) Afbeelding 1 is gebaseerd op de beschrijving in het verrekenprijzenrapport en illustreert het deel van de structuur van Starbucks dat relevant is voor dit besluit ⁽²⁸⁾.

Afbeelding 1

Structuur van Starbucks op basis van de beschrijving in het verrekenprijzenrapport



⁽²³⁾ In 2011 werkten ongeveer [70-80] personen bij SMBV. Volgens de opmerkingen van Starbucks op het besluit tot inleiding van de procedure waren [40-50] personen in de koffiebrandrij actief en [30-40] personen in logistieke en administratieve diensten.

⁽²⁴⁾ Volgens informatie die Starbucks aan Nederland heeft verstrekt op het ogenblik dat om de ruling werd verzocht, hebben SMBV en Starbucks Corporation in 2003 een overeenkomst met [niet-gelieerde logistieke onderneming A] gesloten. In het kader van die overeenkomst is [niet-gelieerde logistieke onderneming A] belast met diensten op het gebied van voorraadbeheer (ter ondersteuning van door Starbucks opgestelde prognoses), diensten op het gebied van coördinatie van invoer en uitvoerdocumenten, het beheer van verkoopcontracten en opslag.

⁽²⁵⁾ Volgens informatie die Starbucks aan Nederland heeft verstrekt op het ogenblik dat om de ruling werd verzocht, heeft SMBV in 2004 een overeenkomst met betrekking tot de toeleveringsketen en opslagdiensten voor koffie met [niet-gelieerde logistieke onderneming B] gesloten. In het kader van die overeenkomst levert [niet-gelieerde logistieke onderneming B] opslagdiensten voor verschillende producten van Starbucks, met inbegrip van diensten op het gebied van administratie en behandeling, laden en lossen van voertuigen, controles en opslag.

⁽²⁶⁾ Volgens het verrekenprijzenrapport is SMBV verantwoordelijk voor de contractuele betrekking met [niet-gelieerde productieonderneming 1]. De contracten tussen [niet-gelieerde productieonderneming 1] en SMBV worden volgens Starbucks echter onderhandeld door Starbucks [...].

⁽²⁷⁾ Onder loonproductie wordt gewoonlijk een regeling verstaan waarbij een onderneming voor een andere onderneming grondstoffen of halffabrikaten verwerkt.

⁽²⁸⁾ Deze afbeelding staat niet in het rapport, maar werd door de Commissie gemaakt om het lezen van dit besluit te vergemakkelijken.

- (55) Volgens het verrekenprijzenrapport heeft de belastingadviseur bij de keuze van de verrekenprijsmethode om een zakelijke vergoeding voor SMBV te ramen de voorkeur gegeven aan de methode van de transactionele nettomarge (transactional net margin method, hierna „TNMM” genoemd) ⁽²⁹⁾ omdat „de nettomarge in de specifieke omstandigheden van Starbucks minder sterk wordt beïnvloed door transactie- en functiever verschillen dan wat het geval is bij maatregelen die volgens standaard traditionele methoden worden gebruikt” ⁽³⁰⁾. Een meer gedetailleerde beschrijving van de keuze van de methode en de peeranalyse in het verrekenprijzenrapport zijn te vinden in de punten 40 tot en met 58 van het besluit tot inleiding van de procedure.
- (56) Bij de toepassing van de TNMM op de koffiebrandactiviteiten van SMBV heeft de belastingadviseur de kosten van de door SMBV verleende diensten gekozen als geschikte basis ⁽³¹⁾ voor de nettowinstindicator, in overeenstemming met de cost-plusmethode, hetgeen voor dienstverlening in de toeleveringsketen en de productie als een passende werkwijze wordt beschouwd. De opslag wordt evenwel alleen toegepast op de kosten waarbij SMBV volgens de belastingadviseur waarde toevoegt. In het verrekenprijzenrapport worden die kosten opgesomd als de belangrijkste exploitatiekosten, zoals de kosten voor personeel en afschrijvingen, exclusief de COGS.
- (57) Om voor de activiteiten van SMBV de passende zakelijke range van winstgevendheid te bepalen, heeft de belastingadviseur gezocht naar ondernemingen in Europa met soortgelijke functies en risico's. Een zoekopdracht in de Amadeus-databank ⁽³²⁾ op NACE Rev. 1.1-klasse 15.86 (verwerking van thee en koffie) naar vergelijkbare ondernemingen in de sector van de koffiehandel (aan- en verkoop van niet door het bedrijf verwerkte koffie werd niet als vergelijkbaar beschouwd), gevolgd door eliminatie op basis van aanvullende financiële selectiecriteria en een manuele screening door de belastingadviseur ⁽³³⁾, leverde uiteindelijk 20 potentieel vergelijkbare ondernemingen op ⁽³⁴⁾.
- (58) De voor iedere onderneming berekende nettowinstindicator was een opslag op de totale kosten, gedefinieerd als de exploitatiewinst gedeeld door de totale exploitatiekosten. De mediaan van de niet-gecorrigeerde opslag op de totale kosten voor deze ondernemingen in de periode 2001-2005 werd op 7,8 % geraamd.
- (59) Volgens de belastingadviseur omvat deze groep van vergelijkbare ondernemingen evenwel ook volwaardige producenten die doorgaans meer functies verrichten en een grondstofrisico lopen. Om dit verschil te corrigeren en om naar verluidt de betrouwbaarheid van de vergelijking te verbeteren, heeft de belastingadviseur een eerste correctie aangebracht om er rekening mee te houden dat in de opslag die wordt voorgesteld op de kostengrondslag van SMBV, de kosten voor de groene koffiebonen niet zijn begrepen.
- (60) Bij het rendement van de vergelijkbare ondernemingen, aldus de belastingadviseur, gaat het bovendien om een rendement op basis van een kostengrondslag waarin die grondstoffen wel zijn begrepen. Daarom heeft de belastingadviseur een correctie op de grondstofkosten toegepast om de opslag op de totale kosten ⁽³⁵⁾ die is vastgesteld op basis van de vergelijkingsgroep, aan te passen. De belastingadviseur gaf aan dat deze correctie verband houdt met wat door de belastingadviseur wordt omschreven als „de verwerving van de eigendom van de grondstoffen”. Concreet trok de belastingadviseur van de winst van elk van de ondernemingen in de groep de geraamde prijs van de grondstoffen vermenigvuldigd met het twaalfmaandse Euribortarief plus 50 basispunten af.

⁽²⁹⁾ Zie overweging 72 voor een beschrijving van de TNMM.

⁽³⁰⁾ Transactiever verschillen hebben betrekking op verschillen tussen de transacties van de onderneming waarvan de belastbare grondslag wordt benaderd met behulp van een verrekenprijsmethode, en de transacties tussen onafhankelijke ondernemingen die worden gebruikt om de zakelijke prijs te bepalen. Bij de TNMM gaat het hier om de transacties tussen vergelijkbare ondernemingen die worden gebruikt om een zakelijke marge te benaderen. Functiever verschillen hebben betrekking op verschillen tussen de functies, uitgeoefend door de onderneming waarvan de belastbare grondslag wordt benaderd met behulp van een verrekenprijsmethode, en de functies uitgeoefend door vergelijkbare ondernemingen die worden gebruikt om een zakelijke marge te benaderen.

⁽³¹⁾ In deze context wordt in het rapport verwezen naar paragraaf 3.26 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽³²⁾ De Amadeus-databank is een databank met vergelijkbare financiële informatie over publieke en private ondernemingen in heel Europa. Hij wordt onderhouden door Bureau van Dijk, een aanbieder van bedrijfsgegevens en zakelijke informatie.

⁽³³⁾ Geautomatiseerde zoekopdrachten in Amadeus leverden 240 ondernemingen op; met aanvullende financiële selectiecriteria elimineerde de belastingadviseur er daarvan 88, zodat de steekproef uiteindelijk nog 152 potentieel vergelijkbare ondernemingen bevatte.

⁽³⁴⁾ Zijn belangrijkste criteria om ondernemingen te schrappen, waren dat zij niet-gerelateerde functies verrichtten (d.w.z. distributie, reparatie enz.), niet-gerelateerde producten vervaardigden (d.w.z. snoepjes, andere voedingsmiddelen enz.) of deel uitmaakten van een groep. De 20 aanvaarde ondernemingen zijn in aanhangsels bij het rapport gepresenteerd en opgenomen in tabel 5 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽³⁵⁾ De belastingadviseur gebruikt de term „opslag” hoewel de berekening van de opslag gebaseerd is op de exploitatiewinst van de vergelijkbare ondernemingen gedeeld door een kostengrondslag, en niet op de brutowinst.

- (61) Door de combinatie van deze twee correcties daalde de geraamde vergoeding van een mediaan van 7,8 % van de totale kosten naar een geraamde mediaan van 9,9 % van de exploitatiekosten ⁽³⁶⁾. Op basis daarvan werd een (afgeronde) opslag van [9-12] % van de exploitatiekosten beschouwd als een zakelijke opslag voor de diensten op het gebied van koffiebranden en de daarmee samenhangende activiteiten in de toeleveringsketen die door SMBV worden verricht voor haar transacties binnen de groep.

2.3. Beschrijving van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen

- (62) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna „OESO” genoemd) biedt haar lidstaten een leidraad inzake belastingheffing. De richtlijnen van de OESO inzake verrekenprijzen zijn opgenomen in de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (hierna de „OESO-richtlijnen Verrekenprijzen” genoemd), een niet-bindend juridisch instrument dat richtsnoeren voor verrekenprijzen biedt.
- (63) Verrekenprijzen betreffen de prijzen die in rekening worden gebracht voor commerciële transacties tussen verschillende onderdelen van eenzelfde ondernemingsgroep. Multinationale ondernemingen worden financieel gestimuleerd om zo weinig mogelijk winst toe te rekenen aan jurisdicties waar die winst hoger wordt belast. Dit kan leiden tot overdreven verrekenprijzen die niet mogen worden aanvaard als grondslag voor de berekening van de belastbare inkomsten. Om dit probleem te vermijden, mogen belastingdiensten enkel verrekenprijzen tussen ondernemingen binnen eenzelfde groep aanvaarden die worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen ⁽³⁷⁾. Dit staat bekend als het „arm's-lengthbeginsel” of „zakelijkheidsbeginsel”.
- (64) De gezaghebbende formulering van het zakelijkheidsbeginsel is vervat in artikel 9, lid 1, van het OESO-modelbelastingverdrag, dat de basis vormt voor bilaterale belastingverdragen tussen OESO-lidstaten en steeds meer niet-lidstaten. Artikel 9 luidt als volgt: „[Indien] tussen de twee [verbonden] ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mag winst die één van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.”.
- (65) Op 27 juni 1995 heeft het Comité inzake Fiscale Aangelegenheden van de OESO richtlijnen inzake verrekenprijzen goedgekeurd (hierna de „OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995” genoemd) ⁽³⁸⁾, die het voorwerp waren van een aanbeveling van de Raad van de OESO ⁽³⁹⁾. De meest recente versie van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen werd in juli 2010 goedgekeurd (hierna de „OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010” genoemd) ⁽⁴⁰⁾.
- (66) Vanwege de niet-bindende aard ervan, worden de belastingdiensten van de OESO-lidstaten enkel aangespoord de richtlijnen te volgen. Over het algemeen nemen de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen echter een centrale plaats in en beïnvloeden zij de fiscale praktijk van de OESO-lidstaten (en zelfs van de niet-lidstaten) duidelijk. In vele OESO-lidstaten hebben deze richtsnoeren zelfs kracht van wet gekregen of worden zij als referentie gebruikt voor de interpretatie van binnenlandse belastingwetgeving. Voor zover de Commissie de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen in dit besluit aanhaalt, doet zij dit omdat die richtlijnen een bestaande handleiding op het gebied van verrekenprijzen zijn, die het resultaat zijn van besprekingen van deskundigen in het kader van de OESO en waarin technieken worden uitgewerkt om gemeenschappelijke uitdagingen bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in concrete situaties aan te pakken. De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen geven derhalve nuttige richtsnoeren aan belastingdiensten en multinationale ondernemingen over de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Zij geven ook de internationale consensus inzake verrekenprijzen weer.

2.3.1. Verrekenprijsmethoden

- (67) Zowel in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 als in die van 2010 worden vijf methoden beschreven om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoerekening tussen de ondernemingen van eenzelfde ondernemingsgroep zo goed mogelijk te benaderen: i) de methode van de vergelijkbare vrijemarktprijs (comparable uncontrolled price, hierna „de CUP-methode” genoemd); ii) de cost-plusmethode; iii) de resale-minusmethode;

⁽³⁶⁾ In het geval van SMBV maken de exploitatiekosten slechts een klein deel uit van de totale kosten. Hoewel het percentage van de toegepaste opslag hoger is, is de resulterende geraamde belastinggrondslag daarom lager.

⁽³⁷⁾ Belastingdiensten en wetgevers zijn zich bewust van dit probleem en de belastingwetgeving voorziet gewoonlijk in een mogelijkheid voor de belastingdienst om de belastingaangifte van geïntegreerde ondernemingen die verrekenprijzen onjuist toepassen, te corrigeren, door prijzen te vervangen door prijzen die overeenstemmen met een betrouwbare benadering van wat wordt overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.

⁽³⁸⁾ Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten, OESO, 13 juli 1995.

⁽³⁹⁾ Aanbeveling C(95)126/FINAL van 13 juli 1995.

⁽⁴⁰⁾ Richtlijnen voor verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten, OESO, 22 juli 2010.

iv) de TNMM, en v) de profit-splitmethode. In beide richtlijnen wordt ook een onderscheid gemaakt tussen traditionele transactiemethoden (de eerste drie methoden) en transactielewinstmethoden (de laatste twee methoden). Voorts wordt in beide richtlijnen verklaard dat het multinationale ondernemingen vrij staat om methoden die niet in die richtlijnen worden beschreven toe te passen om verrekenprijzen vast te stellen, op voorwaarde dat deze prijzen in overeenstemming zijn met het zakelijkheidsbeginsel.

- (68) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 wordt uitdrukkelijk de voorkeur gegeven aan de traditionele transactiemethoden, zoals de CUP-methode, boven de transactielewinstmethoden, zoals de TNMM, om vast te stellen of een verrekenprijs zakelijk is bepaald. Paragraaf 3.49 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 luidt als volgt: „Traditionele transactiemethoden verdienen de voorkeur boven de transactielewinstmethoden om vast te stellen of een verrekenprijs zakelijk is bepaald, d.w.z. of er sprake is van een speciale voorwaarde die invloed heeft op het winstniveau tussen verbonden ondernemingen. Tot op heden is uit de praktijk gebleken dat het in de meeste gevallen mogelijk is traditionele transactiemethoden toe te passen.” (vertaling Commissie).
- (69) In dit verband luidt paragraaf 2.3 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 als volgt: „In gevallen waar uitgaande van de in paragraaf 2.2 beschreven criteria een traditionele transactiemethode en een transactielewinstmethode op even betrouwbare wijze kunnen worden toegepast, is de traditionele transactiemethode te verkiezen boven de transactielewinstmethode.” (vertaling Commissie).
- (70) De CUP-methode en de TNMM zijn relevant voor dit besluit en worden daarom in detail beschreven in de overwegingen 71 tot 75.
- (71) Met de CUP-methode wordt de prijs voor goederen die worden overgedragen of diensten die worden verleend in een concerntransactie (d.w.z. een transactie tussen twee ondernemingen die met elkaar verbonden zijn) vergeleken met de prijs die onder vergelijkbare omstandigheden wordt berekend voor goederen die worden overgedragen of diensten die worden verleend in het kader van een vergelijkbare vrijemarkttransactie (d.w.z. een transactie tussen ondernemingen die van elkaar onafhankelijk zijn).
- (72) De TNMM is één van de „indirecte methoden” om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoerekening tussen de ondernemingen van eenzelfde ondernemingsgroep zo goed mogelijk te benaderen. Hiermee wordt benaderd wat een zakelijke winst zou zijn voor een volledige activiteit, en niet voor bepaalde transacties. Het is niet de bedoeling de prijs van de verkochte goederen vast te stellen, maar er wordt een raming gemaakt van de winst die onafhankelijke ondernemingen naar verwachting kunnen maken op een activiteit, zoals de verkoop van goederen. Hiervoor wordt een passende grondslag gekozen (een „winstniveau-indicator”), zoals kosten, omzet of vaste investeringen, en wordt een winstpercentage toegepast dat weerspiegelt wat in vergelijkbare vrijemarkttransacties voor die grondslag wordt vastgesteld.
- (73) Aangezien met de TNMM geen prijs wordt bepaald voor individuele transacties, heeft de aan de hand van de TNMM geraamde belastbare winst van de ene entiteit mogelijk geen rechtstreekse invloed op de belastbare winst van een andere entiteit van dezelfde ondernemingsgroep. Deze methode verschilt dus van de toepassing van bijvoorbeeld de CUP-methode, waarbij door middel van verrekenprijzen de prijs van een bepaald goed of een bepaalde dienst wordt vastgesteld waarmee rekening wordt gehouden in de belastbare winst van de groepsonderneming die verkoopt en in die van de groepsonderneming die dit specifieke goed of deze specifieke dienst koopt.
- (74) De toepassing van de TNMM wordt vaak in verband gebracht met paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, waarin wordt gesteld dat de „onderzochte partij”, d.w.z. de partij bij de transactie voor wie een financiële indicator (opslag op kosten, brutomarge of nettowinstindicator) wordt onderzocht, in beginsel de onderneming met de minst complexe functie moet zijn. Meer bepaald luidt de aanbeveling in paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 als volgt: „Bij de toepassing van de cost-plusmethode, de resale-pricemethode of de methode van de transactiele nettomarge zoals beschreven in hoofdstuk II moet de partij bij de transactie worden gekozen voor wie een financiële indicator (opslag op kosten, brutomarge of nettowinstindicator) wordt onderzocht. De keuze van de onderzochte partij moet stroken met de functieanalyse van de transactie. De onderzochte partij is in de regel de partij waarop een verrekenprijsmethode op de meest betrouwbare manier kan worden toegepast en waarvoor de meest betrouwbare vergelijkingspunten kunnen worden gevonden, d.w.z. dat het vaak de partij met de minst complexe functieanalyse zal zijn.” ⁽⁴¹⁾ (vertaling Commissie).
- (75) Deze paragraaf van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt bij transacties tussen twee gelieerde ondernemingen door belastingadviseurs vaak zo geïnterpreteerd dat het toegestaan is de zakelijke winst van maar één van deze ondernemingen, te weten de minst complexe, te ramen en alle andere in de jaarrekeningen

⁽⁴¹⁾ Voor de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995, zie paragraaf 3.43 waarin een vergelijkende beschrijving wordt gegeven.

weergegeven winst toe te rekenen aan de andere onderneming, die als complexer wordt beschouwd. Dit doen zij ongeacht of de als meer complex beschouwde onderneming naar aanleiding van de transacties tussen haar en de minst complexe onderneming een zakelijke vergoeding krijgt en ongeacht het feit dat in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 zelf niet lijkt te worden afgestapt van de verplichting dat de prijs van de daaruit resulterende transacties zakelijk moet zijn bepaald wanneer van paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt uitgegaan.

2.3.2. Zakelijke range

- (76) In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen wordt een range van uitkomsten en niet één specifieke uitkomst als een aanvaardbaar zakelijk resultaat van een vergelijkende analyse beschouwd ⁽⁴²⁾. In de praktijk is de „range” waarnaar belastingadviseurs verwijzen de interkwartielrange. Kwartielen in een reeks gegevens zijn de drie punten waar de waarden van de van klein naar groot gerangschikte cijfers van de reeks in drie gelijke delen worden verdeeld. Dit betekent dat 25 % van de gegevens zich in het 25e percentiel (ook het laagste kwartiel genoemd) bevindt, 50 % van de gegevens kleiner dan of gelijk aan het tweede kwartiel — de mediaan van de reeks — is en 75 % van de gegevens kleiner dan of gelijk aan het 75e percentiel (ook het hoogste kwartiel genoemd) is. In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt een dergelijke interkwartielrange gebruikt in paragraaf 3.57 voor situaties waarbij problemen inzake vergelijkbaarheid niet volledig kunnen worden opgelost. Als de range een aanzienlijk aantal waarnemingen omvat, kunnen statistische hulpmiddelen die rekening houden met de centrale tendens om de range te beperken (bv. de interkwartielrange of andere percentielen) volgens de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 in dergelijke gevallen bijdragen tot een verbetering van de betrouwbaarheid van de analyse. In de praktijk beschouwen belastingadviseurs vaak elk resultaat binnen een interkwartielrange als aanvaardbaar en even correct.
- (77) Voorts moet de belastingdienst, bij het corrigeren van een door een belastingplichtige bepaalde prijs die buiten een correcte range ligt, bij problemen inzake vergelijkbaarheid volgens paragraaf 3.62 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 ⁽⁴³⁾ een centrale tendens (bijvoorbeeld de mediaan, het gemiddelde of een gewogen gemiddelde en dergelijke) gebruiken om het passende punt in de range te bepalen.

2.4. Beschrijving van de belangrijkste boekhoudkundige en financiële termen die in de verrekenprijs-analyse worden gebruikt

- (78) De in het verzoek om de SMBV APA opgenomen verrekenprijsanalyse in het verrekenprijzenrapport bevat een aantal boekhoudkundige concepten en financiële winstindicatoren. Hieronder wordt een kort overzicht gegeven van de financiële indicatoren en boekhoudkundige concepten die vaak worden gebruikt bij de beoordeling van verrekenprijzen en die relevant zijn voor deze zaak.

2.4.1. Belangrijkste posten op de winst-en-verliesrekening (niet-financiële onderneming)

- (79) Op de winst-en-verliesrekening is het gebruikelijk dat eerst de inkomsten worden geregistreerd die een onderneming uit haar normale bedrijfsactiviteiten ontvangt, gewoonlijk uit de verkoop van goederen en diensten aan klanten. Deze post wordt „verkoop”, „omzet” of „inkomsten” genoemd.
- (80) De post kostprijs van de verkochte goederen (cost of goods sold, hierna „COGS” genoemd) geeft hoofdzakelijk de waarde weer van het materiaal voor de productie van goederen (grondstoffen) of de aankoopprijs van goederen die worden doorverkocht indien de onderneming de verkochte goederen niet verwerkt. Voor de berekening van de brutowinst wordt de COGS van de verkoop afgetrokken.
- (81) Exploitatiekosten omvatten hoofdzakelijk salariskosten ⁽⁴⁴⁾, energiekosten en andere administratie- en verkoopkosten. In het geval van SMBV wordt de aan Alki LP betaalde royalty als exploitatiekost geclassificeerd, maar deze wordt niet meegeteld in de exploitatiekosten op basis waarvan het belastbaar inkomen volgens de SMBV APA wordt berekend ⁽⁴⁵⁾.
- (82) In tabel 1 wordt een vereenvoudigd overzicht van een winst-en-verliesrekening gegeven ⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴²⁾ Paragrafen 1.45 tot 1.48 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 en paragrafen 3.55 tot 3.62 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽⁴³⁾ Paragraaf 1.48 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽⁴⁴⁾ Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat een deel van de arbeidskosten, als dit rechtstreeks verband houdt met de productie, in de COGS kan worden opgenomen.

⁽⁴⁵⁾ Zie punt 56 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽⁴⁶⁾ In tabel 1 worden de gebruikelijke acroniemen EBITDA, een afkorting van „earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation” (winst vóór rente, belastingen, afschrijvingen en amortisatie), en EBT, een afkorting van „earnings before tax” (winst vóór belastingen), gebruikt.

Tabel 1

Vereenvoudigde winst-en-verliesrekening

Verkoop (of omzet of inkomsten)

— Kostprijs van de verkochte goederen (COGS)

Brutowinst

— Exploitatiekosten (OpEx)

Bedrijfsresultaat (EBITDA)

— Rente en afschrijvingen

Belastbaar inkomen (EBT)

— Belastingen

Nettowinst

2.4.2. Winstmarges

- (83) De prestaties en het rendement worden vaak gemeten door middel van ratio's die „marges” of „opslagen” worden genoemd. Marges worden ook gebruikt bij vergelijkingen met de peergroup bij verrekenprijzen.
- (84) Sommige marges hebben een vaste definitie. Dit geldt voor de brutomarge, die in principe wordt gedefinieerd als de brutowinst gedeeld door de verkoop, en voor de nettomarge, die in principe wordt gedefinieerd als de nettowinst gedeeld door de verkoop. Voor de nettowinstmarges die in verrekenprijsanalyses worden gebruikt, wordt vaak het belastbaar inkomen als uitgangspunt (teller van de breuk) genomen in plaats van de nettowinst, in het bijzonder wanneer de TNMM wordt toegepast, die dient om het belastbaar inkomen van een onderzochte partij te benaderen.

2.5. Beschrijving van de Nederlandse regels met betrekking tot zakelijke prijzen**2.5.1. Artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969**

- (85) De SMBV APA is gesloten op basis van artikel 8b, eerste lid, van de Nederlandse Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna „Wet Vpb” genoemd).
- (86) In artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb, dat in 2002 aan de Wet Vpb werd toegevoegd, wordt het zakelijkheidsbeginsel in het Nederlandse nationale belastingrecht vastgelegd. Dat lid luidt als volgt: „Indien een lichaam, onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam en tussen deze lichamen ter zake van hun onderlinge rechtsverhoudingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd (verrekenprijzen) die afwijken van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van die lichamen bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen.”.

2.5.2. Nederlands besluit Verrekenprijzen van 2001

- (87) Het Nederlandse besluit Verrekenprijzen van 30 maart 2001 (hierna „het besluit Verrekenprijzen” genoemd) ⁽⁴⁷⁾ geeft richtsnoeren over hoe de Nederlandse Belastingdienst het zakelijkheidsbeginsel krachtens artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb interpreteert. In de preambule van het besluit Verrekenprijzen is het volgende vermeld: „[...] Het uitgangspunt van het Nederlands beleid op het terrein van internationaal fiscaal recht ten aanzien van het arm's-lengthbeginsel is dat dit beginsel deel uitmaakt van de Nederlandse fiscale rechtsorde via het ruime inkomensbegrip van artikel 3.8 Wet IB 2001 ⁽⁴⁸⁾. In beginsel zijn de OESO-richtlijnen daarmee direct toepasbaar in Nederland op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001. Op een aantal punten laten de OESO-richtlijnen ruimte voor

⁽⁴⁷⁾ Besluit Verrekenprijzen van 30 maart 2001, IFZ2001/295M. Dit besluit werd in 2013 vervangen (samen met het besluit van 21 augustus 2004, IFZ 2004/680M, tot aanvulling van het besluit van 2001 en tot wijziging ervan op bepaalde punten; het besluit van 2004 is in deze zaak echter niet relevant) door het besluit van 14 november 2013, IFZ 2013/184M, Internationaal Belastingrecht. Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen). Aangezien de ruling van 2007 dateert, wordt in dit besluit verwezen naar het besluit Verrekenprijzen van 2001.

⁽⁴⁸⁾ Aangezien artikel 8b in 2001 nog niet in de Wet Vpb was gecodificeerd, werden verrekenprijscorrecties zowel voor de personen- als voor de vennootschapsbelasting uitgevoerd op grond van artikel 3.8 Wet IB 2001 (die via artikel 8 Wet Vpb ook op belastingplichtige ondernemingen van toepassing was).

een eigen invulling. Op een aantal andere punten vraagt de praktijk om een verduidelijking van de OESO-richtlijnen. Dit besluit geeft op deze punten inzicht in de Nederlandse standpunten en heft waar mogelijk bestaande onduidelijkheden op.”.

- (88) Wat het gebruik van een range betreft, is in punt 1.2 van het besluit Verrekenprijzen het volgende bepaald: „In sommige gevallen kan een eenduidige verrekenprijs worden bepaald. Daar de bepaling van verrekenprijzen niet als een exacte wetenschap is aan te merken, zal de toepassing van de gehanteerde verrekenprijsmethode echter veelal leiden tot een range van waarden waarbinnen de te hanteren verrekenprijs zich kan bevinden.”.
- (89) Wat verrekenprijsmethoden betreft, is in punt 2 van het besluit Verrekenprijzen het volgende bepaald: „In hoofdstuk II van de OESO-richtlijnen worden als nadere uitwerking van de paragrafen 1.68-1.70 de drie zogenoemde traditionele transactiemethoden besproken (comparable-uncontrolled-pricemethode, resale-pricemethode en de cost-plusmethode) en in hoofdstuk III de zogenoemde transactional-profitmethoden (de profit-splitmethode en de transactional-net-marginmethode ofwel TNMM). Afhankelijk van de omstandigheden dient een keuze uit één van deze vijf acceptabele methoden te worden gemaakt. De methoden kunnen elkaar aanvullen. De OESO-richtlijnen gaan uit van een zekere hiërarchie onder de methoden waarbij de voorkeur uitgaat naar de traditionele transactiemethoden. Enerzijds worden transactional-profitmethoden meer als laatste mogelijkheid aangemerkt. Aan de andere kant zeggen de OESO-richtlijnen dat belastingdiensten een verrekenprijs-onderzoek dienen te starten vanuit het perspectief van de door de belastingplichtige gekozen methode (paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen).

De Nederlandse Belastingdienst dient haar onderzoek van de verrekenprijzen conform paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen altijd te starten vanuit het perspectief van de door belastingplichtige gehanteerde methode ten tijde van de transactie. Dit is in overeenstemming met paragraaf 1.68 van de OESO-richtlijnen. Hieruit volgt dat belastingplichtige in principe vrij is in de keuze van een verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode leidt tot een arm's-lengthuitkomst voor de specifieke transactie. Voor bepaalde situaties zal de ene methode echter tot betere uitkomsten leiden dan een andere. Hoewel van belastingplichtige kan worden verwacht dat hij bij zijn keuze van een verrekenprijsmethode rekening houdt met de betrouwbaarheid van de methode voor de betreffende situatie, is het uitdrukkelijk niet de bedoeling dat belastingplichtige alle methoden beoordeelt en vervolgens onderbouwt waarom de door hem gekozen methode onder de gegeven omstandigheden tot de beste uitkomst leidt (best method rule). In sommige situaties kan ook een combinatie van methoden worden gebruikt. Belastingplichtige is echter niet verplicht om meerdere methoden te hanteren. Wel zal de belastingplichtige zijn keuze aannemelijk moeten maken.”.

- (90) In punt 2.1 van het besluit Verrekenprijzen wordt de CUP-methode beschreven. Wat betreft de voorkeur voor de toepassing van deze methode is in het besluit Verrekenprijzen het volgende bepaald: „[...] Indien een vergelijkbare marktprijs beschikbaar is zal de comparable-uncontrolled-pricemethode [...] over het algemeen de meest directe en de meest betrouwbare manier zijn om de verrekenprijs te bepalen, zodat deze methode te prefereren is boven de andere methoden.”.

2.6. Aanvullende informatie die na de inleiding van de procedure van Starbucks en Nederland werd ontvangen

- (91) Nederland en Starbucks hebben aanvullende informatie en cijfers vertrekt over SMBV, Alki LP, de Starbucks-winkels en SCTC.

2.6.1. Informatie over de activiteiten en risico's van SMBV

- (92) In het verrekenprijzenrapport wordt SMBV voorgesteld als een producent met laag risico. De Commissie heeft om informatie verzocht om na te gaan of de hoofdactiviteit van SMBV inderdaad productie met laag risico was, in dit geval het branden van koffie. De Commissie heeft ook om inlichtingen over de kostenstructuur van SMBV verzocht om na te gaan of de onderliggende activiteiten die deze kosten genereren, bevestigen dat de door SMBV uitgevoerde taken inderdaad alledaagse uitvoeringstaken zijn zonder enige mate van complexiteit, zoals in het verrekenprijzenrapport wordt verondersteld. Er wordt in verschillende hoofdstukken, waar de contracten worden beschreven, informatie gegeven over de mate waarin SMBV bedrijfsrisico's loopt.
- (93) Om te analyseren welke producten de belangrijkste aanjagers van de verkoop van SMBV zijn en om na te gaan of het branden van koffie inderdaad de belangrijkste economische activiteit van SMBV is, heeft de Commissie om uitgesplitste gegevens over de verkoop per product van SMBV verzocht. Starbucks verstrekke de bedragen die het van de winkels voor de koffiebonen heeft ontvangen (weergegeven in tabel 2) en apart de bedragen van andere betalingen die de winkels hebben uitgevoerd voor andere activiteiten zoals de verkoop van bakers, die in tabel 2 worden weergegeven.

Tabel 2

Inkomsten van SMBV per categorie verkochte producten

Beschrijving	FY07	FY08	FY09	FY10	FY11	FY12	FY13	FY14
REV PASTRY/BAKERY	—	—	[700-800 duizend]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]
REV PREPARED FOOD	—	—	—	—	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[20-30 miljoen]
REV READY TO DRINK	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]
REV PKGD FOOD	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]
REV PACKAGED COFFEE	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[40-50 miljoen]	[50-60 miljoen]	[50-60 miljoen]	[60-70 miljoen]
REV SINGLE SERVE PODS-COFFEE	—	—	—	—	—	[1-10 miljoen]	—	[(1-10 duizend)]
REV SINGLE SERVE PODS-VERISMO	—	—	—	—	—	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]
REV SOLUBLE COFFEE	—	—	[200-300 duizend]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]
REV PACKAGED TEA	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]
REV SERVEWARE	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]
REV BREWING EQUIPMENT	[900 duizend-1 miljoen]	[1-10 miljoen]	[700-800 duizend]	[500-600 duizend]	[600-700 duizend]	[700-800 duizend]	[800-900 duizend]	[600-700 duizend]
REV BREWING EQUIPMENT-VERISMO	—	—	—	—	—	[20-30 duizend]	[1-10 miljoen]	[800-900 duizend]
REV TANGIBLE Media	[(1-10 duizend)]	[300-400 duizend]	[200-300 duizend]	[80-90 duizend]	[100-200 duizend]	[100-200 duizend]	[1-10 duizend]	—
REV GIFTPACKS	[100-200 duizend]	[100-200 duizend]	[50-60 duizend]	[1-10 duizend]	—	—	—	—
REV GAMES & TOYS	—	—	[200-300 duizend]	[300-400 duizend]	[100-200 duizend]	[100-200 duizend]	[100-200 duizend]	[30-40 duizend]
REV MISC MERCHANDISE	—	—	[(100-200)]	[400-500]	[1-10 duizend]	[30-40 duizend]	[500-600 duizend]	[500-600 duizend]
REV RAW MATERIALS	—	—	[100-200 duizend]	[1-10 miljoen]	[100-200 duizend]	[200-300 duizend]	[1-10 duizend]	[30-40 duizend]

Beschrijving	FY07	FY08	FY09	FY10	FY11	FY12	FY13	FY14
REV PAPER PACKAGING	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]
REV BLENDED BEVG MIX	[40-50 miljoen]	[40-50 miljoen]	[50-60 miljoen]	[50-60 miljoen]	[40-50 miljoen]	[50-60 miljoen]	[50-60 miljoen]	[60-70 miljoen]
REV FRAP COFFEE BASE	—	—	—	—	[20-30 miljoen]	[30-40 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]
REV EXTRACT	—	—	—	—	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]
REV EQUIPMENT	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[20-30 miljoen]
REV SHIPPING	[40-50 duizend]	[30-40 duizend]	[70-80 duizend]	[300-400 duizend]	[300-400 duizend]	[200-300 duizend]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]
REV ROYALTIES	—	—	—	—	—	—	—	—
REV MANAGEMENT SERVICE FEE	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[800-900 duizend]	[900 duizend-1 miljoen]	[600-700 duizend]	—	—
REV OTHER REV	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]
SALES DISC	([100-200 duizend])	[80-90 duizend]	([1-10 duizend])	([200-300 duizend])	([500-600 duizend])	([600-700 duizend])	([1-10 miljoen])	([100-200 duizend])
TRADE DISCOUNTS-DIRECT TO MARKET	—	—	—	—	—	([30-40 duizend])	([10-20 duizend])	([1-10 miljoen])
DIRECT TO MARKET COUPON DISCOUNTS	—	—	—	—	—	—	—	([20-30 duizend])
DIRECT TO MARKET SLOTTING COSTS	—	—	—	—	—	—	([20-30 duizend])	([200-300 duizend])
UNSALEABLE RETURNS AND ALLOWANCE	—	—	—	—	—	—	—	([20-30 duizend])
SALES RETURNS/ALLOWANCES	—	—	—	—	—	([1-10 duizend])	([10-20 duizend])	([90-100 duizend])
Afgerond	0	(0)	(0)	0	(0)	0	(0)	(0)
Inkomsten per rekening	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[200-300 miljoen]	[300-400 miljoen]	[300-400 miljoen]

- (94) Starbucks gaf aan dat de inkomsten onder „REV PACKAGED COFFEE” in tabel 2 verband houden met de koffiebrand- en verpakkingsactiviteiten van SMBV. De overige inkomsten houden volgens Starbucks verband met de administratief en logistiek ondersteunende activiteiten van SMBV. Een klein deel van de in Nederland gebrande koffie wordt verder verwerkt door externe producenten. Het betreft „REV SINGLE SERVE PODS-COFFEE”, „REV SINGLE SERVE PODS-VERISMO”, „REV SOLUBLE COFFEE”, „REV FRAP COFFEE BASE” en „REV EXTRACT”. Die inkomsten zouden ook geïnclassificeerd moeten worden als inkomsten uit administratieve en logistieke ondersteuning, omdat de onderliggende inkomsten die aan de ontwikkelaars worden gefactureerd de waarde vertegenwoordigen die door derden, en niet door SMBV, wordt gecreëerd. In elk geval zijn deze inkomsten volgens Starbucks maar een klein gedeelte van de totale output van SMBV wat het branden van koffie betreft.
- (95) Met betrekking tot de prijsstelling van producten verstrekke Starbucks een voorbeeld van een [...] price list voor verscheidene kwartalen van 2013 en 2014, waarin de prijzen zijn opgenomen voor door Starbucks verkochte koffieproducten en niet-koffiegerelateerde producten. Volgens Starbucks [...].
- (96) Wat de prijsstelling van koffieproducten betreft: de prijzen worden berekend op basis van formules waarin de kosten zijn opgenomen en variëren per product. Starbucks gaf als voorbeeld de formule voor de kostenopbouw van het product „[certificatieprogramma koffieproduct e]”, het best verkochte product van SMBV. De prijzen voor gebrande koffie die SMBV aan de winkels in rekening brengt, worden berekend op basis van de kosten die SCTC voor de groene koffiebonen betaalt en waaraan [...], aankoopkosten en [...] worden toegevoegd. Aan dit bedrag worden kosten voor „[...]” toegevoegd voor [...], alsook [...]. Tot slot wordt voor het gebruik van het [certificatieprogramma] een licentievergoeding aan een derde betaald ⁽⁴⁹⁾.
- (97) Wat betreft de prijzen van niet-koffiegerelateerde producten die SMBV aan de winkels verkoopt, gaf Starbucks aan dat de prijzen van de door SMBV aan de winkels geleverde niet-koffiegerelateerde producten worden vastgesteld door een percentage ter dekking van de kosten in de [...] (de zogenoemde [marge ter dekking van de kosten]) aan de aankoopprijs van de niet-koffiegerelateerde producten toe te voegen. [Deze marge ter dekking van de kosten] in de [...] wordt door SMBV in rekening gebracht om de uitgaven voor [...] te dekken. Hiermee worden echter niet alleen de uitgaven voor [...] van SMBV gedekt, maar alle relevante kosten in de [...]. Aangezien de eindprijzen die SMBV voor niet-koffiegerelateerde producten aan de winkels in rekening brengt, worden berekend door [een marge ter dekking van de kosten] in de [...] op de productkosten toe te passen, stemt de door SMBV geregistreerde winst op niet-koffiegerelateerde producten in feite overeen met [deze marge ter dekking van de kosten] in de [...].
- (98) De belangrijkste uitgavenpost van SMBV zijn salariskosten, die in 2014 [1-10 miljoen] EUR bedroegen op een totaal van 16 124 000 EUR aan exploitatiekosten datzelfde jaar. Andere grote exploitatiekostenposten van SMBV waren in 2014 loongerelateerde uitgaven, loonbelasting, betalingen voor huur en lease, afschrijvingen op apparatuur en afschrijvingen op immateriële vaste activa. Hoewel SMBV vóór 2013 geen afschrijvingen op immateriële vaste activa had, was dit een van de grootste exploitatiekostenposten in 2014 en bedroegen deze 628 000 EUR. Het was dat jaar een grotere kostenpost dan herstellingen en onderhoud van de apparatuur, elektriciteit, oninbare vorderingen, kantoor- en informaticabehoeften en dergelijke (bijvoorbeeld uitgaven voor softwarelicenties, die als een aparte post worden geboekt). De afschrijvingen op immateriële vaste activa lijken betrekking te hebben op een intellectuele-eigendomsrecht dat in 2012 voor het eerst in de financiële rekeningen is opgenomen en dat voor meer dan 4 miljoen EUR zou zijn verworven. Bovendien was „marktonderzoek” in 2014 een grote exploitatiekostenpost; die bedroeg dat jaar [100-200 duizend] EUR.

2.6.2. Royaltybetalingen

- (99) De belastbare winst van SMBV in Nederland, die op basis van de SMBV APA wordt bepaald door deze te relateren aan de exploitatiekosten van de onderneming, worden verminderd met een aan Alki LP betaalde royalty. De Commissie verzocht Nederland en Starbucks om meer details over de hoogte van het bedrag aan royaltybetaling en de exacte berekening van de belastinggrondslag.
- (100) De winst-en-verliesrekening van SMBV zoals opgenomen in de jaarrekeningen, zijn weergegeven in tabel 3.

⁽⁴⁹⁾ Deze vergoeding bedroeg eind [...] bijvoorbeeld [1,5-2] % van de prijs die SCTC verwachtte te betalen voor de aankoop van groene koffiebonen en [0,5-1] % van de door SMBV aan de [...] in rekening gebrachte prijs. Starbucks heeft sinds [...] het [certificatieprogramma] gebruikt en daarvoor betaald.

Tabel 3

Winst-en-verliesrekeningen van SMBV 2001-2014

(EUR)

	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
Verkoop	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
Directe kostprijs van de verkoop	(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)
waarvan kosten groene koffiebonen (*)	[0-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[30-40 miljoen]	[40-50 miljoen]	[60-70 miljoen]	[60-70 miljoen]	[60-70 miljoen]
Brutomarge	(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
Algemene en administratieve kosten	(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)
Wisselkoers-resultaten	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)
Overige kosten (zie voetnoot)	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)
EBIT (winst vóór rente en belastingen)	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
Rentebaten	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
Rentelasten	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)
Resultaat vóór belastingen	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
Vennootschaps-belasting	(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)
Nettajaar-resultaat	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

(*) Aanvullend verstrekt, zie tabel 8.

- (101) In de voetnoten bij de jaarrekeningen wordt de post „overige kosten” in tabel 3 als volgt gedefinieerd: „Overige kosten hebben betrekking op een royaltyovereenkomst met de gelieerde onderneming [CV 1], die op 13 december 2006 aan Alki LP is toegewezen en op een fiscale ruling met de Nederlandse belastingdienst is gebaseerd.” De APA waarnaar deze voetnoot verwijst, is de SMBV APA. Dit wijst er dus op dat de accountant van SMBV van oordeel was dat de royaltybetalingen van SMBV aan Alki LP in de SMBV APA worden bepaald.
- (102) Die royalty wordt in de winst-en-verliesrekening als een restpost berekend. Bij het opstellen van de winst-en-verliesrekening van SMBV werd voor alle opgevoerde bedragen met uitzondering van de royalty een zakelijke prijsstelling vastgesteld of verondersteld. Op basis van de in de SMBV APA overeengekomen prijsstelling wordt een belastbare winst (de post „result before taxation” (resultaat vóór belastingen) in afbeelding 2) berekend ten belope van ongeveer [9-12] % van de exploitatiekosten van SMBV (de post „general and administrative expenses” (algemene en administratieve kosten) in afbeelding 2). Aangezien evenwel de post „sales” (verkoop) in afbeelding 2 minus alle boekhoudkundige kosten vóór de royaltybetaling ⁽⁵⁰⁾ niet gelijk is aan deze op basis van de SMBV APA berekende belastbare winst, wordt de winst die deze opslag van [9-12] % overschrijdt door SMBV aan Alki LP betaald in de vorm van een fiscaal aftrekbare royalty voor het intellectuele eigendom in verband met het branden van koffie (de post „other expenses” (overige kosten) in afbeelding 2). Volgens de rekeningen van SMBV wordt de royaltybetaling dus verricht zoals bepaald in de SMBV APA met de Nederlandse Belastingdienst.

Afbeelding 2

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

- (103) Omdat de belastinggrondslag in de rekeningen van SMBV tijdens de periode waarin de SMBV APA van toepassing was ongeveer maar niet exact gelijk is aan [9-12] % van de jaarlijkse „algemene en administratieve kosten”, heeft de Commissie Starbucks verzocht voor elk jaar de werkelijke kosten te verstrekken die voor de berekening van de belastinggrondslag werden gebruikt. Starbucks verstreekt informatie over het bedrag aan exploitatiekosten op basis waarvan in het kader van de SMBV APA jaarlijks het belastbaar inkomen werd berekend en ook over de voorgaande boekhoudperiodes (sinds 2001), toen een eerdere APA van toepassing was. In elke periode waarin de SMBV APA van toepassing was, waren de kosten die in aanmerking zijn genomen voor de berekening van de belastinggrondslag lager dan doch bijna gelijk aan het bedrag dat als „algemene en administratieve kosten” werd gerapporteerd. Deze kosten bedroegen in de periode 2012-2013 bijvoorbeeld 15 694 137 EUR en in de periode 2007-2008 15 055 253 EUR. In de perioden die aan de toepassing van de SMBV APA zijn voorafgegaan, waren de kosten die in aanmerking werden genomen voor de berekening van de belastinggrondslag veel hoger, omdat deze volgens Starbucks ook de door [niet-gelieerde productieonderneming 1] in rekening gebrachte kosten omvatten. In de periode 2006-2007 bijvoorbeeld bedroegen de kosten die voor de berekening van de

⁽⁵⁰⁾ Meer in het bijzonder is de winst vóór belastingen vóór de royaltybetaling gelijk aan de „verkoop” minus de „directe kostprijs van de verkoop” (die de kosten van de in het productieproces verbruikte grondstoffen vertegenwoordigt) minus de „algemene en administratieve kosten” minus „wisselkoersresultaten” plus „rentebaten” minus „rentelasten” in afbeelding 2. In het boekjaar 2010/2011 zou de winst vóór belastingen vóór de royaltybetaling bijvoorbeeld gelijk zijn aan 13 783 458 EUR. Om het resultaat vóór belastingen te verlagen tot het in de SMBV APA afgesproken niveau van ongeveer [9-12] % van de overeengekomen kosten, wordt een fiscaal aftrekbare royalty van 12 352 838 EUR betaald aan Alki LP, zoals opgevoerd in de post „overige kosten”.

belastinggrondslag werden gebruikt [30-40 miljoen] EUR. Dit verklaart waarom de verschuldigde vennootschapsbelasting met meer dan de helft is afgenomen toen de SMBV APA van kracht werd ⁽⁵¹⁾, namelijk van 844 309 EUR in 2006-2007 naar 383 909 EUR in 2007-2008, zoals blijkt uit tabel 3.

2.6.3. Informatie over Alki LP

- (104) In antwoord op de vragen in het besluit tot inleiding van de procedure heeft Nederland een beschrijving gegeven van de licentierechten die worden gehouden door Alki LP om het intellectuele-eigendomsrecht waarvoor SMBV aan Alki LP een royalty betaalt, te gebruiken en te sublicenseren. In dit verband heeft Nederland uitgelegd dat het intellectuele-eigendomsrecht de volgende drie categorieën omvat: i) merkgerelateerde rechten ⁽⁵²⁾, ii) Starbucks-systeemrechten ⁽⁵³⁾, en iii) koffiegerelateerde rechten ⁽⁵⁴⁾. Voorts legde Nederland uit dat de kennis en informatie over koffie het gebruik en toepassingen van vertrouwelijke informatie, technologie en specifieke kennis behelst met betrekking tot de recepturen voor het mengen van groene koffiebonen, het proces voor het branden van groene koffiebonen en de productie van andere afgeleide koffieproducten ⁽⁵⁵⁾.
- (105) Nederland verklaarde voorts dat Alki LP in het kader van de overeenkomst voor het branden van koffie (roasting agreement), zoals beschreven in overweging 142, als principaal optreedt die alle ondernemingsrisico's draagt en de daarmee gepaard gaande activiteiten uitoefent ⁽⁵⁶⁾. Daarom vormt de royalty volgens Nederland niet alleen een vergoeding voor het ter beschikking gestelde intellectuele-eigendomsrecht, maar ook een beloning voor de principaalfunctie van Alki LP.
- (106) Met betrekking tot Alki LP heeft Starbucks uitgelegd dat Alki LP geen werknemers in dienst heeft om haar functie van principaal in het kader van de overeenkomst voor het branden van koffie uit te oefenen en dat haar vennoten evenmin werknemers in dienst hebben die deze functie uitoefenen. Volgens Starbucks oefent Alki LP deze functie uit met behulp van de ondersteuning, expertise en vereiste functies van de Starbucks-entiteiten in de VS in overeenstemming met de [overeenkomst inzake kostendeling] (hierna „de overeenkomst inzake kostendeling” genoemd) ⁽⁵⁷⁾. Volgens Starbucks, en zoals blijkt uit de oprichtingsakte van Alki LP, zijn SCI UK I, Inc ⁽⁵⁸⁾ en Starbucks Coffee International, Inc. ⁽⁵⁹⁾ de vennoten van Alki LP.
- (107) Starbucks verduidelijkte dat Alki LP in december 2006 aan de groepsstructuur werd toegevoegd als onderdeel van de uitbreiding van de overeenkomst inzake kostendeling, waarmee werd beoogd het hele EMEA-gebied te bestrijken door ook de Britse markt erin op te nemen. Door Alki LP aan de structuur toe te voegen vermeed Starbucks dat de royaltyinkomsten die Alki LP ontving naar Amerikaans fiscaal recht rechtstreeks in de inkomsten van de vennoten van Alki LP zouden worden geïntegreerd.

2.6.4. Betalingen van Alki LP aan Starbucks Corporation in het kader van de overeenkomst inzake kostendeling

- (108) Omdat noch Alki LP, noch haar vennoten werknemers hebben ⁽⁶⁰⁾ en Starbucks stelt dat Alki LP haar functie van principaal op grond van de overeenkomst inzake kostendeling kan uitoefenen, heeft de Commissie om inlichtingen verzocht over de betalingen in het kader van de overeenkomst inzake kostendeling en de diensten waarop deze betalingen betrekking hebben, alsook over de wijze waarop Alki LP de betalingen financiert. Starbucks heeft onderstaand overzicht verstrekt van de betalingen van Alki LP aan Starbucks US, opgedeeld naargelang het type betaling.
- (109) In het kader van de overeenkomst inzake kostendeling doet Alki LP royaltybetalingen aan Starbucks US voor de drie categorieën intellectuele eigendom die Starbucks US aan Alki LP in licentie geeft. Die royaltybetalingen bestaan uit i) een inkooproyalty voor de rechten op het merk/handelsmerk, ii) een inkooproyalty voor de rechten op het businessmodel, en iii) een permanente royalty voor de kennis van koffie.

⁽⁵¹⁾ In het kader van de vorige ruling werd de belastinggrondslag van SMBV berekend als 8 % van de in aanmerking genomen kosten.

⁽⁵²⁾ Hier vallen het Starbucks-beeldmerk en het Starbucks-ondernemingsconcept onder.

⁽⁵³⁾ Hier vallen de inrichting, het uiterlijk en de beleving van de winkels onder, zogenoemde systemen betreffende het uiterlijk/de „voorkant” van de winkels en zogenoemde systemen voor de opzet/„achterkant” van de winkels.

⁽⁵⁴⁾ Hier vallen de zogenoemde „brandcurves” onder en de receptuur van koffiemelanges.

⁽⁵⁵⁾ Opmerkingen van Nederland op het besluit tot inleiding van de procedure, blz. 25.

⁽⁵⁶⁾ Opmerkingen van Nederland op het besluit tot inleiding van de procedure, blz. 27.

⁽⁵⁷⁾ Zie de overwegingen 145 en 146.

⁽⁵⁸⁾ Een naar het recht van de staat Washington, VS, opgerichte vennootschap (beherend vennoot).

⁽⁵⁹⁾ Een naar het recht van de staat Washington, VS, opgerichte vennootschap (commanditaire vennoot).

⁽⁶⁰⁾ Zie overweging 106.

- (110) Het bedrag van de royaltybetaling wordt berekend op basis van een formule die uitgaat van de residuelewinstpools. De residuelewinstpools is de som van de door SMBV en Starbucks Coffee BV aan Alki LP betaalde royalty's ⁽⁶¹⁾ en de inkomsten die Alki LP van Starbucks Corporation ontvangt ⁽⁶²⁾. Van dat bedrag wordt een zakelijk rendement op de door Alki LP vervulde routinefuncties afgetrokken ⁽⁶³⁾. [...] In dit verband wordt een onderscheid gemaakt tussen intellectuele-eigendomsrechten voor het merk/handelsmerk en het businessmodel enerzijds en de kennis van koffie anderzijds. Dat onderscheid kan worden verklaard door het feit dat Alki LP de uiteindelijke eigendom heeft van de immateriële vaste activa die verband houden met het businessmodel en het handelsmerk/merk voor het EMEA-gebied, terwijl de juridische en uiteindelijke eigendom van de rechten op de kennis van koffie aan Starbucks US toebehoort.
- (111) De uiteindelijke eigendom van de immateriële vaste activa die verband houden met het businessmodel en het handelsmerk/merk voor het EMEA-gebied werd in 2002 van Starbucks Corporation aan [CV 1] overgedragen en is sinds 2006 aan Alki LP toegerekend. Voor de uiteindelijke eigendom betaalden [CV 1] en Alki LP inkooproyalty's, waarbij het percentage van het aandeel van de kosten gemaakt in de VS dat Alki LP aan Starbucks US moest betalen degressief werd verminderd van [65-70] % in 2002 tot [0,5-1] % in 2010 en daaropvolgende jaren voor het handelsmerk en van [70-75] % in 2002 tot [0-0,5] % in 2010 en daaropvolgende jaren voor de intellectuele eigendom van het businessmodel. Met deze inkoopbetalingen worden de uiteindelijke eigendomsrechten voor deze twee categorieën intellectuele eigendom voor het EMEA-gebied geacht door Alki LP te zijn afbetaald. Wat de intellectuele eigendom van de kennis van koffie betreft, betaalt Alki LP Starbucks US een permanente royalty van [70-75] % van de residuele winst die aan deze categorie intellectuele eigendom wordt toegerekend.
- (112) Starbucks verstrekke een overzicht van de betalingen van de permanente royalty en de inkooproyalty door [CV 1] en Alki LP in de periode 2005-2014. Wat de inkoopbetalingen betreft, betaalde [CV 1] in totaal [1-10] miljoen EUR als inkoopbetalingen voor de intellectuele eigendom van het handelsmerk en het businessmodel aan Starbucks Corporation ⁽⁶⁴⁾ ⁽⁶⁵⁾. In december 2006 werd de overeenkomst inzake kostendeling door [CV 1] aan Alki LP toegewezen. Van 2007 tot 2014 betaalde Alki LP [1-10] miljoen EUR voor het handelsmerk en [20-30] miljoen EUR voor de intellectuele eigendom van het businessmodel ⁽⁶⁶⁾. Dit betekent dat in totaal [10-20] miljoen EUR voor het handelsmerk en [20-30] miljoen EUR voor de intellectuele eigendom van het businessmodel als inkooproyalty's is betaald. In 2014 droeg Alki LP de uiteindelijke eigendom van de intellectuele-eigendomsrechten over aan Starbucks EMEA Ltd, waardoor zij een winst van [1-1,5] miljard EUR als overige bedrijfsopbrengsten in haar winst-en-verliesrekening opnam. Wat betreft de permanente royalty betaalde Alki LP in de periode 2005-2014 gemiddeld [1-10] miljoen EUR per jaar ([70-80] miljoen EUR in totaal) aan Starbucks Corporation voor de intellectuele eigendom van de kennis van koffie ⁽⁶⁷⁾.
- (113) Naast de inkooproyalty en de permanente royalty betaalt Alki LP vergoedingen voor door Starbucks Corporation verrichte diensten en deelt zij in de kosten voor de ontwikkeling van bepaalde immateriële vaste activa ⁽⁶⁸⁾. In de periode 2008-2014 deelde Alki LP per jaar gemiddeld voor [1-10] miljoen EUR in de kosten en betaalde zij gemiddeld [1-10] miljoen EUR per jaar aan vergoedingen voor diensten.

⁽⁶¹⁾ Voor de periode 2008-2014 ontving Alki LP in totaal [400-500] miljoen EUR aan licentievergoedingen van Starbucks Coffee BV en SMBV. Van deze [400-500] miljoen EUR kwam [300-400] miljoen EUR ([80-85] %) van Starbucks Coffee BV en [60-70] miljoen EUR ([15-20] %) van SMBV.

⁽⁶²⁾ Volgens Starbucks is deze betaling van Starbucks US aan Alki LP een algemene correctie van de kosten die als doel had Alki LP te vergoeden voor de lagere licentievergoedingen die zij van SMBV had ontvangen door het wereldwijde prijzenbeleid van Starbucks voor gebrande koffie.

⁽⁶³⁾ Dit „zakelijk rendement” wordt op basis van de Amerikaanse verrekenprijzeregels berekend en wordt voor alle activiteiten van Starbucks Coffee BV en SMBV vastgesteld.

⁽⁶⁴⁾ Starbucks kon geen uitsplitsing geven van de inkoopbetalingen voor het merk en voor het businessmodel voor de jaren 2005 en 2006. Er bestaan ook een aantal discrepanties tussen de licentievergoeding en de inkoopbetalingen van [CV 1] zoals deze worden weergegeven in het overzicht van Starbucks en in de winst-en-verliesrekening van [CV 1]. Starbucks kon de juiste oorzaak van die discrepanties niet vaststellen.

⁽⁶⁵⁾ Vóór 2005 werden geen inkoopbetalingen aan Starbucks Corporation gedaan, omdat [CV 1] tot 2005 verlies leed.

⁽⁶⁶⁾ Dit bedrag zou echter gemiddeld [...] lager zijn indien de van Starbucks Corporation ontvangen inkomsten niet in aanmerking zouden worden genomen bij de berekening van de residuelewinstpools.

⁽⁶⁷⁾ Dit bedrag zou echter gemiddeld [...] lager zijn indien de van Starbucks Corporation ontvangen inkomsten niet in aanmerking zouden worden genomen bij de berekening van de residuelewinstpools.

⁽⁶⁸⁾ Zie overweging 146.

2.6.5. Inlichtingen over SCTC en over de door SMBV betaalde prijzen voor groene koffiebonen

- (114) Omdat de groene koffiebonen door SMBV worden aangekocht via een groepstransactie, meer bepaald omdat deze van SCTC worden aangekocht, verzocht de Commissie om informatie over hoe de prijzen voor deze transactie binnen de groep worden vastgesteld en over de gedurende de gehele toepassingsperiode van de SMBV APA per jaar vastgestelde prijs.
- (115) Starbucks heeft de balans en de winst-en-verliesrekeningen van SCTC vanaf 2005 ingediend. In tabel 4 wordt informatie uit die rekeningen weergegeven. De berekening van de door SCTC toegepaste opslag op de kosten van de groene koffiebonen (COGS) werd in het kader van dit besluit door de Commissie toegevoegd. Op basis van de beschikbare boekhoudkundige informatie bedroeg de gemiddelde opslag op de kosten van de groene koffiebonen in de periode van 2005 tot 2010 [ongeveer 3 %], in vergelijking met een gemiddelde opslag van [ongeveer 18 %] in de periode van 2011 tot 2014.
- (116) Starbucks gaf aan dat zij vanaf 2011 het verrekenprijzenbeleid voor de verkoop van groene koffiebonen wijzigde om de opslag op de productkosten te verhogen in het licht van het toenemende belang van de activiteiten van SCTC, vooral haar toenemende expertise op het gebied van de aankoop van koffie en, nog belangrijker, het feit dat die onderneming eigenaar en beheerder was van het evoluerende „C.A.F.E. Practices”-programma.
- (117) Het „C.A.F.E. Practices”-programma werd in 2004 gelanceerd in samenhang met de opening van het ondersteuningscentrum voor boeren in Costa Rica. Het is bedoeld als een evoluerend programma waarmee boeren, exporteurs en afnemers voortdurend met elkaar in contact kunnen staan om i) de kwaliteit van de koffie te verbeteren, ii) economische verantwoording af te leggen voor betalingen op alle niveaus van de toeleveringsketen, iii) te zorgen voor maatschappelijke verantwoordelijkheid op het gebied van arbeidsomstandigheden, de bescherming van de rechten van werknemers en fatsoenlijke leefomstandigheden, en iv) aan te zetten tot leiderschap op milieugebied voor het telen en verwerken van groene koffiebonen.
- (118) Om te kunnen nagaan of de toenemende activiteiten, die volgens Starbucks de hogere opslag verklaren, in de rekeningen worden bevestigd, worden in tabel 4 ook de activa van SCTC weergegeven. Hoewel de totale activa sinds 2010 inderdaad aanzienlijk zijn toegenomen, is dit vooral het gevolg van een hoger kassaldo. De bedrijfsactiva exclusief liquide middelen zijn van 2010 tot 2014 met minder dan een derde toegenomen.
- (119) In de jaarverslagen van SCTC die Starbucks heeft ingediend, worden in de begeleidende toelichtingen ook geen verschillen in risico's, functies of activa tussen 2010 en 2011 vermeld. De activiteiten en risico's worden voor deze periode in identieke bewoordingen beschreven; de belangrijkste activiteit van SCTC is volgens beide jaarverslagen de aan- en verkoop van groene koffiebonen van hoge kwaliteit en daarmee verband houdende activiteiten op het gebied van kwaliteitscontrole en be- en verwerking (logistiek, opslag, maken van melanges, decafeïneren enz.).

Tabel 4

Financiële gegevens van SCTC

(CHF)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Verkoop SCTC	[500-600 miljoen]	[600-700 miljoen]	[600-700 miljoen]	[600-700 miljoen]	[600-700 miljoen]	[500-600 miljoen]	[900-1 000 miljoen]	[1,5-2 miljard]	[1-1,5 miljard]	[900-1 000 miljoen]
COGS SCTC	[500-600 miljoen]	[500-600 miljoen]	[600-700 miljoen]	[600-700 miljoen]	[600-700 miljoen]	[400-500 miljoen]	[800-900 miljoen]	[1 -1,5 miljard]	[800-900 miljoen]	[700-800 miljoen]
Brutomarge (verkoop — COGS)	[20-30 miljoen]	[30-40 miljoen]	[40-50 miljoen]	[30-40 miljoen]	[40-50 miljoen]	[30-40 miljoen]	[100-200 miljoen]	[200-300 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]
Brutomarge op COGS	[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] %
OpEx (excl. voorzieningen)	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]	[1 -10 miljoen]
Winst vóór belastingen	[10-20 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[30-40 miljoen]	[20-30 miljoen]	[100-200 miljoen]	[200-300 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]
Belastingen	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[1-10 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]	[10-20 miljoen]
Nettowinst	[10-20 miljoen]	[20-30 miljoen] (*)	[20-30 miljoen] (*)	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[10-20 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]
Totale activa	[200-300 miljoen]	[200-300 miljoen]	[200-300 miljoen]	[200-300 miljoen]	[200-300 miljoen]	[100-200 miljoen]	[300-400 miljoen]	[500-600 miljoen]	[600-700 miljoen]	[700-800 miljoen]
Totale actieve zonder liquide en quasi-liquide middelen (incl. verhandelbare effecten)	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[300-400 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]	[100-200 miljoen]

(*) inclusief een buitengewone winst na belastingen van [1-10 miljoen] CHF en een verlies van [800-900 duizend] CHF in respectievelijk 2006 en 2007.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Opslag op COGS	[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) Aangezien Starbucks het „C.A.F.E. Practices”-programma aanvoerde om de hogere door SCTC in rekening gebrachte marge te verklaren, heeft de Commissie Starbucks verzocht om de kosten van dat programma en van de ondersteuningscentra voor boeren te verstrekken. Starbucks gaf ramingen van de jaarlijkse kosten van: i) het „C.A.F.E. Practices”-programma, en ii) de ondersteuningscentra voor boeren, zoals weergegeven in tabel 5.

Tabel 5

Directe en indirecte kosten van het „C.A.F.E. Practices”-programma en de ondersteuningscentra voor boeren

	FY04	FY05	FY06	FY07	FY08	FY09	FY10	FY11	FY12	FY13	FY14
1) Toegerekende uitgaven C.A.F.E. Practices	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	[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) Kosten ondersteuningscentra voor boeren	[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) Andere kosten gerelateerd aan C.A.F.E. Practices	N/A	N/A	[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]
Totaal	[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]

(USD)

(121) In de periode 2011-2014 bedroegen de gecombineerde kosten van het „C.A.F.E. Practices”-programma en de ondersteuningscentra voor boeren maximaal [0,5-1] % van de waarde van de door SCTC aangekochte groene koffiebonen ⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁹⁾ Waarde in 2014, berekend door de totale geraamde kosten van het „C.A.F.E. Practices”-programma en de ondersteuningscentra voor boeren te vergelijken met de COGS van SCTC, gecorrigeerd voor de wisselkoers USD-CHF.

- (122) Als antwoord gaf Starbucks aan dat het „C.A.F.E. Practices”-programma moet worden beschouwd als intellectuele eigendom waarvan de waarde losstaat van de onderliggende kosten.
- (123) De Commissie heeft Starbucks verzocht het verrekenprijzenrapport te verstrekken dat betrekking heeft op de prijsstelling voor de door SCTC aan SMBV verkochte groene koffiebonen. Volgens Starbucks zijn van oudsher geen verrekenprijsdocumenten opgesteld waarin de betrekkingen tussen SCTC en SMBV aan bod komen. In antwoord op het verzoek van de Commissie heeft Starbucks op 13 april 2015 een ad-hocrapport over de verrekenprijzen van SCTC verstrekt.
- (124) Volgens het verstrekte ad-hocverrekenprijzenrapport bepaalt SCTC de prijzen voor aan haar gelieerde ondernemingen door een opslag toe te passen op de productkosten die verband houden met de groene koffiebonen die zij levert.
- (125) Bovendien werden voor het vaststellen van een gangbare zakelijke opslag op de productkosten voor SCTC voor de aankoop van groene koffiebonen drie aparte componenten bepaald:
- intellectuele eigendom — „C.A.F.E. Practices”-programma: SCTC beheert het „C.A.F.E. Practices”-programma en gebruikt waardevolle knowhow die, wanneer deze in de bedrijfsactiviteiten van Starbucks wordt geïntegreerd, een constant aanbod garandeert en de duurzaamheid van het Starbucks-merk ondersteunt. Starbucks heeft deze transactie geanalyseerd aan de hand van vergelijkbare licentieovereenkomsten voor levensmiddelen- en landbouwtechnologieën;
 - aankoop: SCTC oefent de aankoopfunctie uit voor groene koffiebonen. Starbucks heeft deze transactie geanalyseerd aan de hand van vergelijkbare aankoopovereenkomsten tussen derden;
 - financiering: SCTC moet een rendement genereren om de kosten van onverkochte voorraden en nettovorderingen voor groene koffiebonen te financieren. Starbucks onderzocht wat voor SCTC een passend rendement voor de financiering zou zijn.
- (126) Wanneer de resultaten voor elk van de aparte componenten die SCTC heeft onderzocht worden samengevoegd, zou het gecombineerde resultaat voor groene koffiebonen voor de gehele periode van 2005 tot en met 2014 het volgende zijn (zie tabel 6):

Tabel 6

Opslag op productkosten

(%)

Component	Opslag op productkosten Laagste kwartiel	Opslag op productkosten Mediaan	Opslag op productkosten Hoogste kwartiel
Intellectuele eigendom – „C.A.F.E. Practices” – programma	1,4	4,2	9,9
Aankoop	4,7	6,0	8,0
Financiering	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]	[1,5-4,5]
Totaal % opslag op productkosten	[7,5-10,5]	[10,5-13,5]	[19,5-22,5]

- (127) De gecombineerde zakelijke range van de totale opslag op de productkosten die SCTC voor de aan SMBV verkochte koffie in rekening brengt, ligt volgens het ad-hocverrekenprijzenrapport voor de gehele periode van 2005 tot en met 2014 tussen het laagste kwartiel van [ongeveer 9 %] en het hoogste kwartiel van [ongeveer 21 %], met een mediaan van [ongeveer 12 %].
- (128) Volgens Starbucks valt de daadwerkelijke gerealiseerde brutomarge ⁽⁷⁰⁾ volledig binnen de zakelijke range. Dit zou worden ondersteund door het feit dat de brutomarge op verkopen door SCTC [ongeveer 12 %] bedroeg voor de jaren 2005 tot en met 2014, gebaseerd op een gewogen gemiddelde.

⁽⁷⁰⁾ De brutomarge is de brutowinst (d.w.z. de verkoop minus de COGS) gedeeld door de verkoop, zie overweging 84.

- (129) De Commissie heeft Starbucks verzocht de gegevens en componenten van de opslag te verstrekken die zijn gebruikt om de aan de Commissie meegeleverde cijfers voor de kwartielen en medianen voor de periode 2005 tot en met 2014 te bepalen. Starbucks gaf aan dat deze gegevens niet beschikbaar zijn.
- (130) Starbucks heeft op 29 juni 2015 informatie verstrekt ter staving van de prijsstelling voor de groene koffiebonen in het verstrekte ad-hocverrekenprijzenrapport en met name van de cijfers in tabel 6 waarvoor de Commissie om onderliggende gegevens had verzocht.
- (131) In tegenstelling tot wat in de op 13 april 2015 door Starbucks verstrekte tabel was aangegeven, zijn de waarden in de tabel met betrekking tot het „C.A.F.E. Practices”-programma (1,4 % en 9,9 %) niet het laagste kwartiel (25e kwartiel) en het hoogste kwartiel (75e kwartiel). Het zijn veeleer de twee uiterste waarden, d.w.z. de laagste en de hoogste waarde, van een vergelijking van licentieovereenkomsten. In de op 29 juni 2015 verstrekte informatie vermeldt Starbucks elf licentieovereenkomsten met betrekking tot technologielicenties die volgens haar vergelijkbaar zijn met het „C.A.F.E. Practices”-programma. Die overeenkomsten betreffen voedingsmiddelen en dranken. De range van percentages die Starbucks als resultaat krijgt, wordt in tabel 7 weergegeven. Starbucks legde uit dat het „percentage opslag op de productkosten” in tabel 7 „is berekend als het gemiddelde van elke waarneming gedeeld door één minus het gemiddelde van de waarneming” (vertaling Commissie), hoewel niet wordt verklaard waarom de opslag op de productkosten zo wordt berekend, zonder informatie over of zonder rekening te houden met de kosten van de bij de respectievelijke overeenkomsten betrokken ondernemingen.

Tabel 7

Toelichting van Starbucks bij eerder verstrekte gegevens over de interkwartielrange van 1,4 % tot 9,9 % voor de prijsstelling van het „C.A.F.E. Practices”-programma

	Gemiddelde waarneming	Percentage opslag op de productkosten
Hoogste waargenomen	9,0 %	9,9 %
Hoogste kwartiel	6,0 %	6,4 %
Mediaan	4,0 %	4,2 %
Laagste kwartiel	2,7 %	2,8 %
Laagste waargenomen waarde	1,4 %	1,4 %
Waarnemingen	11	11

- (132) In de op 29 juni 2015 verstrekte informatie gaf Starbucks ook een prijs voor de aankoopfunctie van SCTC die was geraamd aan de hand van vergelijkbare transacties die Starbucks op basis van de PowerK-database en de LIVEDGAR-database had vastgesteld. Dertien overeenkomsten waarbij inkoopbemiddelingsdiensten door een onafhankelijke inkoopagent worden verleend, worden geacht overeen te stemmen met de aankoopdiensten die SCTC aan SMBV verleende.
- (133) De resultaten van de analyse worden voorgesteld als percentages van de fob-productkosten (free on board, vrij aan boord), zijnde de kosten die aan de afnemer in rekening worden gebracht voor geleverde producten. De mediaan van de gepresenteerde waarnemingen is 6 %. Starbucks drukt het resultaat uit in een interkwartielrange van productkosten van 4,7 % tot 8,0 %.
- (134) Meer bepaald hebben de waarnemingen betrekking op overeenkomsten met de volgende principalen, waarbij de proviesies als een percentage van de fob-tarieven tussen haakjes worden vermeld: 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 %) en WW Mexicana (1 %). De interkwartielrange van deze waarnemingen ligt tussen 4 % en 8,5 %. Zoals met betrekking tot de prijsstelling van het „C.A.F.E Practices”-programma gaf Starbucks aan dat „het percentage verkopen wordt berekend als het percentage fob gedeeld door één plus het percentage f.o.b.”⁽⁷¹⁾ (vertaling Commissie). Deze aanpassing van de cijfers uit de vergelijkende analyse wordt niet verklaard en lijkt niet overeen te komen met een gebruikelijke financiële correctie.

⁽⁷¹⁾ F.o.b. staat voor free on board (vrij aan boord).

- (135) Ten slotte berekent Starbucks de prijs voor wat als financierende functie wordt voorgesteld en wat SCTC volgens Starbucks zou moeten ontvangen als tegenprestatie voor „het in voorraad houden van groene koffie en voor het voor eigen risico en rekening financieren van nettovorderingen”. Dit rendement berekent Starbucks door gewogen gemiddelde kapitaalkosten toe te passen op de vorderingen en de voorraden van SCTC voor 2014 en wordt zo op [ongeveer 3 %] vastgesteld.
- (136) Om de winst te berekenen die SMBV uit het branden van de van SCTC aangekochte groene koffiebonen heeft gegenereerd, verzocht de Commissie Starbucks tot slot om de door SMBV aan SCTC betaalde prijs. Starbucks gaf een overzicht van de gemiddelde prijzen (per pond) die SCTC aan SMBV in rekening bracht en van de door SMBV aan SCTC betaalde bedragen; deze zijn hieronder in tabel 8 weergegeven. SMBV heeft geen andere betalingen aan SCTC uitgevoerd.

Tabel 8

Door SMBV aan SCTC betaalde bedragen voor de aankoop van groene koffiebonen

Verkopen van SCTC

FY	Purchase value in EUR	Purchase volume in Pounds	Unit price in EUR/lbs
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. Informatie en cijfers over de Starbucks-winkels

- (137) De door SMBV gedistribueerde producten, die door SMBV zijn geproduceerd of door SMBV van andere leveranciers zijn aangekocht, worden aan winkels verkocht. Sommige van die winkels zijn onafhankelijk, andere zijn eigendom van Starbucks. De Commissie heeft om inlichtingen gevraagd om na te gaan of er een verschil is in de commerciële voorwaarden voor winkels die eigendom zijn van de groep en voor onafhankelijke winkels.
- (138) Wat de Starbucks-winkels betreft, heeft Starbucks inlichtingen verstrekt over de verschillende programma's voor licentiehouders en de criteria om Starbucks-winkels in het EMEA-gebied te ontwikkelen, een overzicht gegeven van de winkels in het EMEA-gebied en cijfers verstrekt over de omzet van de winkels en de in 2012 door deze winkels aan Starbucks Coffee BV betaalde licentievergoedingen. Volgens deze informatie varieert het percentage van de licentievergoedingen over de omzet dat de drie verschillende licentieprogramma's (de onafhankelijke geografische licentiehouders, de geografische licentiehouders die eigendom zijn van de onderneming en de „channel”-licentiehouders) betalen van land tot land en bedraagt dit [5 tot 10] %.

2.6.7. Inlichtingen over de winstgevendheid van andere door Starbucks geëxploiteerde koffiebrandereien

- (139) De Commissie verzocht Starbucks om financiële informatie over de winstgevendheid van alle andere door de groep geëxploiteerde koffiebrandereien, in het bijzonder Starbucks Manufacturing Corporation (hierna „SMC” genoemd), die volgens openbaargemaakte informatie tot de Starbucks-groep behoort. De Commissie verzocht om deze inlichtingen omdat de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 aanbevelen om interne gegevens te gebruiken om het zakelijke karakter van de winstverdeling te testen ⁽⁷²⁾. Starbucks gaf aan dat SMC naast SMBV de enige andere door de groep geëxploiteerde koffiebranderei was. Omdat SMC niet over gecontroleerde rekeningen beschikt, heeft Starbucks pro-formarekeningen op basis van interne rapportering van de onderneming verstrekt.
- (140) De door Starbucks verstrekte gegevens worden in tabel 9 weergegeven. De verhoudingen winst/verkoop en winst/exploitatiekosten ⁽⁷³⁾ werden in het kader van dit besluit door de Commissie toegevoegd, gelet op het feit dat in de SMBV APA is overeengekomen dat een verhouding winst/exploitatiekosten van [9-12] % een zakelijke vergoeding voor SMBV is. Voor SMC bedroeg deze verhouding de voorbije vier boekhoudperiodes ongeveer 500 %.

Tabel 9

Financial information on US manufacturing company Starbucks Manufacturing Corporation Financiële informatie over de in de VS gevestigde producerende onderneming Starbucks Manufacturing Corporation

	2011	2012	2013	2014
Verkoop van Starbucks Manufacturing Corporation	[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]
COGS	[(500 000 000) – (600 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(800 000 000) – (900 000 000)]	[(700 000 000) – (800 000 000)]
Overige inkomsten en winst	[100 000 – 200 000]	[600 000 – 700 000]	[300 000 – 400 000]	[1 000 000 – 10 000 000]
Inhoudingen	[(40 000 000) – (50 000 000)]	[(60 000 000) – (70 000 000)]	[(70 000 000) – (80 000 000)]	[(80 000 000) – (90 000 000)]
waarvan salarissen en lonen	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(20 000 000) – (30 000 000)]	[(30 000 000) – (40 000 000)]
waarvan afschrijvingen	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]	[(10 000 000) – (20 000 000)]
Totaal inkomsten	[100 000 000 – 200 000 000]	[400 000 000 – 500 000 000]	[300 000 000 – 400 000 000]	[500 000 000 – 600 000 000]
Winstmarge (opbrengsten/verkoop)	[20 % – 25 %]	[30 % – 35 %]	[30 % – 35 %]	[35 % – 40 %]
Winst op exploitatiekosten (opbrengsten/inhoudingen)	[400 % – 450 %]	[650 % – 700 %]	[500 % – 550 %]	[550 % – 600 %]

2.7. Beschrijving van de verschillende contracten waarin de taken en verantwoordelijkheden van SMBV zijn vastgelegd

- (141) Toen SMBV in Nederland werd opgericht, sloot zij verschillende overeenkomsten waarin de verdeling van de taken en verantwoordelijkheden tussen SMBV en haar wederpartijen contractueel werd vastgelegd. De drie overeenkomsten die voor dit besluit relevant zijn, zijn de overeenkomst voor het branden van koffie tussen SMBV en Alki LP, de overeenkomst voor de aankoop van groene koffie tussen SMBV en SCTC en de leveringsovereenkomst tussen SMBV en de winkels.

⁽⁷²⁾ Zie paragraaf 2.141 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010: „Wanneer niet voldoende betrouwbare vergelijkbare vrijemarkttransacties beschikbaar zijn om de verdeling van de gezamenlijke winst te staven, moeten interne gegevens in aanmerking worden genomen, die een betrouwbaar instrument kunnen vormen om het zakelijke karakter van de winstverdeling vast te stellen of te testen. Welke types van dergelijke interne gegevens relevant zijn, hangt af van de feiten en omstandigheden van het geval en zij moeten voldoen aan de in dit hoofdstuk en in het bijzonder de paragrafen 2.116-2.117 en 2.132 beschreven voorwaarden. Zij worden veelal geselecteerd uit de kostenrekening of de financiële boekhouding van de belastingplichtige.” (vertaling Commissie).

⁽⁷³⁾ Het bedrag onder „inhoudingen” wordt beschouwd als een weergave van de exploitatiekosten, omdat dit hoofdzakelijk uit arbeidskosten en kosten voor afschrijvingen en reparaties bestaat.

- (142) In de overeenkomst voor het branden van koffie, die op 1 januari 2002 van kracht werd, is het productieproces geregeld. In het kader van die overeenkomst treedt Alki LP als principaal op en SMBV als eigenaar van de branderij. SMBV betaalt Alki LP een licentievergoeding en in ruil daarvoor geeft Alki LP SMBV toegang tot de intellectuele-eigendomsrechten en neemt zij ook het met de activiteiten van SMBV gepaard gaande ondernemingsrisico over zoals kostenoverschrijdingen en de verkoop van de producten. SMBV brandt de groene koffiebonen en stelt de gebrande koffie en andere koffiegerelateerde producten ter beschikking aan de winkels (zoals bepaald in de hieronder besproken leveringsovereenkomst en de ADOA ⁽⁷⁴⁾). Als eigenaar van de branderij moet SMBV ervoor zorgen dat de juiste apparatuur wordt gebruikt, de juiste processen worden toegepast en de goederen worden geproduceerd in overeenstemming met de door Alki LP vastgestelde specificaties. SMBV is de eigenaar van de aangekochte producten, die zij moet aankopen bij leveranciers die door Alki LP zijn aangewezen en/of goedgekeurd. SMBV moet ervoor zorgen dat de producten op het ogenblik van de levering aan de productspecificaties van Alki LP voldoen en SMBV moet onmiddellijk op eigen kosten alle hoeveelheden gebrekkige of niet-presterende producten vervangen. Alki LP draagt echter de risico's van de verliezen die kunnen ontstaan door de productie, de verkoop, het vervoer, de opslag, de behandeling of ander gebruik van de producten en moet SMBV vrijwaren tegen alle schadevorderingen.
- (143) De overeenkomst voor de aankoop van groene koffie werd van kracht op 22 april 2002 en bepaalt de voorwaarden voor de verkoop van groene koffiebonen van SCTC aan SMBV. SCTC zal de bonen aan SMBV verkopen tegen de prijzen die in de door SCTC opgestelde prijslijsten zijn opgenomen. SMBV zal op basis van aankoopprognoses een aankooporder voor koffie afgeven. SCTC zal de bonen leveren [...].
- (144) In de leveringsovereenkomst worden de verantwoordelijkheden voor de levering van wezenlijke Starbucks-goederen tussen SMBV en de winkels verdeeld. De winkels verbinden zich ertoe alle gebrande koffie en andere wezenlijke koffiegerelateerde producten met merknaam waarop die overeenkomst betrekking heeft exclusief bij SMBV of goedgekeurde leveranciers aan te kopen tegen prijzen die ofwel zijn bepaald aan de hand van een formule in een aanhangsel bij die overeenkomst (voor koffie en koffiegerelateerde producten), ofwel zijn opgenomen in een [...] price list (voor andere goederen). De winkels moeten SMBV een aankoopprognose voor [een bepaalde periode] ⁽⁷⁵⁾ verstrekken en SMBV garandeert de winkels dat de koffie en andere goederen op het ogenblik waarop deze het magazijn van SMBV verlaten geen gebreken vertonen en dat, indien dit toch het geval is, SMBV een gebrekkig product kosteloos zal vervangen of de winkels zal crediteren ⁽⁷⁶⁾.

2.8. Overeenkomst inzake kostendeling

- (145) In de overeenkomst inzake kostendeling van 1 augustus 2006 tussen Alki LP en Starbucks Corporation worden de directe rechten van Alki LP vastgesteld om derden het volgende in licentie te geven en te sublicenseren: i) het recht Starbucks-winkels [...] te exploiteren [...], ii) het recht [...] te exploiteren, en iii) het recht producten te vervaardigen en/of te distribueren onder de merknaam en met behulp van de technologie en knowhow.
- (146) Volgens de overeenkomst inzake kostendeling moet Alki LP Starbucks Corporation een royalty en vergoedingen voor door Starbucks Corporation verrichte diensten betalen en in de kosten voor de ontwikkeling van bepaalde immateriële vaste activa delen. De royaltybetalingen bestaan uit i) een inkooproyalty voor de intellectuele eigendom van het merk en het businessmodel en ii) een permanente royalty voor de intellectuele eigendom van de kennis van koffie. De betalingen in het kader van deze overeenkomst worden besproken in de overwegingen 112 en 113.

2.9. Contracten tussen Starbucks en derden met betrekking tot de productie en de verkoop van koffie

- (147) Om de commerciële voorwaarden die zijn afgesproken tussen SMBV en de Starbucks-groep enerzijds, en in het bijzonder de royaltybetaling voor de intellectuele eigendom inzake het branden van koffie, te vergelijken met de commerciële voorwaarden die zijn afgesproken tussen de Starbucks-groep en derden anderzijds, heeft de Commissie Starbucks verzocht om alle contracten waarmee Starbucks intellectuele eigendom in licentie gaf en om alle contracten waarmee Starbucks het branden van koffie uitbesteedde. De Commissie verzocht ook om inlichtingen over de commerciële voorwaarden die golden tussen Starbucks Corporation en de in de VS gevestigde branderij van de groep.
- (148) In antwoord op het verzoek van de Commissie verstrekte Starbucks contracten met de volgende ondernemingen:
- [niet-gelieerde productieonderneming 2], (hierna „[niet-gelieerde productieonderneming 2]” genoemd), [...]. Om het branden van koffie uit te besteden, sloot Starbucks twee types van overeenkomsten met [niet-gelieerde productieonderneming 2] die meerdere keren zijn gewijzigd. In een overeenkomst voor het in licentie geven van technologie van [vóór 2008] verleent een gelieerde onderneming van Starbucks, [...], een niet-exclusieve licentie aan [niet-gelieerde productieonderneming 2] voor het gebruik van onder meer de

⁽⁷⁴⁾ Starbucks Coffee BV heeft op grond van deze overeenkomst het recht derden een licentie te verlenen om Starbucks-winkels te ontwikkelen, te bezitten en te exploiteren onder de merknaam en met behulp van de technologie en knowhow.

⁽⁷⁵⁾ Volgens de leveringsovereenkomst [...].

⁽⁷⁶⁾ Starbucks heeft uitgelegd dat de leveringsovereenkomsten door Starbucks [...] worden gesloten en dat het om standaardovereenkomsten gaat waarvan de onderliggende voorwaarden door Starbucks [...] worden bepaald, zie de opmerkingen van Starbucks, punt 6.14.

technologie en knowhow van Starbucks voor de productie en de verkoop van gebrande koffie aan geselecteerde derden met wie Starbucks leveringsovereenkomsten heeft gesloten, zoals [niet-gelieerde productieonderneming 5] [...]. [Niet-gelieerde productieonderneming 2] moet de diensten zo verrichten dat de gebrande koffie van hoge kwaliteit is. Hiervoor moet [niet-gelieerde productieonderneming 2] onder meer voldoen aan bepaalde door Starbucks vastgestelde normen voor kwaliteitscontrole. In de overeenkomst voor het in licentie geven van technologie is bepaald dat [niet-gelieerde productieonderneming 2] geen vergoedingen hoeft te betalen voor de licentie ⁽⁷⁷⁾. In een overeenkomst voor de levering van groene koffie is bepaald dat [niet-gelieerde productieonderneming 2] verplicht is om groene koffiebonen exclusief van Starbucks aan te kopen tegen een vaste vergoeding [per een bepaalde hoeveelheid];

- [niet-gelieerde productieonderneming 3], (hierna „[niet-gelieerde productieonderneming 3]” genoemd), [...]. In het kader van een licentieovereenkomst voor het branden van koffie van [na 2008] verleent [niet-gelieerde productieonderneming 3] diensten op het gebied van koffiebranden. De koffie wordt verkocht aan Starbucks en aan een joint venture van [niet-gelieerde productieonderneming 3] en Starbucks, die [niet-gelieerde productieonderneming 3-Starbucks joint venture] heet en de Starbucks-winkels in [een bepaald land] exploiteert. [Niet-gelieerde productieonderneming 3] betaalt Starbucks [...] een vergoeding voor het branden van koffie van [...] USD [per een bepaalde hoeveelheid] groene koffie die wordt geproduceerd en aan de [niet-gelieerde productieonderneming 3-Starbucks joint venture] wordt verkocht;
- [niet-gelieerde productieonderneming 4], (hierna „[niet-gelieerde productieonderneming 4]” genoemd), [...]. Om het branden van koffie uit te besteden werden met [niet-gelieerde productieonderneming 4] drie types van overeenkomsten gesloten, waarvan enkel de [...]overeenkomst inzake aankoop van [na 2008] werd verstrekt. Daarin stelt Starbucks [niet-gelieerde productieonderneming 4] aan om koffieproducten te vervaardigen, te verpakken, te produceren en te leveren. De overeenkomsten voorzien niet in een aan Starbucks te betalen vergoeding of royalty. De productie moet volgens bepaalde door Starbucks opgelegde productspecificaties en -normen gebeuren. In de overeenkomst is bepaald dat [niet-gelieerde productieonderneming 4] de producten aan Starbucks en haar gelieerde ondernemingen moet verkopen tegen een prijs die de groene koffiebonen kosten (volgens Starbucks zijn de groene koffiebonen daarom slechts een doorstroomkost voor [niet-gelieerde productieonderneming 4]) en toeleveringskosten omvat waaraan een conversievergoeding wordt toegevoegd. Deze conversievergoeding omvat vergoedingen voor het branden [...]. De formule voor de prijsstelling wordt dan omgezet in een verkoopprijs [per een bepaalde hoeveelheid] gebrande koffie. Volgens Starbucks resulteert dit in een marge van [5-10] % op de totale conversiekosten, maar zij gaf geen verdere aanwijzingen over hoe tot deze beweerde opslag werd gekomen;
- [niet-gelieerde productieonderneming 5] (hierna „[niet-gelieerde productieonderneming 5]” genoemd), [...]. Starbucks heeft op [vóór 2008] drie types van overeenkomsten met [niet-gelieerde productieonderneming 5] gesloten. In een leveringsovereenkomst gaat Starbucks de verplichting aan om gebrande koffiebonen, concentraat en andere koffie-ingrediënten aan [niet-gelieerde productieonderneming 5] te leveren voor een prijs die gebaseerd is op een formule die wordt gebruikt voor de prijsstelling van koffie-ingrediënten voor de retailactiviteiten in de winkels van Starbucks [...]. [...] De [...]overeenkomst, die een productie- en distributieovereenkomst is, verleent [niet-gelieerde productieonderneming 5] het recht om bepaalde voorverpakte kant-en-klare dranken met het Starbucks-merk binnen een bepaald gebied exclusief te distribueren. De productie moet volgens bepaalde door Starbucks opgelegde productspecificaties en -normen gebeuren. De [...]overeenkomst voorziet niet in een door [niet-gelieerde productieonderneming 5] aan Starbucks te betalen vergoeding of royalty. Ingevolge de overeenkomst voor het in licentie geven van het handelsmerk en technologie mag [niet-gelieerde productieonderneming 5] zowel het Starbucks-merk als de technologie en knowhow gebruiken voor de productie van de overeengekomen producten. [Niet-gelieerde productieonderneming 5] betaalt een licentievergoeding van [10-15] % van de nettoverkoop, met toepassing van een correctiemechanisme, wat volgens Starbucks resulteert in een vergoeding van ongeveer [10-15] % van de nettoverkoop van kant-en-klare dranken ⁽⁷⁸⁾;
- [niet-gelieerde productieonderneming 6] (hierna „[niet-gelieerde productieonderneming 6]” genoemd), [...]. Starbucks heeft op [vóór 2008] drie types van overeenkomsten met [niet-gelieerde productieonderneming 6] gesloten die later zijn gewijzigd. In een leveringsovereenkomst gaat Starbucks de verplichting aan om gebrande koffiebonen, concentraat en andere koffie-ingrediënten aan [niet-gelieerde productieonderneming 6] te leveren voor een prijs die gebaseerd is op een formule die wordt gebruikt voor de prijsstelling van koffie-ingrediënten voor de retailactiviteiten in de winkels van Starbucks [...]. [...] De productie- en distributieovereenkomst verleent [niet-gelieerde productieonderneming 6] het recht om bepaalde voorverpakte kant-en-klare dranken met het Starbucks-merk exclusief te distribueren in [een bepaald land]. De productie moet volgens bepaalde door Starbucks opgelegde productspecificaties en -normen gebeuren. De productie- en distributieovereenkomst voorziet niet in een door [niet-gelieerde productieonderneming 6] aan Starbucks te betalen vergoeding of royalty. Ingevolge de overeenkomst voor het in licentie geven van het handelsmerk en technologie mag [niet-gelieerde productieonderneming 6] zowel het Starbucks-merk als de technologie en

⁽⁷⁷⁾ [...].

⁽⁷⁸⁾ [...].

knowhow gebruiken voor de productie van de overeengekomen producten. [Niet-gelieerde productieonderneming 6] betaalt een licentievergoeding afhankelijk van het product. Volgens Starbucks bedraagt deze vergoeding tussen [de 5 en 10] % van de nettoverkoop van kant-en-klare dranken ⁽⁷⁹⁾;

- [niet-gelieerde productieonderneming 7] (hierna „[niet-gelieerde productieonderneming 7]” genoemd), [...]. Starbucks heeft op [na 2008] drie types van overeenkomsten met [niet-gelieerde productieonderneming 7] gesloten die later zijn gewijzigd. In een leveringsovereenkomst gaat Starbucks de verplichting aan om koffie-ingrediënten aan [niet-gelieerde productieonderneming 7] te leveren, [...], tegen een vastgestelde prijs [per een bepaalde hoeveelheid]. De productie- en distributieovereenkomst verleent [niet-gelieerde productieonderneming 7] het recht om bepaalde voorverpakte kant-en-klare dranken met het Starbucks-merk binnen een bepaald gebied exclusief te distribueren. De productie moet volgens bepaalde door Starbucks opgelegde productspecificaties en -normen gebeuren. De productie- en distributieovereenkomst voorziet niet in een door [niet-gelieerde productieonderneming 7] aan Starbucks te betalen vergoeding of royalty. Ingevolge de overeenkomst voor het in licentie geven van het handelsmerk en technologie mag [niet-gelieerde productieonderneming 7] zowel het Starbucks-merk als de technologie en knowhow gebruiken voor de productie van de overeengekomen producten. [Niet-gelieerde productieonderneming 7] betaalt afhankelijk van het gebied een licentievergoeding van tussen [de 10 en 20] % van de nettoverkoop.

- (149) De hierboven genoemde contracten van Starbucks met [niet-gelieerde productieonderneming 5], [niet-gelieerde productieonderneming 6] en [niet-gelieerde productieonderneming 7] werden in drie categorieën ingedeeld: i) leveringsovereenkomsten, vergelijkbaar met de leveringsovereenkomst tussen SMBV en de ontwikkelaars, zoals beschreven in overweging 144, ii) productie- en distributieovereenkomsten, vergelijkbaar met de overeenkomst tussen SMBV en Alki LP, en iii) overeenkomsten voor het in licentie geven van het handelsmerk en technologie, vergelijkbaar met de ADOA tussen Starbucks Coffee BV en de winkels, zoals beschreven in overweging 48. Van deze drie types overeenkomsten tussen Starbucks en [niet-gelieerde productieonderneming 5], [niet-gelieerde productieonderneming 6] en [niet-gelieerde productieonderneming 7] moeten de wederpartijen van Starbucks alleen in het kader van het laatstgenoemde type een royalty betalen.

- (150) Daarnaast heeft Starbucks vier andere overeenkomsten voor het branden van koffie aan de Commissie verstrekt, met [niet-gelieerde productieonderneming 8], [niet-gelieerde productieonderneming 1], [niet-gelieerde productieonderneming 9] en [niet-gelieerde productieonderneming 10]:

- de productie- en leveringsovereenkomst met [niet-gelieerde productieonderneming 8] dateert van [na 2008]. Hierin is bepaald dat [niet-gelieerde productieonderneming 8] tegen een vooraf bepaalde prijs ⁽⁸⁰⁾ gearomatiseerde koffie moet produceren voor Starbucks. In [...] is bepaald dat [niet-gelieerde productieonderneming 8] zich strikt moet houden aan een technische handleiding voor, onder meer, de vervaardiging van de producten. In [...] is bepaald dat Starbucks [niet-gelieerde productieonderneming 8] een royaltyvrije licentie verleent voor het gebruik van de knowhow in verband met het productieproces;
- de productie- en leveringsovereenkomst met [niet-gelieerde productieonderneming 1] dateert van [na 2008]. Hierin staat dat [niet-gelieerde productieonderneming 1] tegen een vooraf bepaalde prijs ⁽⁸¹⁾ bepaalde koffie-producten moet produceren voor Starbucks. In [...] is bepaald dat [niet-gelieerde productieonderneming 1] zich strikt moet houden aan een technische handleiding voor, onder meer, de vervaardiging van de producten. De overeenkomst voorziet niet in een door [niet-gelieerde productieonderneming 1] aan Starbucks te betalen vergoeding of royalty;
- de productie- en leveringsovereenkomst met [niet-gelieerde productieonderneming 9] dateert van [na 2008]. Hierin staat dat [niet-gelieerde productieonderneming 9] tegen een vooraf bepaalde prijs ⁽⁸²⁾ gearomatiseerde koffie moet produceren voor Starbucks. In [...] is bepaald dat [niet-gelieerde productieonderneming 9] zich strikt moet houden aan een technische handleiding voor, onder meer, de vervaardiging van de producten. De productie- en leveringsovereenkomst voorziet niet in een door [niet-gelieerde productieonderneming 9] aan Starbucks te betalen vergoeding of royalty. In de overeenkomst wordt ook verwezen naar een overeenkomst voor het in licentie geven van technologie en het handelsmerk, die echter niet werd verstrekt;
- de productieovereenkomst met [niet-gelieerde productieonderneming 10] dateert van [na 2008] en betreft de productie en het branden van groene koffiebonen voor Starbucks door een [...] koffiebranderij die

⁽⁷⁹⁾ Ibid. [...].

⁽⁸⁰⁾ [...].

⁽⁸¹⁾ [...].

⁽⁸²⁾ [...].

rechtstreeks koffiebonen aankoopt. De overeenkomst voorziet niet in een door [niet-gelieerde productieonderneming 10] aan Starbucks te betalen vergoeding of royalty. In [...] van de overeenkomst wordt duidelijk gemaakt dat Starbucks de intellectuele-eigendomsrechten bezit voor de koffiemelange, de tijd-temperatuurcurve van het verloop van de branding en het eindpunt van de branding, enz. Starbucks betaalt [niet-gelieerde productieonderneming 10] een vergoeding voor de koffie [per een bepaalde hoeveelheid], die wordt bepaald aan de hand van een specifieke formule waarbij minder in rekening wordt gebracht voor het branden dan voor het verpakken.

2.9.1. Argumenten van Starbucks met betrekking tot de overeenkomsten met derden en met Starbucks Manufacturing Corp.

- (151) Naast de in overweging 148 genoemde contracten verstrekke Starbucks een analyse van de vergelijkbaarheid van die contracten met de royaltybetalingen van SMBV aan Alki LP.
- (152) Binnen de overeenkomsten waarbij Starbucks immateriële vaste activa (handelsmerken en bepaalde specifieke koffiegerelateerde knowhow) in licentie gaf voor exploitatie door een derde maakt Starbucks een onderscheid tussen: i) derden die de immateriële vaste activa gebruikten voor het vervaardigen van producten met koffi-ingrediënten van Starbucks in het kader van overeenkomsten voor het branden van koffie ([niet-gelieerde productieonderneming 3] en [niet-gelieerde productieonderneming 2]), en ii) derden die dergelijke vervaardigde producten rechtstreeks aan afnemers distribueerden ([niet-gelieerde productieonderneming 7], [niet-gelieerde productieonderneming 6] en [niet-gelieerde productieonderneming 5]). [Niet-gelieerde productieonderneming 7], [niet-gelieerde productieonderneming 6] en [niet-gelieerde productieonderneming 5] gebruiken de immateriële vaste activa voor de productie van kant-en-klare koffie die zij aan detailhandelaren (voornamelijk supermarkten) verkopen. Volgens Starbucks zijn de door [niet-gelieerde productieonderneming 7], [niet-gelieerde productieonderneming 6] en [niet-gelieerde productieonderneming 5] betaalde royalty's vergelijkbaar met de door SMBV betaalde royalty's, die naar schatting [5-10] % van de verkoop bedragen ⁽⁸³⁾.
- (153) Meer in het algemeen maakte Starbucks binnen alle sinds 2002 met derden gesloten overeenkomsten een onderscheid in verschillende categorieën. Voor zover Starbucks bekend, zouden de belangrijkste categorieën de volgende zijn:
1. overeenkomsten waarbij derden immateriële vaste activa van Starbucks (koffiegerelateerde immateriële vaste activa en handelsmerken) op de markt exploiteren:
 - de licentieovereenkomsten voor het branden van koffie met [niet-gelieerde productieonderneming 2] en [niet-gelieerde productieonderneming 3];
 - de overeenkomsten voor het in licentie geven van het handelsmerk en technologie met [niet-gelieerde productieonderneming 7], [niet-gelieerde productieonderneming 6] en [niet-gelieerde productieonderneming 5] voor de exploitatie van het Starbucks-merk en bepaalde specifieke koffiegerelateerde knowhow;
 2. verschillende overeenkomsten die derden toegang geven tot immateriële vaste activa van Starbucks (technologie, knowhow en handelsmerken) in het kader van een royaltyvrije licentie wegens de specifieke aard van deze overeenkomsten:
 - verschillende overeenkomsten voor gezamenlijke productie en gezamenlijke verpakking waarbij de licentie voor intellectuele eigendom de derde enkel toelaat te produceren in overeenstemming met de specificaties van Starbucks en dient om de intellectuele-eigendomsrechten van Starbucks te beschermen. De partners van Starbucks voor gezamenlijke productie of gezamenlijke verpakking leveren de producten doorgaans weer aan Starbucks en exploiteren de immateriële vaste activa niet op de markt;
 - verschillende distributieovereenkomsten waarbij de licentie voor intellectuele eigendom de distributeur enkel toelaat de producten met het Starbucks-merk door te verkopen en dient om de intellectuele-eigendomsrechten van Starbucks te beschermen. De distributeur exploiteert de immateriële vaste activa van Starbucks niet op de markt;

⁽⁸³⁾ Deze raming is gebaseerd op de som van de in de periode 2008-2014 aan Alki LP betaalde royalty's, gedeeld door [900-1 000] EUR aan inkomsten uit alle producten, die in tabel 5 zijn opgenomen onder de categorieën „REV READY TO DRINK”, „REV PACKAGED COFFEE”, „REV SINGLE SERVE PODS-COFFEE”, „REV SINGLE SERVE PODS-VERISMO”, „REV SOLUBLE COFFEE”, „REV PACKAGED TEA”, „REV BLENDED BEVG MIX”, „REV FRAP COFFEE BASE” en „REV EXTRACT”. Hoewel Starbucks in de ingediende stukken heeft aangegeven dat „REV SINGLE SERVE PODS-COFFEE”, „REV SINGLE SERVE PODS-VERISMO”, „REV SOLUBLE COFFEE”, „REV FRAP COFFEE BASE” en „REV EXTRACT” ook als inkomsten uit administratieve en logistieke ondersteuning moeten worden geclassificeerd, omdat de onderliggende inkomsten die aan de ontwikkelaars worden gefactureerd de waarde vertegenwoordigen die door derden, en niet door SMBV, wordt gecreëerd, is dit volgens Starbucks maar een klein gedeelte van de totale output van SMBV wat het branden van koffie betreft. Daarnaast heeft Starbucks niet aangegeven dat de categorieën „REV PACKAGED TEA” en „REV BLENDED BEVG MIX” koffie omvatten.

3. licentieovereenkomsten met ontwikkelaars op grond waarvan zij het Starbucks-systeem en Starbucks-winkels kunnen exploiteren.

2.9.2. *Commerciële overeenkomst tussen Starbucks US en Starbucks Manufacturing Corp.*

- (154) Starbucks gaf aan dat SMC ⁽⁸⁴⁾, de enige andere onderneming die binnen de Starbucks-groep koffiebrandactiviteiten verricht, Starbucks geen royalty betaalt voor het gebruik van de intellectuele eigendom die verband houdt met de koffiebrandtechnologie en -knowhow of andere intellectuele eigendom. De reden daarvoor is volgens Starbucks dat SMC niet over aparte gecontroleerde rekeningen beschikt en voor Amerikaanse belastingdoeleinden met andere Amerikaanse Starbucks-entiteiten wordt geconsolideerd.

3. REDENEN OM DE PROCEDURE IN TE LEIDEN

- (155) De Commissie heeft besloten de formele onderzoeksprocedure in te leiden, omdat zij zich op het voorlopige standpunt stelde dat de in 2008 met de Nederlandse Belastingdienst gesloten SMBV APA waarin de door de belastingadviseur van Starbucks voorgestelde vergoeding voor de door SMBV in Nederland uitgeoefende functies is goedgekeurd, staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag leek te vormen die onverenigbaar is met de interne markt.
- (156) De Commissie betwijfelde met name of de overeengekomen vergoeding voor de door SMBV uitgeoefende functies in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel.
- (157) In het besluit tot inleiding van de procedure uitte de Commissie meer bepaald ten aanzien van de volgende drie punten twijfel met betrekking tot de eerbiediging van het zakelijkheidsbeginsel in de SMBV APA:
 1. heeft de Nederlandse Belastingdienst SMBV terecht als een loonproducent met laag risico beschouwd toen hij de SMBV APA sloot?
 2. heeft de Nederlandse Belastingdienst terecht de correcties van de belastingadviseur van Starbucks aanvaard toen hij de SMBV APA sloot? en
 3. heeft de Nederlandse Belastingdienst terecht de interpretatie van SMBV met betrekking tot de berekening van de royalty's in haar winst-en-verliesrekening aanvaard, gelet op het feit dat de hoogte van die royalty's niet gekoppeld is aan de waarde van de betrokken intellectuele eigendom?
- (158) In het bijzonder plaatste de Commissie in haar eerste punt van twijfel vraagtekens bij de veronderstelling van de belastingadviseur in het verrekenprijzenrapport dat SMBV geen enkel risico draagt en daarom als een loonproducent of een contractproducent zou moeten worden beschouwd. De Commissie verwees met name naar het bewijs van het voorraadrisico in de financiële rekeningen van SMBV waardoor twijfel zou rijzen over die veronderstelling.
- (159) In het tweede punt van twijfel plaatste de Commissie vraagtekens bij twee opeenvolgende correcties door de belastingadviseur, die beide lijken te zijn bedoeld om één enkel probleem met de vergelijkbaarheid te verhelpen. De eerste correctie bestaat erin dat de kostengrondslag die voor de berekening van de belastbare grondslag van SMBV is gekozen, tot de exploitatiekosten wordt verlaagd. Volgens de belastingadviseur zou dit passend zijn omdat SMBV een loon- of contractproducent zou zijn. Bij een tweede correctie, die in het verrekenprijzenrapport een „correctie voor de conversie-opslag” wordt genoemd, wordt een veelvoud van de COGS afgetrokken van de winst van de bedrijven die als vergelijkingspunten worden gebruikt voor verrekenprijstdoeleinden. Die tweede correctie, die door Nederland als een „correctie van het werkkapitaal” wordt beschreven, verlaagt de belastbare grondslag van SMBV in Nederland, maar noch die correctie, noch de door de belastingadviseur gebruikte methodologie leek gerechtvaardigd.
- (160) Ten slotte plaatste de Commissie in haar derde punt van twijfel vraagtekens bij de zakelijke aard van de royalty die door SMBV aan Alki LP wordt betaald, aangezien het bedrag van de royalty niet gekoppeld leek te zijn aan de waarde van de intellectuele eigendom die hij wordt geacht te vergoeden. Door het gebruik van de TNMM in de verrekenprijsanalyse stemt de royalty in werkelijkheid overeen met de residuele winst van SMBV, d.w.z. alle winst die door SMBV boven [9-12] % van de exploitatiekosten wordt gerealiseerd, worden tot een fiscaal aftrekbare royalty omgevormd (zie afbeelding 2).

⁽⁸⁴⁾ Zie overweging 140 voor de financiële gegevens van de onderneming.

4. OPMERKINGEN VAN NEDERLAND

- (161) Nederland heeft op 16 juli 2014 zijn opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend. Het gaat ten eerste in op de reden waarom de in de SMBV APA overeengekomen vergoeding een zakelijke vergoeding is en waarom de door de belastingadviseur gekozen methode de passende methode is om die vergoeding vast te stellen. Ten tweede gaat Nederland in op de reden waarom de SMBV APA SMBV geen selectief voordeel verleent.

4.1. Opmerkingen over verrekenprijzen

- (162) Volgens Nederland heeft de in de SMBV APA overeengekomen vergoeding een zakelijk karakter en is de TNMM de passende methode om in deze zaak een zakelijke uitkomst te bereiken. Nederland argumenteert dat verrekenprijzen geen exacte wetenschap zijn en dat er derhalve een range aan zakelijke waarden is waarbinnen de verrekenprijs zich kan bevinden.
- (163) Nederland voert aan dat volgens de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen de beloning voor transacties tussen twee onafhankelijke ondernemingen doorgaans de functies zal weerspiegelen die door elke onderneming worden uitgeoefend, en dat de functieanalyse daarom centraal zou moeten staan in de beoordeling van het zakelijke karakter van de vergoeding van SMBV. Volgens de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen zijn de contractuele voorwaarden het startpunt wanneer moet worden nagegaan of het zakelijkheidsbeginsel correct is toegepast.
- (164) Volgens Nederland omvat de intellectuele eigendom wat betreft kennis en informatie over koffie die Starbucks aan Alki LP heeft toegewezen het gebruik van technologie en knowhow met betrekking tot de receptuur voor het mengen van koffiebonen, het proces voor het branden van koffie en de productie van andere afgeleide koffieproducten.
- (165) Nederland merkt op dat de overeenkomst voor het branden van koffie tussen Alki LP en SMBV niet louter als een licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom kan worden beschouwd. Die overeenkomst is een productieovereenkomst met een duur van vijftig jaar en heeft betrekking op het branden van groene koffiebonen door SMBV. De overeenkomst voor het branden van koffie is een contract tussen een opdrachtgever en een opdrachtnemer, waarin ook de terbeschikkingstelling van een intellectuele-eigendomsrecht is geregeld.
- (166) Alki LP is niet in Nederland gevestigd en hoeft overeenkomstig de internationale verdeling van heffingsbevoegdheden geen belasting in Nederland te betalen. De activiteiten die door de werknemers van SMBV worden verricht, en altijd door hen zijn verricht, zijn de volgende:
1. productie-/koffiebrandactiviteiten: dit gebeurt door productiepersoneel, koffiebrandtechnici, onderhoudspersoneel, personeel voor kwaliteitsbewaking en magazijnpersoneel;
 2. logistiek en administratief ondersteunende activiteiten.
- (167) Nederland voert aan dat het van begin af aan de opzet van Starbucks is geweest een uitvoerende koffiebrandrij met laag risico op te richten, en dat de feiten en omstandigheden in de loop der jaren niet significant zijn gewijzigd. Het voert aan dat, aangezien er bij SMBV geen sprake was van een bedrijfsherstructurering, de Commissie geen delen uit hoofdstuk 9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 kan aanhalen, omdat de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 nog niet beschikbaar waren toen de SMBV APA werd gesloten. Op grond van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen moet het gebruik van kennis achteraf worden voorkomen.
- (168) Volgens Nederland is SCTC verantwoordelijk voor de aankoop van de groene koffiebonen. Het voert voorts aan dat SMBV niet bij de aankoop van de grondstoffen betrokken is, aangezien SMBV volgens de overeenkomst voor het branden van koffie enkel grondstoffen mag aankopen bij partijen die door Alki LP zijn aangewezen. SMBV vervult slechts een administratieve rol in het voorraadbeheer en draagt het uiteindelijke voorraadrisk niet.
- (169) Met betrekking tot de administratieve rol voert Nederland meer bepaald aan dat het op grond van de overeenkomst voor de aankoop van groene koffie weliswaar SMBV is die de nodige informatie met betrekking tot de aan te kopen groene koffiebonen moet verstrekken, maar dat SMBV die informatie van Alki LP en — op een door Alki LP voorgeschreven wijze — van de ontwikkelaars ontvangt. SMBV doet dus niet meer dan de specificaties doorgeven, nadat zij de daarvoor vereiste informatie heeft ontvangen. Volgens Nederland leidt die combinatie tot een situatie waarin de rol van de grondstoffen vergelijkbaar is met die van het leveren van goederen op consignatiebasis.
- (170) Ten aanzien van het uiteindelijke voorraadrisk voegt Nederland toe dat SMBV weliswaar de juridische titel met betrekking tot alle voor de productieactiviteiten gebruikte producten en materialen houdt en voorzieningen voor waardeverliezen van voorraden heeft aangelegd, maar dat de kosten waarvoor die voorzieningen zijn aangelegd, uiteindelijk niet door SMBV worden gedragen. Gelet op de wijze waarop de royaltybetaling op grond van de overeenkomst voor het branden van koffie wordt bepaald, worden die kosten uiteindelijk door Alki LP gedragen.

- (171) Volgens Nederland zijn er bij de zakelijke onderhandelingen met de ontwikkelaars/kopers van Starbucks geen werknemers van SMBV betrokken. Met betrekking tot de prijsstelling voert Nederland aan dat Starbucks [...] de wereldwijde prijsformules bepaalt. De accountants bij Starbucks [...] bezorgen SMBV via Alki LP de prijslijst (de [...] price list) en die prijzen worden berekend met behulp van de wereldwijde prijsformules waarop de leveringsovereenkomsten tussen SMBV en de ontwikkelaars zijn gebaseerd. De door SMBV betaalde aankoop prijs voor groene koffiebonen wordt afgeleid van een prijsformule waarin aspecten als [...] zijn opgenomen. Als de onderliggende kosten stijgen of dalen, wordt ook de kostengrondslag aangepast die voor de prijsstelling tussen SMBV en haar ontwikkelaars wordt gehanteerd. De ontwikkelaars zijn daarenboven verplicht koffie en wezenlijke goederen aan te kopen in het kader van de tussen Starbucks Coffee BV en de ontwikkelaars gesloten ADOA.
- (172) Volgens Nederland werkt SMBV niet op grond van een loonproductiecontract. De contractuele betrekking leidt tot een situatie waarin de groene koffiebonen juridisch, doch zonder een functionele bijdrage, bij SCTC worden aangekocht en de kopers in rekening worden gebracht. Ondanks het gebrek aan functionaliteit wat de aankoop en verkoop betreft, moeten de voorraden echter overeenkomstig de boekhoudnormen op de balans van SMBV voorkomen.
- (173) De hierboven beschreven contractuele betrekkingen tussen SMBV, Alki LP, SCTC en de ontwikkelaars leiden volgens Nederland tot de conclusie dat SMBV een producent met een laag risicoprofiel is; deze conclusie wordt verder gestaafd door de functieanalyse. SMBV moet dus door Nederland worden beschouwd als de „minst complexe entiteit” (onderzochte partij), wier zakelijke vergoeding aan de hand van een benchmarkstudie moet worden bepaald.
- (174) Volgens Nederland zijn in de voor de uitvoering van een benchmarkstudie gebruikte databases geen details zoals de prijzen of voorwaarden van transacties opgenomen. De beschikbare informatie is beperkt tot een vergelijking van de exploitatieresultaten voor de entiteit als geheel. De TNMM is internationaal de meest gebruikte methode. Volgens Nederland wordt dit bevestigd in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 en in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995, die van toepassing waren toen de SMBV APA werd gesloten.
- (175) In het licht van de productiefunctie van SMBV wordt door SMBV een kostengerelateerde winstniveau-indicator gehanteerd (TNMM met een winststopslag op de kosten). In dit verband beklemtoont Nederland dat de Nederlandse Belastingdienst, overeenkomstig paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen ⁽⁸⁵⁾, zijn onderzoek van de verrekenprijzen altijd begint vanuit het perspectief van de door de belastingplichtige gehanteerde methode. In punt 2 van het besluit Verrekenprijzen is ook bepaald dat Nederland geen best method rule toepast. Dit startpunt, dat volgens Nederland met de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen in overeenstemming is, wordt ook in de SMBV APA gebruikt en heeft ertoe geleid dat de TNMM wordt aanvaard met de door SMBV voorgestelde winstniveau-indicator.
- (176) Gelet op de rol van SMBV als loonproducent zijn de relevante kosten om de kostengrondslag te bepalen die voor de berekening van de winststopslag wordt gebruikt, de kosten die tot toegevoegde waarde hebben geleid. In het geval van SMBV zijn de exploitatiekosten volgens Nederland de relevante kosten met toegevoegde waarde waarop een winststopslag wordt toegepast. Op basis van de benchmark is de winststopslag [9-12] % van de exploitatiekosten. SMBV heeft een laag risicoprofiel en geen toegevoegde waarde met betrekking tot de grondstoffen en vervult een ondersteunende rol voor de niet-koffiegerelateerde producten. De exploitatiekosten die met die beperkte ondersteunende activiteiten gepaard gaan, zijn in de kostengrondslag opgenomen. Daardoor worden die activiteiten ook beloond met een winststopslag van [9-12] %.
- (177) Met betrekking tot de correcties voor de verschillen in vergelijkbaarheid voert Nederland aan dat er op het ogenblik dat het verrekenprijzenrapport waarop de SMBV APA is gebaseerd, werd opgesteld, geen instructies waren voor de behandeling van producenten met een laag risicoprofiel. Het erkent dat de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 meer instructies bevatten over correcties voor verschillen in vergelijkbaarheid, met inbegrip van correcties van het werkkapitaal, maar voert aan dat die voorbeelden slechts richtsnoeren zijn en dat dit betekent dat andere benaderingen ook tot een zakelijke uitkomst kunnen leiden. Nederland voert bovendien aan dat de vraag of de SMBV APA al dan niet met het zakelijkheidsbeginsel in overeenstemming is, moet worden beoordeeld op basis van de op dat ogenblik beschikbare kennis en bestaande OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, d.w.z. de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995. Daarom kon de bijlage bij hoofdstuk III van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, waarin een werkvoorbeeld van een correctie voor verschillen in vergelijkbaarheid is opgenomen, evenmin worden toegepast.
- (178) Nederland heeft ook een gevoeligheidsanalyse van de zakelijke range gemaakt, berekend volgens de methode in het verrekenprijzenrapport, als sommige van de parameters worden gewijzigd. Nederland wijzigde de periode van

⁽⁸⁵⁾ In paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 (en ook in paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010) wordt verwezen naar situaties waarin „zelfs de belastingplichtige met de beste bedoelingen te goeder trouw fouten kan maken vanwege de complexiteit van de te beoordelen feiten” (vertaling Commissie).

de vergelijking en herberekende als zakelijk beschouwde ranges voor de perioden 2008-2012 en 2003-2012, in vergelijking met de range van 2001-2005 in het verrekenprijzenrapport. Daarnaast herberekende Nederland de range als het percentage van de COGS dat van de vergoeding onder de tweede correcties wordt afgetrokken, niet Euribor plus 50 basispunten maar Euribor minus 50 basispunten zou zijn, en ten slotte als het gelijk was aan het percentage dat door Nederland het current account rate wordt genoemd. Nederland berekende ook de door SMBV behaalde marge als een percentage van de exploitatiekosten en de grondstofkosten (exclusief de kosten die verband houden met thee en andere COGS van intermediaire aard) voor de perioden 2008-2012 en 2003-2012 en vergeleek deze met de opslag op de totale kosten voor vergelijkbare ondernemingen, zowel op EBT-niveau als op EBIT-niveau, in dezelfde perioden. Op basis van die simulaties is de conclusie van Nederland dat als één van de punten van twijfel van de Commissie zou worden aanvaard, dit nog altijd zou leiden tot een vergoeding binnen de zakelijke range. Overeenkomstig de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen zijn correcties niet toegestaan wanneer de vergoeding binnen de zakelijke range valt.

- (179) Ten slotte betwist Nederland meer algemeen de stelling dat het naliet de onderliggende contracten op te vragen op basis waarvan kon worden aangetoond dat het niveau van het door SMBV gedragen risico beperkt was, met als argument dat dit niet nodig was omdat elke APA altijd een kritische aanname bevat dat de voorgestelde feiten en omstandigheden correct lijken te zijn en de APA kan worden beëindigd mochten de feiten niet correct zijn voorgesteld. Nederland voert daarenboven aan dat het niet alle contracten hoeft op te vragen, omdat het beschikte over de historische achtergrond van hoe de branderij was opgericht ⁽⁸⁶⁾.

4.2. Opmerkingen over de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag

- (180) Nederland voert voorts aan dat er geen selectief voordeel is verleend aan SMBV en dat er geen sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (181) Nederland legt uit dat het zakelijkheidsbeginsel in artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb is opgenomen en verder in het besluit Verrekenprijzen is uitgewerkt, dat volledig in overeenstemming is met artikel 9 van het OESO-modelbelastingverdrag. Nederland herhaalt wat ook in het besluit Verrekenprijzen zelf wordt gesteld, namelijk dat dat besluit specifiek is gericht op aspecten die de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen voor interpretatie openlaten of waar er gebrek aan duidelijkheid is.
- (182) Nederland voert met name aan dat er in situaties met betrekking tot verrekenprijzen slechts sprake kan zijn van een selectief voordeel als wordt aangetoond dat uitdrukkelijk van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen en het besluit Verrekenprijzen is afgeweken en dat er bij de beoordeling van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel kennelijke fouten zijn gemaakt, of als van een vast nationaal beleid wordt afgeweken. De beoordelingsvrijheid van de Belastingdienst bij de beoordeling en goedkeuring van methoden en uitkomsten in individuele zaken impliceert echter op geen enkele manier selectiviteit of willekeurige behandeling. Omdat Nederland de uitkomst van de SMBV APA als een aanvaardbare benadering van een marktprijs beschouwt, is het van mening dat die geen voordeel voor SMBV inhoudt.
- (183) Nederland voert voorts aan dat het door de Commissie toegepaste referentiestelsel, dat het gewone belastingstelsel is op basis van het verschil tussen winst en verlies van een onderneming die haar activiteiten onder normale marktvoorwaarden uitoefent, niet correct is bepaald. Volgens Nederland zou het correcte referentiestelsel de vennootschapsbelastingwetgeving moeten zijn, waarin het zakelijkheidsbeginsel in artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb is opgenomen, en het besluit Verrekenprijzen, dat verdere richtsnoeren biedt voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Nederland voert aan dat er geen selectief voordeel kan zijn zolang de SMBV APA niet van artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen afwijkt.
- (184) Met betrekking tot de gehanteerde TNMM voert Nederland aan dat iedere belastingplichtige op grond van het besluit Verrekenprijzen in principe vrij is in de keuze van een verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode leidt tot een zakelijke uitkomst voor de specifieke transactie. De twijfels die de Commissie heeft geuit over het gebruik van de TNMM gaan dus verder dan de twijfels die de Nederlandse Belastingdienst op grond van het besluit Verrekenprijzen met betrekking tot deze verrekenprijsmethode kon hebben. Voorts beklemtont Nederland dat het besluit Verrekenprijzen alleen voorschrijft dat een verrekenprijsanalyse tot een range van zakelijke uitkomsten leidt, en niet tot een precieze zakelijke prijs.

⁽⁸⁶⁾ Nederland verwijst in dit verband ook naar een niet-bindende mededeling van de Commissie over de werkzaamheden van het Gemeenschappelijk EU-forum Verrekenprijzen (zie COM(2007) 71), waarin het volgende is verklaard: „De belastingadministraties moeten alles in het werk stellen om de lasten die de beoordeling met zich brengt tot een minimum te beperken door slechts relevante informatie op te vragen”.

- (185) Daarnaast voert Nederland aan dat het besluit geen rekening lijkt te houden met het feit dat gelieerde en niet-gelieerde ondernemingen zich niet altijd in een soortgelijke juridische en feitelijke situatie bevinden. Er zijn altijd verschillen tussen gelieerde en niet-gelieerde ondernemingen, wat volgens Nederland ook in de beschikking Groepsrentebox van de Commissie is erkend ⁽⁸⁷⁾.
- (186) Ten slotte merkt Nederland op dat als de Commissie haar eigen interpretatie van de fiscale beginselen van de lidstaten zou opleggen, de soevereiniteit van Nederland zou worden aangetast.

5. OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN

5.1. Opmerkingen van Starbucks op het besluit tot inleiding van de procedure en het verzoek om marktinformatie

- (187) Starbucks heeft op 16 januari 2015 haar opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend. Daarnaast heeft Starbucks de Commissie marktinformatie meegedeeld bij brieven van 13 april 2015, 29 mei 2015, 10 september 2015 en 23 september 2015. De opmerkingen van Starbucks lijken sterk op die van Nederland, in die zin dat beide aanvoeren dat de vergoeding in de SMBV APA zakelijk was en SMBV geen selectief voordeel verleende.
- (188) Om te beginnen voert Starbucks aan dat SMBV slechts beperkte functies met laag risico uitoefent ter ondersteuning van de wereldwijde Starbucks-organisatie bij de bediening van het EMEA-gebied. Tot staving van dat argument [...]. Volgens Starbucks is de eerste verantwoordelijkheid van SMBV het branden en verpakken van koffie alsook logistieke en administratieve activiteiten om te garanderen dat de verschillende goederen snel en efficiënt aan de ontwikkelaars worden geleverd.
- (189) Met betrekking tot de gekozen structuur voert Starbucks aan dat een overeenkomst voor het branden van koffie op consignatiebasis werd overwogen maar dat dit onpraktisch zou zijn geweest en tot een administratief complexe situatie en te veel transacties tussen ondernemingen zou hebben geleid. Om de administratieve en juridische structuur af te stemmen op de fysieke stroom van goederen, besloot Starbucks ten behoeve van de efficiëntie SMBV te gebruiken als de contractsluitende en facturerende entiteit. Een gevolg van die structuur is dat de voorraden (groene koffiebbonen, niet-koffiegerelateerde producten en niet-strategische goederen) op de balans van SMBV voorkomen, omdat de boekhoudnormen en -praktijken de juridische productstroom volgen. Starbucks voert echter aan dat de rol van SMBV als contractsluitende en facturerende entiteit louter van administratieve aard is en niet leidt tot een overdracht van risico's of commerciële verantwoordelijkheden naar haar omdat het op grond van de overeenkomst voor het branden van koffie eerder Alki LP is die, met de steun van Starbucks US, alle economische risico's van SMBV draagt, met inbegrip van het voorraadrisico. Bovendien is SMBV weliswaar de partij die met de ontwikkelaars een contract sluit, maar gebeurt dit op basis van standaardovereenkomsten en onderliggende voorwaarden die door Starbucks US worden bepaald. Omdat SMBV het juridische eigendomsrecht verwerft, zou de voorraad tot slot op haar balans moeten voorkomen, wat volgens Starbucks ook verklaart waarom SMBV voorzieningen voor waardeverliezen van voorraden aanlegde, waarvoor zij volgens de SMBV APA wordt vergoed.
- (190) Met betrekking tot de gekozen verrekenprijsmethode vergelijkt Starbucks de taak van Alki LP met die van SMBV, hoewel dit niet in het verrekenprijzenrapport wordt aangehaald. Starbucks voert aan dat SMBV alleen alledaagse uitvoeringstaken heeft op het gebied van het branden van koffie, het verpakken van koffie en het bieden van logistieke en administratieve ondersteuning, terwijl Alki LP de waardevolle intellectuele eigendom licenseert en het ondernemingsrisico draagt, en dat SMBV daarom de minst complexe entiteit is. De TNMM vormt dus de meest passende verrekenprijsmethode. Starbucks voert aan dat de CUP-methode niet geschikt zou zijn geweest voor verrekenprijsdoeleinden omdat er geen vergelijkbare transacties zijn die lijken op de regeling tussen Alki LP en SMBV. In elk geval moet de Nederlandse Belastingdienst het verrekenprijzenonderzoek beginnen op basis van de door de belastingplichtige gekozen methode.
- (191) Starbucks herinnert eraan dat de toepassing van een verrekenprijsmethode doorgaans leidt tot een reeks van waarden die even verdedigbaar zijn omdat verrekenprijzen geen exacte wetenschap zijn, en dat een verrekenprijsanalyse door haar aard zal resulteren in een range van zakelijke uitkomsten en een conclusie over *een* zakelijke prijs, en niet over *de* zakelijke prijs.
- (192) Wat de correcties betreft, deze hebben tot doel rekening te houden met belangrijke verschillen tussen de functieprofielen van SMBV en de in de steekproef opgenomen vergelijkbare ondernemingen teneinde tot een passende zakelijke vergoeding te komen. Die correcties waren volgens Starbucks passend, in bepaalde opzichten conservatief en zeker geen onderschatting van de vergoeding van SMBV voor de uitgeoefende functies. Om de redelijkheid van de opslag van [9-12] % verder aan te tonen, heeft Starbucks [de belastingadviseur] gevraagd om

⁽⁸⁷⁾ Beschikking 2009/809/EG van de Commissie van 8 juli 2009 betreffende de regeling inzake de groepsrentebox C-4/07 (ex N 465/06) die Nederland voornemens is ten uitvoer te leggen (PB L 288 van 4.11.2009, blz. 26).

een vergelijking te maken tussen de daadwerkelijk door SMBV behaalde resultaten en de daadwerkelijke resultaten die in de periode 2008-2012 door vergelijkbare ondernemingen werden behaald. Uit die retrospectieve analyse blijkt dat de opslag van [9-12] % ruim binnen de passende ranges is gebleven. Dit bevestigt verder de zakelijke aard van de voor SMBV toegepaste verrekenprijsmethode die is opgenomen in de APA die met de Nederlandse Belastingdienst is gesloten. Starbucks verzocht [een advocatenkantoor] ook om een second opinion over de vraag of het zakelijkheidsbeginsel in het verrekenprijzenrapport van 2007 correct was toegepast. [Het advocatenkantoor] voerde geen eigen onderzoek van de feiten uit, maar beoordeelde het verrekenprijzenrapport en de documenten die de belastingadviseur ter beschikking had. Zij concludeerde dat het zakelijkheidsbeginsel op redelijke wijze was toegepast op de groepsinterne transacties van SMBV.

- (193) Net als Nederland voert Starbucks voorts aan dat de Commissie het referentiekader niet correct bepaalde. Starbucks voert aan dat het referentiestelsel het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting zou moeten zijn en meer bepaald artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb, het besluit Verrekenprijzen en de administratieve praktijk van de Nederlandse Belastingdienst. Volgens beide partijen zouden er slechts bezwaren met betrekking tot staatssteun kunnen zijn als de SMBV APA afwijkt van de normale interpretatie en toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in Nederland. Voorts voert Starbucks aan dat een bepaling van een benchmarkgroep van belastingplichtigen ontbreekt en dat gelieerde en niet-gelieerde ondernemingen zich niet altijd in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden ⁽⁸⁸⁾. Ten slotte bekritiseert Starbucks de benadering van de Commissie omdat deze in strijd zou zijn met de „wezen boven vorm-benadering” van de Nederlandse Belastingdienst.
- (194) In haar in antwoord op het verzoek van de Commissie aan Starbucks om marktinformatie ingediende stukken bracht Starbucks de standpunten naar voren die in de overwegingen 151 tot en met 154 zijn beschreven. Voorts gaf Starbucks aan dat de Commissie voor haar beoordeling geen informatie mag gebruiken die dateert van na de SMBV APA.
- (195) Op 24 juli 2015 diende Starbucks een rapport in dat [een managementadviesbureau], een managementadviesbureau, had opgesteld in antwoord op haar verzoek om de beloningsmodellen voor productie en logistieke/administratieve diensten te onderzoeken. Volgens Starbucks staat het rapport haar standpunt inzake het beloningsmodel en de gekozen winstniveau-indicator ⁽⁸⁹⁾.

5.2. Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

- (196) De NOB voert aan dat het antwoord op de vraag of een specifieke fiscale behandeling van een belastingplichtige in het kader van een APA staatssteun vormt, zou moeten worden gebaseerd op de Nederlandse wetgeving, administratieve praktijk en toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op het ogenblik waarop die APA werd gesloten. Zij voert ook aan dat de Nederlandse Belastingdienst op grond van het besluit Verrekenprijzen geen best method rule toepast (d.w.z. dat hij niet zou verlangen dat de beste methode voor de berekening van de belastinggrondslag wordt gebruikt) en dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel gewoonlijk een zakelijke range oplevert in plaats van één enkele zakelijke prijs. De NOB merkt op dat de verwijzing in het besluit tot inleiding van de procedure naar de voorzichtige onafhankelijke marktdeelnemer een nieuw soort EU-norm voor de beoordeling van het zakelijke karakter van de onderliggende regeling lijkt in te voeren, die uitstijgt boven en verder gaat dan de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen. Zij vraagt dat wordt bevestigd dat de Commissie het binnenlandse rechtstelsel als een referentiekader zal gebruiken en geen andere norm. Zij voert voorts aan dat belastingplichtigen gewettigd vertrouwen zouden moeten hebben dat APA's die op basis van de nationale interpretatie van de binnenlandse wetgeving zijn gesloten, geen staatssteun vormen.

5.3. VNO-NCW

- (197) Het VNO-NCW drukt zijn bezorgdheid uit over de toepassing van het criterium van de voorzichtige onafhankelijke marktdeelnemer en dringt erop aan dat bij de beoordeling van de selectiviteit de nationaal toegepaste verrekenprijsregels als het ijkpunt worden gebruikt. Het voert aan dat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel doorgaans een zakelijke range oplevert in plaats van één enkele verrekenprijs.

⁽⁸⁸⁾ Zie Beschikking 2009/809/EG, reeds aangehaald.

⁽⁸⁹⁾ Volgens het rapport is een marge op de COGS enkel gerechtvaardigd wanneer de dienstverlener verantwoordelijk is voor zaken als productontwikkeling/O&O, strategische planning in de toeleveringsketen, strategische aanbestedingen en inkomstengenererende activiteiten (d.w.z. marketing, prijsstelling en het genereren van vraag) en ook de daarmee verbonden risico's draagt en beheert. Volgens Starbucks oefent SMBV deze functies niet uit. Voorts vermeldt het rapport dat functies zoals dagelijkse planning, niet-strategische aanbestedingen, conversie, afhandeling van bestellingen, opslag/logistiek en facturering zonder commerciële risico's met betrekking tot de betrokken producten alleen een marge rechtvaardigen op de eigen exploitatiekosten van de dienstverlener.

5.4. ATOZ

- (198) Het voornaamste argument van ATOZ houdt verband met de rechtsgrondslag voor het besluit tot inleiding van de procedure. Volgens ATOZ wordt in het besluit tot inleiding van de procedure niet nagegaan of de prijsovereenkomst in de SMBV APA afwijkt van de Nederlandse administratieve praktijk, van de gebruikelijke praktijk van andere belastingdiensten of van OESO-normen, maar wordt louter geconcludeerd dat de prijsovereenkomst het zakelijkheidsbeginsel niet eerbiedigt. ATOZ voert aan dat het lijkt dat de Commissie zich op het standpunt stelt dat er een objectieve zakelijkheidsnorm is, die op de OESO-beginselen is gebaseerd en op een of andere manier in de EU-wetgeving is vastgelegd en het nationale recht en de nationale praktijk van de lidstaten overstijgt. Volgens ATOZ zou de Commissie echter moeten nagaan of de SMBV APA met het Nederlandse recht in overeenstemming is. ATOZ voert aan dat de benadering van de Commissie onder meer rechtsonzekerheid creëert bij multinationals.

5.5. Oxfam

- (199) Oxfam heeft in haar opmerkingen meegedeeld dat zij het onderzoek van de Commissie steunt, en de Commissie aangemoedigd om haar onderzoekscapaciteit te vergroten, onder meer omdat zij beter geplaatst kan zijn dan nationale instanties om de praktijk van fiscale rulings van de lidstaten structureel te beoordelen. Zij roept de Commissie op ervoor te zorgen dat passende sancties worden getroffen in zaken waarin het bestaan van een selectief voordeel wordt bevestigd, en dat schadelijke fiscale praktijken snel worden afgeschaft.

5.6. BAK

- (200) De BAK treedt de argumenten van de Commissie in het besluit tot inleiding van de procedure bij en voert aan dat dit soort overeenkomsten en juridische structuren over het algemeen de wereldwijd betaalde belastingen verlagen, wat negatieve gevolgen heeft voor de consumenten en werknemers.

6. OPMERKINGEN VAN ONDERNEMING X

- (201) Onderneming X, die niet wil dat haar identiteit wordt bekendgemaakt, heeft naar aanleiding van het besluit tot inleiding van de procedure opmerkingen ingediend bij de Commissie. Volgens die onderneming, die in de hoedanigheid van concurrent van Starbucks oordeelt, zou de toegevoegde waarde van het koffiebrandproces (branden en verpakken, de kost van de verpakkingsmaterialen buiten beschouwing gelaten) aan groene koffie gemiddeld gelijk zijn aan 13-17 % van de kosten van groene koffie, in het geval van gebrande en gemalen koffie of koffie in bonen. Volgens die onderneming zouden die percentages op alle distributiekanaalen van toepassing zijn.

7. DOOR CONCURRENTEN VAN STARBUCKS VERSTREKTE INFORMATIE IN ANTWOORD OP HET VERZOEK OM MARKTINFORMATIE

7.1. Door de Commissie in het kader van het verzoek om marktinformatie gecontacteerde ondernemingen

- (202) Zoals beschreven in overweging 20 heeft de Commissie contact opgenomen met vier concurrenten van Starbucks en hun om marktinformatie verzocht over hun bedrijfsmodel en hun waardetoevoegende activiteiten, om haar beoordeling van de SMBV APA te kunnen voltooien. Die vier concurrenten zijn Onderneming Y, Dallmayr, Nestlé en Melitta. Deze vier ondernemingen werden gekozen omdat al deze ondernemingen actief zijn in het segment van het koffiebranden en omdat zij als groepsondernemingen inzicht kunnen verschaffen in de organisatie van koffiebrandactiviteiten in een geïntegreerde onderneming.

7.2. Dallmayr

- (203) Dallmayr heeft per brief van 27 april 2015 geantwoord op het verzoek om marktinformatie van de Commissie.
- (204) Dallmayr deelde de Commissie mee dat het branden van koffie ofwel als afzonderlijke activiteit wordt uitgevoerd ofwel verticaal geïntegreerd is in een bedrijf. Grotere ondernemingen voeren het branden doorgaans in eigen beheer uit. De aankoopfunctie is doorgaans geïntegreerd met het branden. Dallmayr besteedt het branden niet uit.
- (205) Dallmayr acht de betaling van een royalty door een derde die diensten op het gebied van koffiebranden verleent, eerder ongebruikelijk. Dallmayr zou eigenlijk verwachten dat de klant de koffiebrander betaalt, niet omgekeerd.

7.3. Nestlé

- (206) Nestlé heeft per brief van 20 mei 2015 geantwoord op het verzoek om marktinformatie van de Commissie. Nestlé heeft aangegeven dat de drie elementen die belangrijk zijn voor het toevoegen van waarde wat koffie betreft, de kwaliteit (het type boon), de branding (de kleur door het branden) en de maalgraad zijn. De onderneming deelde ook mee dat zij het branden niet uitbesteedt en dat niet zou doen vanwege het belang van het branden voor de ontwikkeling van de smaak van het product.

7.4. Melitta

- (207) Melitta heeft per brief van 26 mei 2015 geantwoord op het verzoek om marktinformatie van de Commissie. Melitta heeft de situaties geschetst waarin zij het branden van koffiebonen zou kunnen uitbesteden. Die situaties zijn de volgende: i) wanneer de machines om specifieke types van producten te vervaardigen zoals specifieke verpakkingsformaten of softpads, niet beschikbaar zijn in haar fabriek, ii) wanneer de machines om oploskoffie te produceren niet beschikbaar zijn in haar fabriek, en iii) wanneer de verkoop de beschikbare brand- en verpakkingscapaciteit in haar fabriek overtreft. In dat laatste geval, wanneer het branden en het verpakken vanwege capaciteitsbeperkingen worden uitbesteed, worden groene koffiebonen van Melitta gezonden naar de opdrachtnemer die de koffie brandt en tot een afgewerkt product verpakt. Dat afgewerkte product wordt dan aan Melitta geleverd. Een dergelijk contract bestond een aantal jaren met dezelfde opdrachtnemer.
- (208) Om de kwaliteit en smaak van het afgewerkte product te garanderen, verstrekt Melitta de derde aan wie het branden is uitbesteed hetzij specificaties voor de brandcurve hetzij vastgestelde smaakprofielen.
- (209) De contractuele regeling voorziet niet in royalty's die aan Melitta worden betaald wanneer het branden wordt uitbesteed.

7.5. Onderneming Y

- (210) Onderneming Y heeft per brief van 27 april 2015 geantwoord op het verzoek om marktinformatie van de Commissie. De Commissie heeft per brief van 11 mei 2015 een verduidelijking gevraagd, waarop Onderneming Y op 21 mei 2015 heeft geantwoord.
- (211) Onderneming Y besteedt het branden van koffie niet aan derden uit. Het branden wordt uitgevoerd door een onderneming van de groep, die door Onderneming Y als loonproducent wordt aangemerkt. Die koffiebrandrierij betaalt geen royalty's voor het gebruik van de intellectuele eigendom of de knowhow die in het koffiebrandproces wordt gebruikt.
- (212) De onderneming betaalt licentievergoedingen voor het gebruik van IT-systemen. Voor de vergoeding van de onderneming van de groep, die door Onderneming Y als een loonproducent wordt aangemerkt, vormen de productiekosten, met uitzondering van de grondstofkosten, de kostengrondslag. De productiekosten zijn met name energie, afschrijving van de machines (zoals bijvoorbeeld de koffiebrand- en de verpakkingslijn), personeelskosten, IT-kosten en onderhoud van de machines.

8. OPMERKINGEN VAN NEDERLAND OVER DE OPMERKINGEN VAN DERDEN, OVER DE OPMERKINGEN VAN ONDERNEMING X EN DE ANTWOORDEN OP HET VERZOEK OM MARKTINFORMATIE

8.1. Opmerkingen van Nederland over de opmerkingen van derden

- (213) Nederland heeft bij brieven van 20 en 26 april 2015 volledig ingestemd met de opmerkingen van Starbucks, de NOB, het VNO-NCW en ATOZ. Met betrekking tot de opmerkingen van Oxfam voert Nederland aan dat dit opmerkingen zijn over schadelijke belastingconcurrentie in het algemeen en niet de zaak SMBV in het bijzonder betreffen. Nederland beschouwt de argumenten van de BAK als onjuist en wenst er daarom geen opmerkingen over te geven.

8.2. Opmerkingen van Nederland over de opmerkingen van onderneming X

- (214) Per brief van 11 maart 2015 heeft Nederland verklaard dat het geen inhoudelijk antwoord kan geven op de opmerkingen van onderneming X, omdat Nederland geen functieanalyse en benchmark van de anonieme concurrent heeft gekregen.

8.3. Opmerkingen van Nederland over de opmerkingen van Dallmayr en Onderneming Y

- (215) Per brief van 27 mei 2015 heeft Nederland zijn opmerkingen ingediend op de door Dallmayr en Onderneming Y verstrekte marktinformatie. Algemeen verklaart Nederland dat de functieanalyse en de contractuele regelingen ontbreken en dat het dus erg moeilijk is om een vergelijking te maken omdat beide ondernemingen het branden niet uitbesteden aan een onafhankelijke derde.
- (216) Met betrekking tot Dallmayr verklaart Nederland dat de omschrijving van branden van Dallmayr uitgebreider is dan louter het branden van koffie, omdat de aankoopfunctie en het branden van koffie geïntegreerd zijn. Nederland voert voorts aan dat SMBV geen verkoopactiviteiten verricht met betrekking tot koffie en niet-koffiege-relateerde producten, terwijl Dallmayr op dit punt anders georganiseerd lijkt te zijn. Voorts voert Nederland aan dat de vergoeding in de betrekking opdrachtgever-opdrachtnemer van Dallmayr plaatsvindt op grond van het gewicht en de prijs van de groene koffiebonen, waardoor het risico van de bezettingsgraad bij de opdrachtnemer wordt gelegd, terwijl dit bij SMBV niet het geval is.
- (217) Met betrekking tot Onderneming Y verklaart Nederland dat het branden van koffie als een routineactiviteit wordt beschouwd en dat de koffiebranderij wordt vergoed tegen een cost-plusmarge, waarbij de kosten van de groene koffiebonen geen deel uitmaken van de kostengrondslag. Volgens Nederland is deze benadering volledig in overeenstemming met de SMBV APA.

8.4. Opmerkingen van Nederland over de opmerkingen van Nestlé

- (218) Wat Nestlé betreft, verklaart Nederland dat alle drie de elementen die volgens Nestlé waarde toevoegen bij koffie eigenschappen zijn die worden bereikt door activiteiten van andere ondernemingen van de Starbucks-groep en niet door SMBV (de aankoop en kwaliteitscontrole van de bonen gebeurt door SCTC, de brandcurves worden door Alki LP verstrekt en de Starbucks-winkels malen de koffie).

8.5. Opmerkingen van Nederland over de opmerkingen van Melitta

- (219) Wat Melitta betreft, verklaart Nederland dat de drie situaties waarin Melitta het branden van koffie uitbestedt op een aantal punten verschillen van de situatie van SMBV. In de eerste en derde situatie ligt het punt van overeenkomst in het feit dat de aankoopfunctie ook niet door de producent wordt uitgeoefend, maar de verschillen zijn volgens Nederland de duur van het contract voor het branden (jaarlijks contract tegenover de overeenkomst voor het branden van koffie met een looptijd van 50 jaar) en het risico van de bezettingsgraad (dat volgens Nederland bij Alki LP wordt gelegd, terwijl dit bij Melitta blijft). De tweede situatie is volgens Nederland te verschillend om een vergelijking te kunnen maken, omdat het hier niet alleen over het branden van koffiebonen gaat, maar ook over de productie van volledige producten.

8.6. Opmerkingen van Nederland op de brieven van Starbucks van 13 april, 29 mei 2015, 10 en 11 september 2015 en 23 september 2015

- (220) Per brief van 19 juni 2015 heeft Nederland zijn opmerkingen ingediend op de door Starbucks verstrekte marktinformatie. In die opmerkingen herhaalde Nederland zijn standpunt dat het van mening is dat het correcte referentiestelsel het Nederlandse nationale belastingstelsel is, en met name artikel 8b Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen. Het voert aan dat artikel 8b en het besluit Verrekenprijzen altijd gelden voor transacties binnen de groep, ongeacht of een onderneming al dan niet om een APA heeft verzocht. Bovendien verklaart Nederland dat de TNMM internationaal de meest gebruikte methode is en dat Nederland geen best method rule toepast. Het voert ook aan dat de TNMM als voordeel heeft dat een land de verrekenprijs enkel unilateraal hoeft te beoordelen en dat een mogelijk hogere of lagere verrekenprijs voor de groene koffiebonen geen invloed zou hebben op de belastinggrondslag van SMBV omdat de kosten van de bonen worden uitgesloten van de kostengrondslag waarop de marge wordt toegepast.
- (221) In zijn brief van 25 september 2015 herhaalt Nederland zijn standpunt dat SMBV op basis van het verrekenprijzenrapport, de contractuele betrekkingen tussen SMBV en haar wederpartijen, alsook het werkelijke gedrag van SMBV als een producent met een laag risicoprofiel moet worden beschouwd. Nederland voert voorts aan dat het een gangbare praktijk is in Nederland dat unieke functies zoals een combinatie van het beheren van immateriële vaste activa en het overnemen van ondernemingsrisico's niet kunnen worden gebenchmarkt en dat het daarom logisch is dat de royaltybetalingen als een restpost worden berekend. Volgens Nederland wordt zijn standpunt dat de SMBV APA van zakelijke aard is en volledig in overeenstemming is met de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen ondersteund door de second opinion van [een advocatenkantoor] (reeds eerder verstrekt, zie overweging 192), de opmerkingen van Onderneming Y ⁽⁹⁰⁾, de door Nederland uitgevoerde gevoeligheidsanalyse (reeds eerder

⁽⁹⁰⁾ In het geval van Onderneming Y wordt de opslag ook enkel op exploitatiekosten toegepast.

verstrekt, zie overweging 178) en door meerdere artikelen van belastingdeskundigen. Hoewel volgens Nederland een CUP-methode niet op de situatie van SMBV kan worden toegepast, blijkt volgens Nederland bovendien uit een op de CUP-methode lijkende analyse van de contracten tussen Starbucks en derden inzake het branden of gezamenlijk produceren van koffieproducten (zie overweging 152) dat de royaltybetalingen van SMBV aan Alki LP niet te hoog waren ⁽⁹¹⁾.

- (222) In zijn brief van 7 oktober 2015 herhaalt Nederland zijn argument dat de CUP-methode niet toepasbaar is op de royaltybetaling van SMBV aan Alki LP. Nederland voert bovendien aan dat de door SMBV aan SCTC betaalde prijs voor groene koffiebonen een zakelijke prijs is en baseert zich hiervoor op het feit dat [niet-gelieerde productieonderneming 2] een hogere prijs voor groene koffiebonen betaalde dan SMBV in het kader van haar contract met Starbucks. Ten slotte verstrekke Nederland financiële informatie over elf ondernemingen uit verschillende lidstaten van de Unie die alle onder de NACE-code „Verwerking van thee en koffie” zijn geregistreerd. In die informatie gaf het aan dat de winstgevendheid van al deze ondernemingen per saldo vergelijkbaar is met of lager is dan die van SMBV en dat sommige van deze ondernemingen zelfs meerdere boekjaren verlies hebben geleden.

9. BEOORDELING VAN DE BETWISTE MAATREGEL

9.1. Bestaan van staatssteun

- (223) Volgens artikel 107, lid 1, van het Verdrag zijn steunmaatregelen van een lidstaat of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.
- (224) Volgens vaste rechtspraak kan een maatregel slechts als steun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag worden aangemerkt indien alle in die bepaling neergelegde voorwaarden zijn vervuld ⁽⁹²⁾. De algemene regel luidt dan ook dat, om een maatregel als staatssteun in de zin van die bepaling te kunnen aanmerken, het in de eerste plaats moet gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd; in de tweede plaats moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden; in de derde plaats moet hij een onderneming een selectief voordeel verschaffen, en in de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen ⁽⁹³⁾.
- (225) Wat de eerste voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft: de SMBV APA werd gesloten door de Nederlandse Belastingdienst, die deel uitmaakt van de overheid van Nederland. Die APA impliceert dat de Nederlandse Belastingdienst een door Starbucks voorgestelde winsttoerekening aanvaardt, op basis waarvan SMBV de vennootschapsbelasting bepaalt die zij jaarlijks aan Nederland verschuldigd is. De SMBV APA kan derhalve aan Nederland worden toegerekend.
- (226) Wat de bekostiging van de maatregel met staatsmiddelen betreft, heeft het Hof van Justitie consequent geoordeeld dat een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen een fiscaal gunstige behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de personen waarop die behandeling van toepassing is, verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, een steunmaatregel van de staat vormt ⁽⁹⁴⁾. De Commissie zal hieronder aantonen dat de SMBV APA leidt tot een verlaging van de belasting die SMBV in Nederland verschuldigd is, doordat wordt afgeweken van de belasting die SMBV anders had moeten betalen op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting. De SMBV APA moet bijgevolg worden geacht tot een verlies van staatsmiddelen te leiden, omdat alle belastingverlagingen voor SMBV leiden tot een verlies van belastinginkomsten waarover Nederland anders had kunnen beschikken.
- (227) Wat de tweede voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft: SMBV maakt deel uit van de Starbucks-groep, een lichaam dat wereldwijd en in alle lidstaten van de Unie actief is, zodat alle steun in zijn voordeel het

⁽⁹¹⁾ Hoewel de meeste derden andere specifieke activiteiten uitoefenen naast het branden van koffie, ondernemingsrisico's dragen of zelf ontwikkelde intellectuele eigendom bezitten, zijn volgens Nederland de vergoedingen die deze derden aan Starbucks betalen (ofwel in de vorm van een hogere aankoop prijs voor koffiebonen, ofwel in de vorm van een royalty op inkomsten) vergelijkbaar met deze van SMBV. Volgens Nederland konden echter lagere vergoedingen of prijzen worden verwacht vanwege het complexere profiel van sommige van deze derden.

⁽⁹²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 september 2010, *Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 38, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽⁹³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 september 2010, *Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 39, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁽⁹⁴⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 november 2011, *Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, C-106/09 P en C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, punt 72 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

handelsverkeer binnen de Unie ongunstig kan beïnvloeden. Daarnaast wordt een door de staat genomen maatregel geacht de mededinging te vervalsen of te dreigen te vervalsen wanneer deze de concurrentiepositie van de begunstigde kan verbeteren ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen ⁽⁹⁵⁾. In zoverre de SMBV APA SMBV ontslaat van een verschuldigde belasting die zij anders had moeten betalen op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting, vervalst die APA de mededinging of dreigt zij die te vervalsen doordat de financiële positie van Starbucks wordt versterkt, zodat ook de vierde voorwaarde voor de vaststelling van steun in deze zaak vervuld is.

- (228) Wat de derde voorwaarde voor de vaststelling van steun betreft, zal de Commissie vanaf overweging 252 en verder aantonen waarom zij van oordeel is dat de SMBV APA Starbucks een selectief voordeel verleent, in zoverre die leidt tot een verlaging van de belasting die SMBV in Nederland verschuldigd is, doordat wordt afgeweken van de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting had moeten betalen, waardoor alle voorwaarden voor een vaststelling van steun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag vervuld zijn.

9.2. Bestaan van een selectief voordeel

- (229) Volgens vaste rechtspraak „[legt] artikel 107, lid 1, van het Verdrag de verplichting [op][...] om te bepalen of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere, die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Wanneer dat het geval is, voldoet de betrokken maatregel aan de voorwaarde van selectiviteit” ⁽⁹⁶⁾.
- (230) Het Hof van Justitie heeft in belastingzaken een analyse in drie stappen ontwikkeld om te bepalen of een specifieke belastingmaatregel selectief is ⁽⁹⁷⁾. Om te beginnen wordt bepaald welke algemene of normale belastingregeling in de lidstaat van toepassing is: „het referentiestelsel”. Ten tweede wordt bepaald of de betrokken belastingmaatregel een afwijking van dat stelsel vormt, in zoverre hij een onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, gelet op aan het stelsel inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Indien de maatregel een afwijking van het referentiestelsel vormt, wordt vervolgens in de derde stap van de analyse bepaald of die maatregel gerechtvaardigd is door de aard of de algemene opzet van het referentiestelsel. Een maatregel die een afwijking van de toepassing van het referentiestelsel vormt, kan worden gerechtvaardigd, wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van dat belastingstelsel voortvloeit ⁽⁹⁸⁾. Als dat het geval is, is de belastingmaatregel niet selectief. De bewijslast in die derde stap ligt bij de lidstaat.

9.2.1. Bepaling van het referentiestelsel

9.2.1.1. Referentiestelsel bestaande uit het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting

- (231) Met het oog op de selectiviteitsanalyse bestaat een referentiestelsel in de regel uit een coherent geheel van regels die op grond van objectieve criteria gelden voor alle ondernemingen die binnen het toepassingsgebied ervan vallen zoals dat door de doelstelling ervan is omschreven.
- (232) In deze zaak is het referentiestelsel volgens de Commissie het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting, dat de belasting van de winst van alle belastingplichtige ondernemingen in Nederland als doelstelling heeft ⁽⁹⁹⁾. In Nederland gevestigde ondernemingen zijn binnenlandse belastingplichtigen ⁽¹⁰⁰⁾; ze worden onderworpen aan vennootschapsbelasting op hun wereldwijde inkomen ⁽¹⁰¹⁾. Niet in Nederland gevestigde

⁽⁹⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 17 september 1980, Phillip Morris Holland, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, punt 11. Arrest van het Gerecht van 15 juni 2000, Alzetta e.a./Commissie, T-298/97, T-312/97 enz., ECLI:EU:T:2000:151, punt 80.

⁽⁹⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 3 mei 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, punt 40.

⁽⁹⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos, C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417.

⁽⁹⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos, C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, punt 65.

⁽⁹⁹⁾ Zie ook arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, Paint Graphos, C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, punt 50.

⁽¹⁰⁰⁾ Artikel 2 Wet Vpb.

⁽¹⁰¹⁾ Het standaardtarief van de Wet Vpb is 25 %. Er zijn twee belastbare schijven. Voor de eerste schijf, d.w.z. een belastbaar inkomen tot 200 000 EUR, geldt een lager tarief van 20 %.

ondernemingen (buitenlandse belastingplichtigen) zijn onderworpen aan belasting op inkomen uit Nederlandse bronnen ⁽¹⁰²⁾. De vraag of een onderneming voor belastingdoeleinden geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd, wordt beoordeeld op basis van feitelijke omstandigheden. Belangrijke factoren bij die beoordeling zijn de plaats van werkelijke leiding en de locatie van het hoofdkantoor. Op grond van de Wet Vpb worden alle naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen geacht binnenlandse belastingplichtigen te zijn ⁽¹⁰³⁾.

- (233) Volgens artikel 3.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001, die via artikel 8 Wet Vpb ook op betalers van vennootschapsbelasting van toepassing is, moet de belastbare jaarlijkse winst worden bepaald volgens goed koopmansgebruik en met inachtneming van een bestendige gedragslijn ⁽¹⁰⁴⁾. Volgens goed koopmansgebruik kan bijvoorbeeld rekening worden gehouden met niet-gerealiseerde verliezen, terwijl nog niet gerealiseerde winst buiten beschouwing kan worden gelaten.
- (234) De belastbare winst stemt in de regel overeen met de boekhoudkundige winst, zoals die uit de winst-en-verliesrekening van de onderneming blijkt. Er kunnen echter aanpassingen worden gedaan op grond van specifieke fiscale bepalingen, zoals toepasselijke fiscale stimulansen, de deelnemingsvrijstelling, correcties op het belastingresultaat uit transacties die niet aan het zakelijkheidsbeginsel voldoen, en de toepassing van verschillende afschrijvingsregels op grond van belasting- of boekhoudkundige voorschriften ⁽¹⁰⁵⁾.
- (235) In het geval van niet-geïntegreerde/binnenlandse op zichzelf staande ondernemingen die op de markt actief zijn, is de bepaling van de belastbare winst eerder rechtlijnig, aangezien die gebaseerd zijn op het verschil tussen inkomen en kosten die op een concurrerende markt gelden, maar in het geval van geïntegreerde ondernemingen zoals Starbucks moeten voor de bepaling van de belastbare winst vervangende maatstaven worden gebruikt. Op zichzelf staande, niet-geïntegreerde ondernemingen kunnen hun boekhoudkundige winst als uitgangspunt nemen voor de bepaling van de belastinggrondslag waarop de Nederlandse vennootschapsbelasting van toepassing is, aangezien die winst afhangt van de door de markt gedicteerde prijzen van de gekochte inputs en de door de onderneming verkochte producten en diensten. Een geïntegreerde onderneming die met ondernemingen van dezelfde ondernemingsgroep handelt, zal daarentegen eerst de prijzen moeten ramen die ter bepaling van de belastbare winst op die transacties binnen de groep moeten worden toegepast, waarbij die raming wordt bepaald door dezelfde onderneming die zeggenschap heeft over de groep in plaats van door de markt te worden gedictéerd.
- (236) Dit verschil in de bepaling van de belastbare winst van niet-geïntegreerde ondernemingen, d.w.z. ondernemingen die niet tot een ondernemingsgroep behoren en dus op zichzelf staan, en geïntegreerde ondernemingen, d.w.z. ondernemingen die tot een ondernemingsgroep behoren, is echter niet van invloed op de doelstelling van het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting, namelijk de belasting van de winst van alle ondernemingen die in Nederland aan belasting zijn onderworpen, ongeacht of zij al dan niet geïntegreerd zijn. Omdat in het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting de winst van alle in Nederland gevestigde ondernemingen op dezelfde wijze worden belast zonder onderscheid tussen groepsondernemingen en ondernemingen die niet onder zeggenschap staan, moeten beide soorten ondernemingen worden geacht zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te bevinden in het licht van de intrinsieke doelstelling van dat stelsel ⁽¹⁰⁶⁾. Omdat de SMBV APA tot doel heeft de belastinggrondslag van SMBV te bepalen met het oog op het heffen van vennootschapsbelasting op grond van dat stelsel, is het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting het referentiestelsel waaraan die APA moet worden getoetst om te bepalen of Starbucks een selectief voordeel heeft genoten. Voor de bepaling van het referentiestelsel voor de selectiviteitsanalyse in deze zaak is het dus zonder belang dat de belastbare winst voor geïntegreerde en niet-geïntegreerde ondernemingen noodzakelijkerwijs op een andere manier wordt bereikt.
- (237) Dit wordt ook bevestigd door artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen waarbij het OESO-zakelijkheidsbeginsel in de Nederlandse belastingwetgeving wordt omgezet. In de inleiding van het besluit Verrekenprijzen wordt het volgende verklaard: „Het uitgangspunt van het Nederlands beleid op het terrein van internationaal fiscaal recht ten aanzien van het arm's-lengthbeginsel is dat dit beginsel deel uitmaakt van de Nederlandse fiscale rechtsorde via het ruime inkomensbegrip van artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001.”

⁽¹⁰²⁾ Artikel 3 Wet Vpb en hoofdstuk III van de Wet Vpb, waarin is bepaald dat buitenlandse ondernemingen worden belast op: 1. inkomen uit een onderneming die wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of van een vaste vertegenwoordiger in Nederland, 2. inkomen en kapitaalwinsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken, 3. inkomen en kapitaalwinsten uit rechten die samenhangen met de exploratie en de exploitatie van in Nederland of het Nederlands deel van het continentaal plat aanwezige natuurlijke rijkdommen, 4. alle vergoedingen voor werkzaamheden die worden verricht als bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam, 5. inkomen uit rechten op de winst van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd voor zover zij niet opkomen uit effectenbezit, en 6. inkomen en kapitaalwinsten uit schuldvorderingen met betrekking tot een aanmerkelijk belang.

⁽¹⁰³⁾ Artikel 2, vierde lid, Wet Vpb.

⁽¹⁰⁴⁾ Dit wordt als volgt geformuleerd: „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.”

⁽¹⁰⁵⁾ Hoofdstuk II en III van de Wet Vpb.

⁽¹⁰⁶⁾ In het algemeen worden alle ondernemingen die inkomsten hebben, geacht zich in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie te bevinden uit het oogpunt van de directe vennootschapsbelasting.

Artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 luidt als volgt: „Winst uit een onderneming (winst) is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming.”. In het besluit Verrekenprijzen wordt dus door de verwijzing naar artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de begrippen inkomsten en winst „onder welke naam en in welke vorm ook, uit een onderneming” geen onderscheid gemaakt tussen inkomsten en winst die door een groepsonderneming worden verkregen, of door een op zichzelf staande onderneming.

- (238) Volgens Nederland en Starbucks heeft de Commissie eerder in haar beschikking betreffende de groeps-rentebox ⁽¹⁰⁷⁾ besloten dat groepsondernemingen en ondernemingen die niet onder zeggenschap staan, niet tot hetzelfde referentiestelsel behoren ⁽¹⁰⁸⁾. Zij lijken daardoor te impliceren dat het referentiestelsel waaraan de selectiviteit moet worden getoetst, slechts ondernemingen kan omvatten waarvoor verrekenprijzeregels van toepassing zijn, d.w.z. groepsondernemingen.
- (239) Om te beginnen herinnert de Commissie eraan dat zij niet door haar beschikkingspraktijk is gebonden. Elke potentiële steunmaatregel moet op basis van zijn eigen merites worden beoordeeld op grond van de objectieve criteria van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, zodat zelfs als zou worden aangetoond dat er een andere beschikkingspraktijk bestaat, die praktijk niet van invloed zou kunnen zijn op de vaststellingen van dit besluit ⁽¹⁰⁹⁾.
- (240) Anders dan door Nederland en Starbucks wordt aangevoerd, bevestigt de beschikking betreffende de groeps-rentebox hoe dan ook niet dat wanneer een belastingmaatregel ten gunste van een geïntegreerde onderneming wordt genomen, het referentiestelsel noodzakelijkerwijs beperkt moet zijn tot die soorten ondernemingen. De doelstelling van de belastingmaatregel waarop de beschikking betreffende de groepsrentebox betrekking heeft, is niet vergelijkbaar met deze zaak en de conclusies die Nederland en Starbucks uit die beschikking trekken, zijn derhalve niet van toepassing op deze zaak.
- (241) De regeling inzake de groepsrentebox was destijds door Nederland ingevoerd om het verschil in fiscale behandeling tussen eigen vermogen en vreemd vermogen binnen groepsverband en, als zodanig, arbitrage tussen deze twee vormen van financiering binnen de groep te verminderen ⁽¹¹⁰⁾. De Commissie merkte in haar eindbeschikking op dat gelet op de doelstelling van de maatregel, namelijk het verschil in fiscale behandeling tussen eigen vermogen en vreemd vermogen binnen groepsverband en, als zodanig, arbitrage tussen deze twee vormen van financiering binnen de groep te verminderen, „slechts groepsondernemingen [en niet op zichzelf staande ondernemingen] binnen de groep geconfronteerd [worden] met arbitrage tussen eigen vermogen en vreemd vermogen” ⁽¹¹¹⁾. Het was in het licht van die vaststelling alsook van de doelstelling van de regeling, namelijk „het aanzetten tot arbitrage tussen financiering via een kapitaalinjectie en een lening te verminderen en in dit opzicht fiscale neutraliteit te waarborgen” ⁽¹¹²⁾, dat de Commissie van oordeel was dat het referentiestelsel in die zaak uitsluitend ondernemingen omvatte die aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn en zich met financierings-transacties binnen de groep bezighouden ⁽¹¹³⁾.
- (242) De doelstelling van de SMBV APA is daarentegen de belastinggrondslag van SMBV te bepalen om de Nederlandse vennootschapsbelasting te berekenen die op dat bedrag verschuldigd is. Om te beginnen zou weliswaar kunnen worden aangevoerd dat de doelstelling die aan de beschikking betreffende de groepsrentebox ten grondslag ligt, slechts binnen groepsverband geldig is (zoals het feit dat op zichzelf staande ondernemingen niet met het probleem van arbitrage tussen verschillende financieringsvormen worden geconfronteerd), maar de bepaling van de belastinggrondslag voor de berekening van de jaarlijks verschuldigde vennootschapsbelasting is in gelijke mate relevant voor en toepasselijk op zowel lichamen die deel uitmaken van een groep als op zichzelf staande ondernemingen.
- (243) Ten tweede verricht SMBV weliswaar diensten voor andere ondernemingen van de groep en is zij dus actief binnen groepsverband, maar de transactie die zij uitvoert, zou ook buiten groepsverband kunnen worden uitgevoerd. SMBV is een koffiebranderij en distributiebedrijf. Zoals uit de door Starbucks overgelegde contracten blijkt, besteden andere ondernemingen van de Starbucks-groep die functie aan derden uit ⁽¹¹⁴⁾. Bovendien blijkt uit de antwoorden van de concurrenten op het verzoek om marktinformatie ook dat het branden aan ondernemingen buiten de groep kan worden uitbesteed ⁽¹¹⁵⁾. De activiteiten van SMBV kunnen dus worden uitgeoefend door onafhankelijke ondernemingen en niet alleen binnen een zuiver groeps kader ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Beschikking 2009/809/EG.

⁽¹⁰⁸⁾ Opmerkingen van SMBV op het besluit tot inleiding van de procedure, punt 2.20.

⁽¹⁰⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 20 mei 2010, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, punt 21.

⁽¹¹⁰⁾ In de regeling was bepaald dat het positieve saldo van ontvangen rente op groepsleningen en betaalde rente in het kader van financieringstransacties binnen de groep niet tegen het toenmalige reguliere tarief van de vennootschapsbelasting van 25,5 % werd belast, maar in een „groepsrentebox” tegen het tarief van 5 %.

⁽¹¹¹⁾ Beschikking betreffende de groepsrentebox, overweging 85.

⁽¹¹²⁾ Beschikking betreffende de groepsrentebox, overweging 101.

⁽¹¹³⁾ Beschikking betreffende de groepsrentebox, overweging 107.

⁽¹¹⁴⁾ Zie de overwegingen 148 tot en met 150.

⁽¹¹⁵⁾ Zie het antwoord van Melitta in de overwegingen 207 tot en met 209.

⁽¹¹⁶⁾ Opgemerkt zij echter dat zelfs als SMBV zich met financieringstransacties bezighield, de Commissie de beschikking betreffende de groepsrentebox niet van toepassing zou achten, omdat met de regeling inzake groepsrente, enerzijds, en de bepaling van de belastbare grondslag van SMBV, anderzijds, een andere doelstelling wordt nagestreefd.

- (244) De Commissie concludeert derhalve dat het referentiestelsel waaraan de SMBV APA moet worden getoetst, het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting is, dat in de Nederlandse voorschriften inzake vennootschapsbelasting (Wet Vpb) is vastgesteld. Dat referentiestelsel bestaat met name uit een samenhangende reeks voorschriften die op basis van objectieve criteria van toepassing zijn voor de belasting van de winst zowel van op zichzelf staande ondernemingen, waarbij de belastbare winst gewoonlijk samenvalt met de boekhoudkundige winst (met bepaalde correcties op basis van de belastingwetgeving), als van groepsondernemingen, waarbij de winst aan de hand van verrekenprijzen wordt toegerekend. In het licht van de intrinsieke doelstelling van dat stelsel moeten beide soorten ondernemingen — geïntegreerde en niet-geïntegreerde ondernemingen — worden geacht zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie te bevinden.

9.2.1.2. Artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen vormen niet het passende referentiestelsel.

- (245) Nederland voert aan dat het referentiestelsel het besluit Verrekenprijzen zou moeten zijn, en dat SMBV bijgevolg alleen feitelijk en juridisch vergelijkbaar zou mogen worden geacht met groepsondernemingen die binnen het toepassingsgebied van dat besluit vallen ⁽¹¹⁷⁾. Opdat er van selectiviteit sprake zou zijn, zou dan ook moeten worden aangetoond dat SMBV anders is behandeld dan andere in Nederland belastingplichtige groepslichamen die binnen het toepassingsgebied van het besluit Verrekenprijzen vallen.
- (246) De Commissie aanvaardt deze redenering niet.
- (247) Zoals uitgelegd in overweging 236, is de doelstelling van het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting het belasten van de winst van alle ondernemingen die onder zijn fiscale jurisdictie vallen, ongeacht of die ondernemingen geïntegreerd of niet-geïntegreerd zijn. Zoals uitgelegd in overweging 232, wordt Nederlandse vennootschapsbelasting geheven op de wereldwijde winst van ondernemingen die in Nederland zijn gevestigd (tenzij een belastingverdrag van toepassing is), terwijl niet in Nederland gevestigde ondernemingen, waaronder de Nederlandse vestigingen van buitenlandse ondernemingen, alleen worden belast op specifieke inkomsten in Nederland.
- (248) Door aan te nemen, zoals Nederland doet, dat het referentiestelsel alleen groepsondernemingen omvat, omdat alleen zij bij de toerekening van winst een beroep moeten doen op het in artikel 8b Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen neergelegde zakelijkheidsbeginsel, wordt een kunstmatig onderscheid tussen ondernemingen ingevoerd op basis van hun ondernemingsstructuur voor de bepaling van hun belastbare winst, dat in het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting niet wordt erkend voor de belasting van de winst van ondernemingen die onder zijn fiscale jurisdictie vallen. Het besluit Verrekenprijzen wil er immers juist voor zorgen dat groepsondernemingen en op zichzelf staande ondernemingen op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting op een vergelijkbare wijze worden behandeld, en worden belast op de winst die zij met hun activiteiten genereren, ongeacht of die activiteiten binnen groepsverband worden uitgeoefend of niet.
- (249) De Commissie is van oordeel dat het besluit Verrekenprijzen niet tot doel heeft of kan hebben bijzondere regels voor gelieerde ondernemingen vast te stellen, maar wel de toepassing te verduidelijken van het zakelijkheidsbeginsel op grond van artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb in het licht van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen, aangezien het, zoals door Nederland wordt erkend, betrekking heeft op de punten van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen die ruimte voor een eigen invulling laten of op de punten waar de praktijk om een verduidelijking van de OESO-richtlijnen vraagt. De in het besluit Verrekenprijzen vastgestelde regels zijn dus bedoeld om de fiscale behandeling van gelieerde ondernemingen af te stemmen op de behandeling van niet-gelieerde ondernemingen, aangezien voor transacties tussen gelieerde partijen een zakelijke prijsstelling moet worden bepaald om de situatie van niet-gelieerde partijen te weerspiegelen, met het oog op het heffen van vennootschapsbelasting op hun winst.
- (250) De Commissie stelt hoe dan ook vast dat als de redenering van Nederland en Starbucks dat het besluit Verrekenprijzen bijzondere regels voor geïntegreerde ondernemingen vaststelt, werd aanvaard, het bestaan van die bijzondere regels op zichzelf ertoe zou kunnen leiden dat selectiviteit wordt vastgesteld. In fiscale zaken is er sprake van selectiviteit wanneer een lidstaat een (bepaalde categorie van) onderneming(en) uitsluit van een algemene regel die op alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, van toepassing is. Er is ook sprake van selectiviteit wanneer een bijzondere regeling wordt ingevoerd die afwijkt van die algemene regel ten voordele van bepaalde maar niet alle ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Aangezien de Commissie concludeert dat geïntegreerde en niet-geïntegreerde ondernemingen zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden met betrekking tot de heffing van de Nederlandse vennootschapsbelasting op winst, is de invoering van een bijzondere regeling die alleen van toepassing is op geïntegreerde ondernemingen, die afwijkt van de algemene Nederlandse regels inzake vennootschapsbelasting, op zichzelf selectief van aard, zodat alle voordelen die op grond van die regeling worden verleend, selectief van aard zijn.

⁽¹¹⁷⁾ Opmerkingen van Nederland over punt 3.2 van het besluit tot inleiding van de procedure.

- (251) De Commissie concludeert derhalve dat het referentiestelsel waaraan de SMBV APA in deze zaak moet worden getoetst, het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting is, ongeacht of op grond van dat stelsel vennootschapsbelasting worden geheven op groepsondernemingen of op zichzelf staande ondernemingen.

9.2.2. *Selectief voordeel door een afwijking van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting*

- (252) Nu is vastgesteld dat het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting het referentiestelsel is waaraan de SMBV APA moet worden getoetst, moet worden nagegaan of die APA een afwijking van dat referentiestelsel vormt, waardoor ondernemingen die zich een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, ongelijk worden behandeld.
- (253) Met betrekking tot die tweede stap van de selectiviteitsanalyse zal het antwoord op de vraag of een belastingmaatregel een afwijking van het referentiestelsel vormt, doorgaans samenvallen met de vaststelling van het voordeel dat de begunstigde in het kader van die maatregel is verleend. Wanneer een belastingmaatregel tot een ongerechtvaardigde verlaging leidt van de belasting die verschuldigd is door een begunstigde die anders op grond van het referentiestelsel aan een hoger belastingniveau onderworpen zou zijn geweest, vormt die verlaging immers zowel het door de belastingmaatregel verleende voordeel als de afwijking van het referentiestelsel.
- (254) Volgens het Hof kan bij een individuele steunmaatregel, anders dan bij een regeling, „bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit” ⁽¹¹⁸⁾. In deze zaak is de individuele steunmaatregel waarvan SMBV profiteert, de SMBV APA, waarin een methode voor het bepalen van haar belastbare winst in Nederland voor de functies die zij binnen de Starbucks-groep uitoefent, wordt bekrachtigd, waarna die belastbare winst op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting wordt belast.

9.2.3. *Selectief voordeel dat voortvloeit uit een afwijking van het zakelijkheidsbeginsel*

- (255) Een APA heeft in beginsel als functie vooraf de toepassing van het gewone belastingstelsel op een specifieke zaak vast te stellen, gelet op een reeks feiten en omstandigheden die eigen zijn aan die zaak, gedurende een bepaalde periode en mits die specifieke reeks feiten en omstandigheden in de loop van de toepassing van die APA niet materieel veranderen. Wanneer een APA op een beoordelingsmethode is gebaseerd die zonder rechtvaardiging afwijkt van hetgeen uit een normale toepassing van het gewone belastingstelsel zou voortvloeien, zal die APA worden geacht haar begunstigde een selectief voordeel te verlenen, in zoverre die selectieve behandeling leidt tot een verlaging van de belasting die door die begunstigde verschuldigd is in de betrokken lidstaat, in vergelijking met ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.
- (256) Een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag is een economisch voordeel dat een onderneming onder normale marktvoorwaarden, d.w.z. zonder overheidsmaatregelen, niet zou hebben verkregen ⁽¹¹⁹⁾. Telkens wanneer de financiële situatie van een onderneming door een overheidsmaatregel verbetert, is er dus sprake van een voordeel. Die verbetering wordt aangetoond door de financiële situatie van de onderneming ten gevolge van de betwiste maatregel te vergelijken met de financiële situatie van die onderneming als de maatregel niet was toegekend ⁽¹²⁰⁾. Een voordeel kan zowel in de verlening van positieve economische voordelen bestaan, als in de verlichting van de lasten die normaliter op het budget van een onderneming drukken ⁽¹²¹⁾.
- (257) Zoals uitgelegd in overweging 42 en volgende, heeft Nederland door de sluiting van de SMBV APA een methode aanvaard om de belastbare winst van SMBV in Nederland te bepalen, zoals die door de belastingadviseur van Starbucks in het verrekenprijzenrapport was voorgesteld, waardoor SMBV jaarlijks de door haar in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting kan bepalen gedurende de geldigheidstermijn van die APA. Meer specifiek is in het verrekenprijzenrapport, dat door de SMBV APA is bekrachtigd, bepaald dat de winst die aan die onderneming van de Starbucks-groep moet worden toegerekend, bij ontstentenis van door de markt gedicteerde transacties zoals die voor een niet-geïntegreerde onafhankelijke onderneming zouden bestaan, voortvloeit uit de transacties die zij met de andere ondernemingen van de Starbucks-groep sluit.

⁽¹¹⁸⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362, punt 60. Zie ook het arrest van het Gerecht van 26 februari 2015, Orange/Commissie, T-385/12, ECLI:EU:T:2015:117.

⁽¹¹⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 11 juli 1996, SFEL e.a., C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, punt 60; arrest van het Hof van Justitie van 29 april 1999, Spanje/Commissie, C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210, punt 41.

⁽¹²⁰⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punt 13.

⁽¹²¹⁾ Zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100.

- (258) Het Hof van Justitie heeft reeds verklaard dat een verlaging van de belastbare grondslag die voortvloeit uit een belastingmaatregel, waardoor een belastingbetaler voor transacties binnen de groep verrekenprijzen kan toepassen die niet in de buurt liggen van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, die belastingbetaler een selectief voordeel verleent, doordat de belasting die hij op grond van het gewone belastingstelsel verschuldigd is, wordt verlaagd in vergelijking met onafhankelijke ondernemingen waarvan de boekhoudkundige winst als basis wordt gebruikt om hun belastbare grondslag te bepalen ⁽¹²²⁾.
- (259) In zijn arrest over de Belgische belastingregeling voor coördinatiecentra ⁽¹²³⁾ heeft het Hof van Justitie zich gebogen over een beroep dat was ingesteld tegen een beschikking van de Commissie, waarin onder meer was geconcludeerd dat de methode om het belastbare inkomen op grond van die regeling te bepalen, aan die centra een selectief voordeel verleende ⁽¹²⁴⁾. Op grond van die regeling werd de belastbare winst forfaitair vastgesteld, namelijk als een percentage van het bedrag van de uitgaven en de bedrijfskosten, exclusief personeelskosten en financiële lasten. Het Hof heeft in dat arrest het volgende verklaard: „Om na te gaan of de vaststelling van de belastbare inkomsten als voorzien in de regeling voor coördinatiecentra, deze een voordeel verschaft, moet de genoemde regeling, [...], worden vergeleken met de algemene regeling, die is gebaseerd op het verschil tussen lasten en baten van een onderneming die haar bedrijf uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst.” Vervolgens heeft het Hof verklaard dat „de uitsluiting van [de personeelskosten en de financiële lasten] van de kosten aan de hand waarvan de belastbare inkomsten van deze centra worden vastgesteld, niet [kan] leiden tot verrekenprijzen die in de buurt liggen van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst”, op grond waarvan het Hof concludeerde dat „deze uitsluiting de genoemde centra een economisch voordeel [verschaft]” ⁽¹²⁵⁾.
- (260) Het Hof heeft dus aanvaard dat een belastingmaatregel die ertoe leidt dat een groepsonderneming verrekenprijzen hanteert die geen afspiegeling zijn van de prijzen die zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst, dat wil zeggen prijzen die zijn overeengekomen door onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, die groepsonderneming een voordeel verleent, in zoverre dit leidt tot een verlaging van haar belastbare grondslag en dus van de belasting die zij op grond van het gewone stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is.
- (261) Het beginsel dat transacties binnen de groep moeten worden vergoed als waren deze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, wordt doorgaans het arm's-lengthbeginsel of zakelijkheidsbeginsel genoemd. In het arrest betreffende de Belgische coördinatiecentra heeft het Hof van Justitie het zakelijkheidsbeginsel bekrachtigd als het ijkpunt om te bepalen of een groepsonderneming een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ontvangt ten gevolge van een belastingmaatregel waarbij haar verrekenprijzen en dus haar belastbare grondslag worden vastgesteld.
- (262) Het doel van het zakelijkheidsbeginsel is ervoor te zorgen dat transacties tussen groepsondernemingen voor belastingdoeleinden worden behandeld door verwijzing naar de hoeveelheid winst die zou zijn ontstaan als dezelfde transacties door onafhankelijke ondernemingen waren verricht. Groepsondernemingen zouden anders bij de bepaling van hun belastbare winst op grond van het gewone stelsel van vennootschapsbelasting een gunstige behandeling genieten die voor onafhankelijke ondernemingen niet beschikbaar is, wat leidt tot een ongelijke behandeling tussen ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden in het licht van de doelstelling van een dergelijk stelsel, namelijk de belasting van de winst van alle ondernemingen die onder zijn fiscale jurisdictie vallen.
- (263) Bij haar beoordeling van de vraag of Nederland SMBV een selectief voordeel heeft verleend, moet de Commissie dus nagaan of de methode voor het bepalen van de belastbare winst van SMBV in Nederland, die door de Nederlandse Belastingdienst door de sluiting van de APA is aanvaard, afwijkt van een methode die een betrouwbare benadering van een marktuitkomst oplevert, en dus van het zakelijkheidsbeginsel. In zoverre de methode die door Nederland in de SMBV APA is aanvaard, leidt tot een verlaging van de belasting die SMBV verschuldigd is op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst op grond van dat stelsel door de markt wordt bepaald, zal die APA worden geacht SMBV een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen.

⁽¹²²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 ASBL, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 ASBL, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²⁴⁾ Beschikking 2003/757/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra (PB L 282 van 30.10.2003, blz. 25).

⁽¹²⁵⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 ASBL, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, punten 96 en 97.

- (264) Het zakelijkheidsbeginsel maakt dus noodzakelijkerwijs deel uit van de beoordeling van de Commissie van de vraag of belastingmaatregelen ten voordele van groepsondernemingen aan artikel 107, lid 1, van het Verdrag voldoen, ongeacht of een lidstaat dit beginsel in zijn nationale rechtsstelsel heeft opgenomen. Het wordt gebruikt om vast te stellen of de belastbare winst van een groepsonderneming met het oog op de vennootschapsbelasting is bepaald op basis van een methode die de marktvoorwaarden benadert, zodat die onderneming niet gunstig wordt behandeld op grond van het algemene stelsel van vennootschapsbelasting in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald. Voor alle duidelijkheid zij opgemerkt dat het zakelijkheidsbeginsel dat de Commissie in haar staatssteunbeoordeling toepast, dus niet het beginsel is dat voortvloeit uit artikel 9 van het OESO-Modelverdrag inzake belasting, dat een niet-bindend instrument is, maar een algemeen beginsel van gelijke fiscale behandeling dat binnen het toepassingsgebied van artikel 107, lid 1, van het Verdrag valt, dat voor de lidstaten bindend is en nationale fiscale regelingen niet uitsluit van zijn werkingssfeer ⁽¹²⁶⁾.
- (265) In antwoord op het argument van Nederland dat de Commissie zich bij die beoordeling in de plaats stelt van de nationale belastingdienst in zijn interpretatie van zijn nationaal recht ⁽¹²⁷⁾, herinnert de Commissie er bijgevolg aan dat het er niet om gaat te onderzoeken of de SMBV APA aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet zoals dat in artikel 8b, eerste lid, van de Wet Vpb of het besluit Verrekenprijzen is neergelegd, maar wel of de Nederlandse Belastingdienst SMBV een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag heeft verleend door de sluiting van een APA waarin een winsttoerekening wordt bekrachtigd die afwijkt van de hoeveelheid winst die op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting zou zijn belast als dezelfde transacties waren verricht door onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen.
- (266) In antwoord op het door Nederland en Starbucks aangevoerde argument dat verrekenprijzen geen exacte wetenschap zijn en dat de beoordeling van de Commissie van de verrekenprijzenregeling die in de SMBV APA overeengekomen is, daarom noodzakelijkerwijs zou moeten worden beperkt ⁽¹²⁸⁾, herinnert de Commissie eraan dat het aspect benadering van verrekenprijzen moet worden bekeken in het licht van de doelstelling. In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt weliswaar in paragraaf 1.13 erkend dat verrekenprijzen geen exacte wetenschap zijn, maar in diezelfde paragraaf wordt eerst uitgelegd dat „het belangrijk [is] dat de doelstelling een redelijke raming van een zakelijk resultaat op basis van betrouwbare informatie te vinden, niet uit het oog wordt verloren” (vertaling Commissie). De OESO-richtlijnen Verrekenprijzen hebben als doelstelling ten behoeve van belastingdiensten en multinationale ondernemingen de meest passende methoden te ontwikkelen om voor belastingdoeleinden zakelijke prijzen te ramen van grensoverschrijdende transacties tussen verbonden ondernemingen. Die doelstelling zou onmogelijk kunnen worden nagestreefd als het feit dat de verrekenprijsexercitie approximatief van aard is, zou kunnen worden gebruikt om de consensus over passende verrekenprijsmethoden, die uit die richtlijnen blijkt, buiten beschouwing te laten. De approximatieve aard van het zakelijkheidsbeginsel kan dus niet worden aangevoerd om een verrekenprijsanalyse te rechtvaardigen die ofwel methodologisch inconsistent is of op een inadequate selectie van vergelijkingspunten is gebaseerd.
- (267) Hieruit volgt dat indien kan worden aangetoond dat de methode die door de Nederlandse Belastingdienst door de sluiting van de SMBV APA voor het bepalen van de belastbare winst van SMBV in Nederland is aanvaard afwijkt van een methode die een betrouwbare benadering van een marktuitskomst oplevert, en dus van het zakelijkheidsbeginsel, die APA zal worden geacht SMBV een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen, in zoverre zij leidt tot een verlaging van de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastinggrondslag wordt bepaald door de winst die zij onder marktvoorwaarden genereren.

9.2.3.1. Selectief voordeel dat voortvloeit uit een afwijking van het zakelijkheidsbeginsel

- (268) In de SMBV APA wordt een methode voor het bepalen van een winsttoerekening aan SMBV binnen de Starbucks-groep aanvaard, die gebaseerd is op een verrekenprijzenrapport dat door de belastingadviseur van Starbucks is opgesteld om een vergoeding te berekenen voor een door SMBV uitgeoefende functie (branden van koffie/productie).

⁽¹²⁶⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, België en Forum 187 ASBL, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽¹²⁷⁾ Zie overweging 186.

⁽¹²⁸⁾ Zie de overwegingen 162 en 191.

- (269) In de berekening van de aan SMBV verschuldigde vergoeding maakt de belastingadviseur in het verrekenprijzenrapport opeenvolgende methodologische keuzen:
- i) de keuze om de TNMM te gebruiken om een belastbare winst te ramen;
 - ii) de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator om bij de toepassing van de TNMM te gebruiken ⁽¹²⁹⁾, en
 - iii) de toepassing van een werkkapitaalcorrectie om de verschillen tussen SMBV en de vergelijkingspunten die voor de raming van een zakelijke opslag zijn gebruikt te adresseren ⁽¹³⁰⁾.
- (270) Het verrekenprijzenrapport concludeert dat de vergoeding voor de koffiebrandfunctie die SMBV uitoefent, gelijk zou moeten zijn aan een opslag van [9-12] % van haar exploitatiekosten, wat door de Nederlandse Belastingdienst in de SMBV APA als een zakelijke vergoeding is aanvaard. De Nederlandse Belastingdienst aanvaardt voorts in de SMBV APA dat alle winst die SMBV boven die vergoeding genereert, als een royalty aan Alki LP zal worden uitbetaald.
- (271) In de volgende punten zal de Commissie uitleggen waarom zij van oordeel is dat verschillende van de methodologische keuzen waarop het verrekenprijzenrapport gestoeld is, niet door de Nederlandse Belastingdienst in de SMBV APA hadden mogen worden aanvaard, omdat die aanvaarding leidt tot een belastbare winst voor SMBV die niet kan worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting te vormen, en tot een verlaging van de belasting leidt die SMBV verschuldigd is in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald.
- (272) Eerst en vooral wordt in het verrekenprijzenrapport verzuimd de concern- en de vrijemarkttransacties van SMBV vast te stellen of te analyseren ⁽¹³¹⁾, wat een noodzakelijke eerste stap is in de beoordeling van de zakelijke aard van de commerciële voorwaarden die voor verrekenprijsoepleinden tussen gelieerde partijen van toepassing zijn. Meer specifiek wordt in het verrekenprijzenrapport verzuimd te onderzoeken of de royaltybetaling van SMBV aan Alki LP voor de licentie van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, wat de transactie binnen de groep is waarvoor de SMBV APA in feite werd gevraagd en toegekend ⁽¹³²⁾, zakelijk is. Zoals de Commissie zal aantonen, leidt een verrekenprijsanalyse van de zakelijke waarde van die royalty op basis van vergelijkbare vrijemarkttransacties tot de conclusie dat er geen royalty verschuldigd zou moeten zijn voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie die door Alki LP aan SMBV in licentie wordt gegeven ⁽¹³³⁾. In het verrekenprijzenrapport wordt ook verzuimd te onderzoeken of de prijs die door SCTC aan SMBV voor de groene koffiebonen in rekening wordt gebracht, zakelijk is. Zoals de Commissie zal aantonen, bestaat er geen rechtvaardiging op basis van de markt voor de aanmerkelijke verhoging van die prijs vanaf 2011, die ertoe leidde dat de boekhoudkundige winst van SMBV vanaf dat jaar daalde ⁽¹³⁴⁾.
- (273) Daarnaast, en onverminderd de voorgaande overweging, wordt in het verrekenprijzenrapport verzuimd de complexiteit van de functies van alle bij de concerntransacties betrokken groepsondernemingen te analyseren, met name Alki LP, wanneer aanvaard wordt dat SMBV als de „minst complexe functie” moet worden beschouwd en dus als „de onderzochte partij” voor de toepassing van de TNMM ⁽¹³⁵⁾.
- (274) Ten slotte, en onverminderd de twee voorgaande overwegingen, worden in het verrekenprijzenrapport de belangrijkste te vergoeden functies van SMBV verkeerd vastgesteld en wordt ten onrechte getracht die vergoeding te ramen op basis van de exploitatiekosten ⁽¹³⁶⁾.

9.2.3.2. Het verrekenprijzenrapport onderzoekt niet de transactie binnen de groep waarvoor de SMBV APA in feite werd gevraagd en toegekend

- (275) In de SMBV APA wordt ingestemd met een belastbare vergoeding voor SMBV voor haar koffiebrandfunctie. Ook wordt ermee ingestemd dat alle winst die door SMBV boven die vergoeding wordt gegenereerd, aan Alki LP zal worden uitbetaald als een royalty die in Nederland niet wordt belast.

⁽¹²⁹⁾ In de punten 49, 97 en 100 van het besluit tot inleiding van de procedure „de eerste correctie” genoemd.

⁽¹³⁰⁾ In punt 52 van het besluit tot inleiding van de procedure „de tweede correctie” genoemd. De eerste twee keuzen worden in de OESO-richtlijnen besproken, maar de volgende keuze om een werkkapitaalcorrectie toe te passen, komt niet in de OESO-richtlijnen aan bod op de manier die de belastingadviseur in deze zaak heeft toegepast.

⁽¹³¹⁾ Een concerntransactie is een transactie tussen twee ondernemingen die met elkaar verbonden zijn, terwijl een vrijemarkttransactie een transactie is tussen ondernemingen die van elkaar onafhankelijk zijn.

⁽¹³²⁾ Punt 9.2.3.2.

⁽¹³³⁾ Punt 9.2.3.3, a tot en met e.

⁽¹³⁴⁾ Punt 9.2.3.3, f.

⁽¹³⁵⁾ Punt 9.2.3.4.

⁽¹³⁶⁾ Punt 9.2.3.5.

- (276) De Nederlandse Belastingdienst aanvaardt met andere woorden door de sluiting van de SMBV APA uitdrukkelijk dat de methode van de belastingadviseur voor de berekening van de aan SMBV verschuldigde belastbare vergoeding voor haar koffiebrandfunctie, direct de hoogte bepaalt van de royalty die door SMBV aan Alki LP wordt betaald voor de tussen hen gesloten licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie. De Nederlandse Belastingdienst aanvaardt ook uitdrukkelijk dat het werkelijke bedrag van de winst die door SMBV in Nederland wordt gegenereerd, voor belastingdoeleinden met het bedrag van die royalty moet worden verminderd, wat tot een lagere belastbare winst leidt dan de werkelijk geboekte winst. Als de boekhoudkundige winst van SMBV hoger is dan de vergoeding die in de SMBV APA is overeengekomen, zal de royaltybetaling aan Alki LP immers worden verhoogd met het verschil tussen die vergoeding en de boekhoudkundige winst van SMBV.
- (277) De royalty is dus een correctievariabele die wordt bepaald door de boekhoudkundige winst van SMBV te combineren met de in de SMBV APA overeengekomen vergoeding. De licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie tussen Alki LP en SMBV is als zodanig de transactie waarvoor de SMBV APA daadwerkelijk werd gevraagd en de methode om de hoogte van die royalty te bepalen als een correctievariabele is de transactie waarvoor daadwerkelijk in de SMBV APA een prijs wordt bepaald.
- (278) In het verrekenprijzenrapport waarop die APA gebaseerd is, wordt niettemin een vergoeding voor SMBV voorgesteld op grond van een analyse van een door haar uitgeoefende functie (branden van koffie/productie) via de toepassing van de TNMM. In dat rapport wordt de royaltybetaling niet als de correctievariabele in de opbouw van die voorgestelde vergoeding aangeduid; in dat rapport wordt de licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie waarvoor die royalty wordt betaald, bijgevolg niet aangeduid of geanalyseerd als de transactie waarvoor daadwerkelijk een prijs wordt bepaald, zodat in dat rapport wordt verzuimd een methode vast te stellen om ervoor te zorgen dat die royaltybetaling aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet.
- (279) Het doel van een verrekenprijsexercitie is echter vast te stellen of de voorwaarden van concerntransacties aan het zakelijkheidsbeginsel voldoen.
- (280) Die focus op transacties bij verrekenprijzen is duidelijk uitgedrukt in paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, waarin van meet af aan wordt verduidelijkt dat „omdat in de afzonderlijke-entiteitenbenadering de leden van een multinationale groep worden behandeld als waren zij onafhankelijke entiteiten, de aandacht uitgaat naar de aard van de transacties tussen die leden en naar de vraag of de voorwaarden daarvan verschillen van de voorwaarden die in vergelijkbare vrijemarkttransacties zouden zijn bedongen. Een dergelijke analyse van de concern- en de vrijemarkttransacties, die de „vergelijkbaarheidsanalyse” wordt genoemd, vormt de kern van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel” (vertaling Commissie) ⁽¹³⁷⁾.
- (281) Commerciële transacties tussen gelieerde en niet-gelieerde partijen moeten met andere woorden eerst duidelijk worden vastgesteld voordat zij op vergelijkbaarheid worden beoordeeld. Die focus op transacties wordt ook ondersteund door het vereiste in de Nederlandse belastingwetgeving dat er geen kosten mogen worden afgetrokken die niet aan het zakelijkheidsbeginsel voldoen ⁽¹³⁸⁾.
- (282) Slechts wanneer het onmogelijk is om een specifieke transactie binnen de groep waarvoor een APA wordt gevraagd (met inachtneming van de uitgeoefende functies) met soortgelijke vrijemarkttransacties te vergelijken, is gebruikmaking van een vergelijking van de uitgeoefende functies gerechtvaardigd. In deze geest is in paragraaf 1.41 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 het volgende verklaard: „Voordat de zoektocht wordt verbreed om een groter aantal potentieel vergelijkbare vrijemarkttransacties op basis van soortgelijke uitgeoefende functies op te nemen, moet worden overwogen of dergelijke transacties betrouwbare vergelijkingspunten voor de concerntransactie kunnen opleveren.” (vertaling Commissie) ⁽¹³⁹⁾. Dit verklaart ook waarom de CUP-methode de voorkeur geniet boven alle andere verrekenprijsmethoden, wat zowel in paragraaf 2.14 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 is uitgedrukt als in paragraaf 2.7 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995; in beide is het volgende verklaard: „Wanneer het mogelijk is vergelijkbare vrijemarkttransacties te lokaliseren, is de CUP-methode de meest directe en betrouwbare wijze om het zakelijkheidsbeginsel toe te passen. In dergelijke gevallen geniet de CUP-methode bijgevolg de voorkeur boven alle andere methoden.” (vertaling Commissie).
- (283) Daarnaast wordt zowel in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 als in die van 2010 de voorkeur gegeven aan traditionele transactiemethoden boven transactionele winstmethoden als middel om vast te stellen of een verrekenprijs zakelijk is ⁽¹⁴⁰⁾. In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 wordt zelfs uitgesloten dat voor verrekenprijsoeleinden automatisch een beroep wordt gedaan op transactionele winstmethoden zoals de

⁽¹³⁷⁾ Zie ook paragraaf 1.6 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽¹³⁸⁾ Zie overweging 234.

⁽¹³⁹⁾ De focus op transacties wordt opnieuw bevestigd in paragraaf 1.33 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, waarin het volgende is verduidelijkt: „De toepassing van het zakelijkheidsbeginsel is algemeen gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden in een concerntransactie met de voorwaarden in transacties tussen onafhankelijke ondernemingen.” (vertaling Commissie).

⁽¹⁴⁰⁾ Zie de overwegingen 68 en 69.

TNMM, zoals blijkt uit paragraaf 3.50 daarvan: „Er zijn echter gevallen waarin traditionele transactiemethoden niet op betrouwbare wijze alleen kunnen worden toegepast of uitzonderlijk helemaal niet kunnen worden toegepast. Die zouden als gevallen van de laatste mogelijkheid worden beschouwd. [...] Zelfs in een geval van de laatste mogelijkheid zou het echter niet passend zijn om automatisch een transactielewinstmethode toe te passen zonder eerst de betrouwbaarheid van die methode te beoordelen.” (vertaling Commissie).

- (284) De opmerking van Nederland dat zijn belastingdienst niet door een best method rule gebonden is, ontslaat die belastingdienst niet van de verplichting te controleren of de door de belastingplichtige gekozen verrekenprijsmethode tot een betrouwbare benadering van een zakelijke prijs leidt, voordat hij een verzoek om een APA op basis van die methode aanvaardt. Die verplichting is zelfs neergelegd in de bepaling van het besluit Verrekenprijzen waarnaar Nederland in dat verband verwijst. In paragraaf 3.1 van het besluit Verrekenprijzen is immers het volgende bepaald: „De Nederlandse Belastingdienst dient haar onderzoek van de verrekenprijzen altijd te starten vanuit het perspectief van de door de belastingplichtige gehanteerde methode ten tijde van de transactie. Hieruit volgt dat belastingplichtige in principe vrij is in de keuze van de verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode leidt tot een arm's-length uitkomst voor de specifieke transactie. Wel zal de belastingplichtige zijn keuze aannemelijk moeten maken.”. De door de belastingplichtige voorgestelde methode moet met andere woorden het uitgangspunt zijn van het onderzoek van het verzoek om een APA door de belastingdienst. De gekozen methode, welke dan ook, moet echter een zakelijke uitkomst opleveren voor de transactie waarvoor een prijs wordt bepaald, zodat de belastingdienst vrij blijft om vraagtekens te plaatsen bij de geschiktheid van de gekozen methode. Ten slotte, omdat de belastingplichtige op grond van die bepaling moet motiveren waarom de gekozen verrekenprijsmethode geschikt is, en omdat in het besluit Verrekenprijzen zelf de voorkeur wordt gegeven aan de CUP-methode wanneer er vergelijkbare transacties beschikbaar zijn ⁽¹⁴¹⁾, ontslaat de afwezigheid van een best method rule de belastingdienst niet van de verplichting ervoor te zorgen, voordat hij met het verzoek om een APA instemt, dat de door de belastingplichtige gekozen methode een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel kan opleveren.
- (285) Zoals in het volgende punt zal worden aangetoond, kan de verrekenprijsmethode die door de belastingadviseur van Starbucks is voorgesteld en in de SMBV APA is aanvaard, niet worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel op te leveren, omdat in het verrekenprijzenrapport geen informatie is verstrekt over vrijemarkttransacties die lijken op de licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom op het gebied van branden van koffie tussen SMBV en Alki LP en dus de enige transactie binnen de groep waarvoor daadwerkelijk in de verrekenprijsanalyse een prijsstelling wordt bepaald, niet is onderzocht. Omdat in het verrekenprijzenrapport een analyse van een zakelijke vergoeding voor SMBV wordt gemaakt die op een onjuist uitgangspunt (haar koffiebrandfunctie) gebaseerd is, leidt die tot een onjuist geraamde vergoeding op basis van de TNMM. In plaats daarvan had voor verrekenprijsdoeleinden moeten worden gebruikgemaakt van betrouwbaardere vergelijkingen met beschikbare informatie over soortgelijke transacties tussen niet-gelieerde partijen, die op het ogenblik van indiening van het verzoek om een APA in het bezit van Starbucks was, en die de Nederlandse Belastingdienst had moeten opvragen om zich ervan te vergewissen dat de royaltybetaling waarvoor in de SMBV APA een prijs werd bepaald, zakelijk was.

9.2.3.3. De uit de SMBV APA voortvloeiende prijsstelling van de royaltybetaling aan Alki LP is niet zakelijk

- (286) De intellectuele eigendom waarvoor de royaltybetaling wordt gedaan, heeft betrekking op de knowhow op het gebied van het branden van koffie en de brandcurves die door Alki LP aan SMBV in licentie worden gegeven. Die royaltybetaling heeft geen betrekking op de waarde van het Starbucks-merk, aangezien het de winkels zijn die aan Starbucks Coffee BV betalen voor het recht dat merk te gebruiken.
- (287) In het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie betwijfeld of de royaltybetaling zakelijk van aard is ⁽¹⁴²⁾. De Commissie heeft met name uitgelegd dat het feit dat de door SMBV aan Alki LP verschuldigde royalty's afhangen van het verschil tussen de in de SMBV APA vastgestelde vergoeding en de boekhoudkundige winst vóór belastingen vóór de betaling van de royalty ⁽¹⁴³⁾, tot een situatie leidt waarin die royaltybetaling wordt berekend als „restwinst” van de SMBV APA en geen afspiegeling is van de zakelijke waarde van die intellectuele eigendom ⁽¹⁴⁴⁾. De Commissie heeft in dat verband verwezen naar paragraaf 6.16 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, waarin is bepaald dat „een royalty gewoonlijk een wekerende betaling zou zijn op basis van de output, verkoop of, in sommige zeldzame omstandigheden, winst van de gebruiker” (vertaling Commissie) ⁽¹⁴⁵⁾. In de SMBV APA is de royaltybetaling aan Alki LP niet gekoppeld aan de output, verkoop of winst van SMBV. De Commissie heeft voorts in punt 120 van het besluit tot inleiding van de procedure twijfels geuit over de zakelijke aard van de royaltybetaling, doordat de royalty door de verrekenprijsmethode is losgekoppeld van de economische waarde van de onderliggende intellectuele eigendom, de waarde voor SMBV van de immateriële vaste activa met betrekking tot het branden van koffie.

⁽¹⁴¹⁾ Zie overweging 90.

⁽¹⁴²⁾ Zie met name de punten 120 en 122 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽¹⁴³⁾ Zoals uitgelegd in overweging 102.

⁽¹⁴⁴⁾ Zie punt 115 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽¹⁴⁵⁾ Zie paragraaf 6.16 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 waarin dezelfde overweging is opgenomen.

- (288) Om de waarde van de royaltybetaling te vergelijken met royaltybedragen die op de markt als percentage van omzet worden waargenomen, heeft de Commissie het bedrag van de door SMBV aan Alki LP betaalde royalty berekend als een percentage van de jaarlijkse verkoop van gebrande koffie door SMBV aan de winkels. Volgens die berekeningen varieert de royaltybetaling tussen [1-10] % tot [30-40] % van de inkomsten van SMBV uit de verkoop van koffie gedurende de looptijd van de SMBV APA, wat de twijfels van de Commissie over de schommeling van de royalty bevestigt ⁽¹⁴⁶⁾. Bovendien lagen de daaruit voortvloeiende percentages in drie van die jaren boven [30-40] %, zoals blijkt uit tabel 10:

Tabel 10

Schommeling van de royaltybetalingen gedurende de looptijd van de SMBV APA

(EUR)

	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
Royalty betaald door SMBV	4 699 336	1 698 150	2 470 449	1 079 817	12 352 838	5 786 211	22 812 962	24 285 088
Inkomsten uit de verkoop van koffie	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[20-30 miljoen]	[40-50 miljoen]	[50-60 miljoen]	[50-60 miljoen]	[60-70 miljoen]
Nettojaarresultaat	[20-30 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[1-10 %]	[30-40 %]	[10-20 %]	[30-40 %]	[30-40 %]

- (289) In deze specifieke context is de variabele aard van de royaltybetaling een eerste aanwijzing dat de hoogte van die betaling geen verband houdt met de waarde van de intellectuele eigendom waarvoor de royalty wordt betaald.
- (290) Om de redenen die in de overwegingen 291 tot en met 338 zijn uitgelegd, is de Commissie van oordeel dat een vergelijking met vergelijkbare vrijemarkttransacties aan de hand van de CUP-methode, met name de licentieregelingen met betrekking tot intellectuele eigendom in verschillende overeenkomsten voor het branden van koffie, productie en distributie die Starbucks met derden heeft gesloten, aantoon dat de zakelijke waarde van de royalty die door SMBV aan Alki LP voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie wordt betaald, nul zou moeten zijn. Er zou met andere woorden in die specifieke relatie geen royalty voor die intellectuele eigendom verschuldigd moeten zijn, omdat SMBV geen enkel voordeel haalt uit het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie die Alki LP haar in licentie heeft gegeven.
- a) Vergelijking met overeenkomsten voor het branden van koffie die door Starbucks met derden zijn gesloten en vergelijking met soortgelijke regelingen op de markt
- (291) In de loop van het onderzoek heeft Starbucks de Commissie bepaalde overeenkomsten voor het branden van koffie en productie die door ondernemingen van de Starbucks-groep met derden zijn gesloten, opgenomen in de overwegingen 148 tot en met 150, verstrekt. Om de in de overwegingen 292 tot en met 298 uiteengezette redenen is de Commissie van oordeel dat die transacties een direct vergelijkingspunt vormen om de hoogte te bepalen van de royaltybetaling die op grond van de licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie door SMBV aan Alki LP verschuldigd is.
- (292) In paragraaf 1.38 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt de volgende richtlijn voor het vergelijkbaarheidsonderzoek gegeven: „Het onderzoek van de [...] vergelijkbaarheidsfactoren is tweevoudig uit zijn aard, d.w.z. het omvat een onderzoek van de factoren die van invloed zijn op de concerntransacties van de belastingbetaler, en een onderzoek van de factoren die van invloed zijn op vrijemarkttransacties. Zowel met de aard van de concerntransactie als met de gekozen verrekenprijsmethode [...] moet rekening worden gehouden wanneer het betreffende belang van ontbrekende informatie over mogelijke vergelijkingspunten wordt geëvalueerd [...]” (vertaling Commissie).

⁽¹⁴⁶⁾ Ter illustratie, uit een analyse waarbij RoyaltyStat wordt gebruikt, blijkt voor het tweede kwartaal van 2015 dat van de 168 overeenkomsten die via de databank beschikbaar zijn over sectoren waarbij alleen technologie in licentie werd gegeven, de mediaanwaarde van de royalty 5 % van de verkoop was (op basis van 143 van die overeenkomsten waarbij de licentievergoeding werd bepaald als een percentage van de waarde van de verkoop en niet als bedrag betaald per verkochte eenheid). In geen enkele van de overeenkomsten die via de databank RoyaltyStat beschikbaar waren, werd een vergoeding betaald voor koffiebrandtechnologie die op de markt in licentie werd gegeven. Dergelijke technologie werd slechts in enkele gevallen in licentie gegeven in combinatie met merken.

- (293) In paragraaf 1.36 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 zijn vijf vergelijkbaarheidsfactoren opgenomen ⁽¹⁴⁷⁾ die onder meer bestaan uit „de kenmerken van de overgedragen goederen of diensten, de door de partijen uitgeoefende functies (rekening houdend met gebruikte activa en genomen risico's), de contractuele voorwaarden, de economische omstandigheden van de partijen, en de door de partijen gevolgde bedrijfsstrategieën” (vertaling Commissie).
- (294) De Commissie merkt om te beginnen op dat de kenmerken van de goederen die op grond van de regeling inzake intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie tussen Alki LP en SMBV worden overgedragen, identiek zijn aan de goederen die worden overgedragen in de transacties tussen Starbucks en de derden in de overeenkomsten voor het branden van koffie, opgenomen in de 148 tot en met 150. Beide reeksen van transacties bestaan uit koffiebrandtechnologie, koffiemelanges en brandcurves.
- (295) Ten tweede branden weliswaar niet al die derden koffie (sommige hielden zich bezig met de productie van kant-en-klare dranken of andere producten en ingrediënten voor de bereiding van dranken), maar in die transacties waarbij de derden koffie branden, heeft de functie van de derde echter betrekking op precies hetzelfde product als de koffiebrandfunctie van SMBV in haar contractuele relatie met Alki LP. Met name de contractuele regelingen van Starbucks met [niet-gelieerde productieonderneming 2], [niet-gelieerde productieonderneming 3], [niet-gelieerde productieonderneming 4] en [niet-gelieerde productieonderneming 10] hebben allemaal betrekking op het branden van groene koffie.
- (296) Ten derde was de rol van Starbucks in geen van die transacties beperkter dan de rol van Alki LP. In sommige van die transacties behield Starbucks ten aanzien van de derden meer functies dan Alki LP ten aanzien van SMBV. De meeste contractuele regelingen hielden met name verband met de aankoop van de koffie door Starbucks ⁽¹⁴⁸⁾. Bovendien koopt Starbucks in sommige van die regelingen ook de gebrande koffie van de derde. De vergoeding van Starbucks in die regelingen vormt dan ook een maximale zakelijke vergoeding voor de licentieregeling, als er in feite al enige vergoeding aan Alki LP verschuldigd was.
- (297) Ten vierde is er geen aanwijzing dat de economische omstandigheden van de derden op hun regeling met Starbucks van invloed zijn. Omdat Starbucks met name veel licentieregelingen voor intellectuele eigendom op het gebied van branden van koffie heeft overgelegd en geen enkele daarvan voorzag in een royalty die aan Starbucks moet worden betaald voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, kan dit niet in verband worden gebracht met de specifieke economische omstandigheden van een individuele derde. De regelingen bestrijken verschillende geografische gebieden, waaronder de Unie en Zwitserland, wat als een relevante geografische afbakening werd beschouwd voor de zoektocht naar vergelijkingspunten in het verrekenprijzenrapport.
- (298) Ten vijfde worden de bedrijfsstrategieën van de derden hieronder besproken. De regelingen verschillen in hoofdzaak afhankelijk van de vraag of de derde de intellectuele eigendom rechtstreeks op de markt exploiteert door de producten aan eindklanten te verkopen of niet.
- (299) Met die vrijemarkttransacties kan de hoogte van een zakelijke royaltybetaling tussen SMBV en Alki LP dan ook aan de hand van de CUP-methode worden bepaald, dat wil zeggen door de verschuldigde betaling in een concerntransactie (van SMBV aan Alki LP) te vergelijken met de verschuldigde betaling in vergelijkbare vrijemarkttransacties (van derden aan andere ondernemingen van de Starbucks-groep) die onder vergelijkbare omstandigheden plaatsvindt.
- (300) In dit verband merkt de Commissie op dat de derden in vergelijkbare overeenkomsten die door Starbucks met [niet-gelieerde productieonderneming 2], [niet-gelieerde productieonderneming 3], [niet-gelieerde productieonderneming 4], [niet-gelieerde productieonderneming 9], [niet-gelieerde productieonderneming 8], [niet-gelieerde productieonderneming 1] en [niet-gelieerde productieonderneming 10] zijn gesloten, geen royalty betalen op grond van hun licentieregelingen met Starbucks als zij de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie niet rechtstreeks op de markt exploiteren.
- (301) [Niet-gelieerde productieonderneming 3] betaalt immers alleen een royalty aan Starbucks wanneer zij haar productie aan [de niet-gelieerde productieonderneming 3- Starbucks joint-venture] verkoopt. In dat geval exploiteert [niet-gelieerde productieonderneming 3] de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie rechtstreeks op de markt via een gelieerde partij, zodat de royaltybetaling de distributie van producten met het Starbucks-merk aan derden door de joint venture lijkt te dekken. Die conclusie wordt bevestigd door het feit dat wanneer [niet-gelieerde productieonderneming 3] de gebrande koffie aan de Starbucks-groep verkoopt in plaats van aan de joint venture, en de distributie en exploitatie op de markt van het merk door de Starbucks-groep geschiedt, er door [niet-gelieerde productieonderneming 3] geen royalty wordt betaald aan Starbucks voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie.

⁽¹⁴⁷⁾ Zie ook paragraaf 1.17 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽¹⁴⁸⁾ Dit is echter niet het geval voor [niet-gelieerde productieonderneming 10].

- (302) Met betrekking tot [niet-gelieerde productieonderneming 2] voert Starbucks aan dat de hogere opslag op de voor Starbucks aangekochte groene koffiebonen in het contract met [niet-gelieerde productieonderneming 2] een vergoeding voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie vormt, maar die opslag lijkt aan [niet-gelieerde productieonderneming 5] te worden doorgegeven. De prijs waartegen [niet-gelieerde productieonderneming 5] koffie van [niet-gelieerde productieonderneming 2] koopt, wordt immers ook bepaald als een opslag op de kosten van de aangekochte groene koffiebonen. In haar relatie met [niet-gelieerde productieonderneming 2], die blijkbaar door een hogere opslag zou worden vergoed, treedt Starbucks als leverancier op, wat een andere functie is dan de functie die door Alki LP in haar relatie met SMBV wordt uitgeoefend. In antwoord op het argument van Starbucks dat [niet-gelieerde productieonderneming 2] bereid is een toeslag te betalen op de prijs die door SCTC voor bonen in rekening wordt gebracht, en dat de prijzen van SCTC daardoor zakelijk zouden zijn, is de Commissie van oordeel dat de aankoopprijs van de groene koffiebonen in de analyse niet los kan worden gezien van de verplichting van [niet-gelieerde productieonderneming 2] op grond van haar overeenkomsten met Starbucks om haar productie aan [niet-gelieerde productieonderneming 5] te verkopen, en dat bijgevolg ook de prijsregelingen tussen [niet-gelieerde productieonderneming 5] en [niet-gelieerde productieonderneming 2] in aanmerking moeten worden genomen. Er zijn geen aanwijzingen dat een opslag op een aankoopprijs niet rechtstreeks aan [niet-gelieerde productieonderneming 5] zou worden doorgerekend of op een andere manier op de commerciële voorwaarden tussen [niet-gelieerde productieonderneming 5] en [niet-gelieerde productieonderneming 2] van invloed zou zijn, aangezien die contractuele regeling niet los van de contractuele regeling tussen Starbucks en [niet-gelieerde productieonderneming 5] werd gesloten.
- (303) Daarnaast merkt de Commissie op dat in haar relatie met [niet-gelieerde productieonderneming 5], [niet-gelieerde productieonderneming 6] en [niet-gelieerde productieonderneming 7], alleen de licentieovereenkomsten voor het merk en de technologie die door Starbucks met die derden zijn gesloten, in een royaltybetaling voorzien. Die royaltybetaling is echter vergelijkbaar met de royalty die door de winkels aan Starbucks Coffee BV wordt betaald voor de exploitatie van de intellectuele eigendom van het Starbucks-merk op de markt, omdat die drie ondernemingen producten aan eindklanten verkopen. De master-, productie- en distributieovereenkomsten tussen de drie ondernemingen en Starbucks, die op het productieproces betrekking hebben, voorzien niet in een royalty voor de intellectuele eigendom van Starbucks.
- (304) Voorts merkt de Commissie op dat SMBV de productie van [een merkenrechtelijk gedeponeerd koffieproduct] en oploskoffie aan derden uitbesteedt, met name [niet-gelieerde productieonderneming 1]. Hoewel het product [een merkenrechtelijk gedeponeerd koffieproduct] van Starbucks een door een merk beschermd product is, betaalt [niet-gelieerde productieonderneming 1] geen royalty's aan SMBV of een andere Starbucks-onderneming voor het melange en andere productinformatie. Daarnaast is het zo dat de technologie die voor de productie van de VIA-oploskoffieproducten wordt gebruikt, door Starbucks weliswaar als innovatief wordt voorgesteld, maar dat de productie van VIA aan een derde is uitbesteed en dat SMBV van die derde geen royalty's ontvangt. Uit de boekhouding van SMBV blijkt immers dat de onderneming geen royalty ontvangt voor enig deel van haar uitbestede productie ⁽¹⁴⁹⁾.
- (305) Voor de beoordeling van de vraag of SMBV Alki LP een zakelijke vergoeding betaalt voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, kan de regeling tussen Alki LP en SMBV ten slotte ook worden vergeleken met regelingen tussen concurrenten van Starbucks en derden-koffiebranders.
- (306) In haar antwoord op het verzoek om marktinformatie over zakelijke commerciële voorwaarden tussen niet-gelieerde partijen waarbij de functie van het branden van groene koffiebonen aan een andere onderneming wordt uitbesteed, heeft Melitta bijvoorbeeld uitgelegd dat zij, wanneer het branden van koffie aan een derde wordt uitbesteed, geen royalty's ontvangt, hoewel zij de derde haar brandcurves ter beschikking stelt ⁽¹⁵⁰⁾.
- (307) Uit de opmerkingen van Onderneming Y, die de koffiebrandactiviteit verricht via een groepsonderneming die als loonproducent wordt aangewezen, blijkt dat haar eigen koffiebranders evenmin een royalty aan de groep betaalt, noch voor de intellectuele eigendom noch voor de knowhow die in het koffiebrandproces wordt gebruikt ⁽¹⁵¹⁾.
- (308) Hetzelfde gaat op voor Dallmayr, die te kennen gaf dat zij de betaling van een royalty door een onderneming die de koffie brandt, ongebruikelijk acht, omdat zij eerder zou verwachten dat de klanten de koffiebranders betalen en niet omgekeerd ⁽¹⁵²⁾.

⁽¹⁴⁹⁾ Zie tabel 3.

⁽¹⁵⁰⁾ Zie overweging 209.

⁽¹⁵¹⁾ Zie de overwegingen 211 en 212.

⁽¹⁵²⁾ Zie de overwegingen 203 tot en met 205.

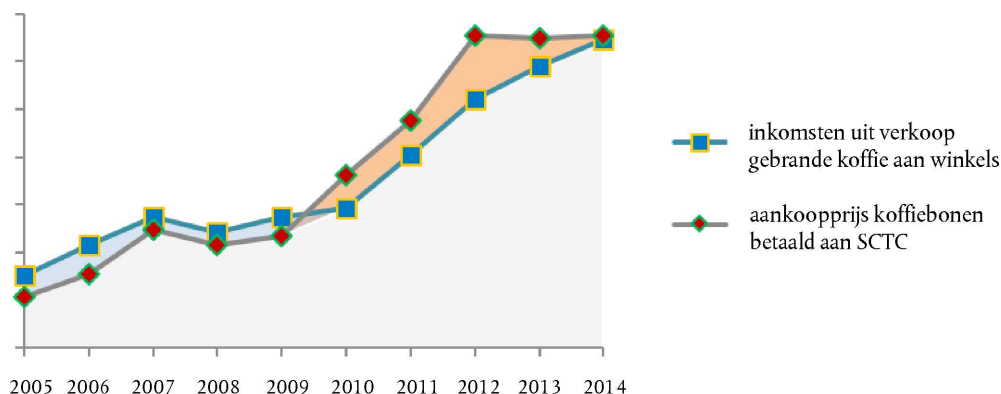
- (309) Omdat in de productieovereenkomsten die door Starbucks met derden zijn gesloten, waarvan verschillende bestonden op het ogenblik dat het verzoek om de SMBV APA door de Nederlandse Belastingdienst in overweging werd genomen, geen royalty wordt verlangd voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, is de Commissie dan ook van oordeel dat een verrekenprijsanalyse van de zakelijke waarde van de royalty die door SMBV aan Alki LP voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie wordt betaald, tot de conclusie leidt dat er in die specifieke relatie voor die intellectuele eigendom geen royalty verschuldigd mag zijn. Die conclusie volgt ook uit een vergelijking met regelingen tussen de concurrenten van Starbucks en derden-koffiebranderijen.
- b) SMBV behaalt in haar relatie met Alki LP de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie niet
- (310) Knowhow op het gebied van het branden van koffie en brandcurves kunnen een waarde hebben, maar in de specifieke relatie tussen Alki LP en SMBV wordt die waarde niet door de koffiebranderij behaald. Dit is omdat het belang van de knowhow op het gebied van het branden van koffie en de brandcurves in het geval van de Starbucks-structuur erin ligt een consistente smaak te garanderen die met het merk en de afzonderlijke producten wordt geassocieerd. De waarde van de knowhow op het gebied van het branden van koffie en de brandcurves van Starbucks wordt dan ook alleen geëxploiteerd wanneer Starbucks-producten onder het Starbucks-merk door de winkels worden verkocht. De knowhow op het gebied van het branden van koffie en de brandcurves genereren op zichzelf niet voortdurend waarde voor de koffiebranderij als zij niet op de markt kunnen worden geëxploiteerd.
- (311) Die conclusie wordt gestaafd door de opmerkingen van Starbucks, die aanvoert dat aan licentieovereenkomsten waarin de licentie van de intellectuele eigendom louter dient om derden in staat te stellen te produceren volgens de specificaties van Starbucks en om de intellectuele-eigendomsrechten van Starbucks te beschermen, maar waarbij derden de immateriële vaste activa niet op de markt exploiteren, geen royaltybetalingen door die derden aan Starbucks zijn gekoppeld ⁽¹⁵³⁾.
- (312) In het geval van SMBV lijken de knowhow op het gebied van het branden van koffie en de brandcurves bovendien een technische specificatie te vormen, volgens welke het branden moet plaatsvinden op grond van een voorkeur of een keuze van de verwervende onderneming. De brandcurves worden door Starbucks in het verrekenprijzenrapport beschreven als aan SMBV gedictieerd. Door die brandcurves kunnen SMBV en de derden, waarmee overeenkomsten voor het branden van koffie en productie- en leveringsovereenkomsten zijn gesloten, aan de vereisten van Starbucks voldoen. De voorkeuren op het gebied van het branden van koffie worden de producenten opgelegd, bijvoorbeeld door de standaardvereisten voor het branden en de normen voor kwaliteitsbewaking. Dergelijke specificaties maken deel uit van elke overeenkomst voor het branden van koffie of productie- en leveringsovereenkomsten.
- (313) In dit verband is specifiek in de overeenkomst voor het branden van koffie bepaald dat SMBV de door Alki LP verstrekte koffiebrandprocessen moet toepassen en de juiste apparatuur, machines en productiemethoden moet inzetten om ervoor te zorgen dat de producten aan de door Alki LP vastgestelde productspecificaties voldoen ⁽¹⁵⁴⁾. SMBV lijkt in die relatie geen enkel voordeel te halen uit het gebruik van de productspecificatie. Het feit dat SMBV dankzij de door Alki LP vastgestelde specificaties met betrekking tot het koffiebrandproces, en met name de brandcurves, koffie kan branden die onder het Starbucks-merk wordt verkocht, levert SMBV geen enkel voordeel op in de vorm van meer verkoop of een hogere verkoopprijs, aangezien SMBV in beginsel haar productie niet verkoopt aan eindklanten die het Starbucks-merk waarderen. SMBV verkoopt zo goed als haar volledige productie aan de franchisewinkels van Starbucks, die allemaal een royalty aan de groep betalen om de intellectuele eigendom van Starbucks op de markt te exploiteren, die voor hun distributieactiviteiten een waarde heeft. SMBV exploiteert de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie niet direct op de markt; de winkels zijn de interface met de eindklanten, die de consistente smaak die met het Starbucks-merk geassocieerd wordt, waarderen.
- (314) Op basis van de financiële informatie in tabel 2 en tabel 8 wordt ten slotte in afbeelding 3 de winstmarge van SMBV op haar koffiebrandactiviteiten weergegeven, die wordt verkregen door de prijs die door SMBV aan SCTC voor groene koffiebonen wordt betaald, in mindering te brengen op de inkomsten uit gebrande koffie, die elk jaar onder de beschrijving „REV PACKAGED COFFEE” worden geboekt ⁽¹⁵⁵⁾.

⁽¹⁵³⁾ Zie de overwegingen 148 tot en met 150 en 300 tot en met 304.

⁽¹⁵⁴⁾ Zie overweging 142.

⁽¹⁵⁵⁾ Volgens Starbucks hebben de inkomsten onder de beschrijving „REV PACKAGED COFFEE” betrekking op de koffiebrand- en verpakingsactiviteiten van SMBV en zijn de inkomsten uit andere posten, die de producten zouden kunnen zijn die gedeeltelijk op basis van door SMBV gebrande koffie worden verwerkt, een klein deel van de totale koffiebrandoutput van SMBV, zie overweging 94.

Afbeelding 3

Verliezen uit de koffiebrandactiviteiten van SMBV sinds 2010**(inkomsten en aankooprijzen van koffie in EUR)**

- (315) Afbeelding 3 laat zien dat SMBV sinds 2010, toen de door SCTC verlangde marge op de groene koffiebonen steeg, verlies lijdt op haar koffiebrandactiviteiten. Rekening houdend met dat feit, samen met de gegevens in tabel 10 waaruit het percentage van de door SMBV aan Alki LP betaalde royalty over de inkomsten uit de verkoop van koffie blijkt, lijken de knowhow op het gebied van het branden van koffie en de brandcurves geen positieve waarde voor SMBV te creëren. Bijvoorbeeld in 2013 betaalde SMBV een royalty van 22,8 miljoen EUR aan Alki LP voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, hoewel zij een brutoverlies (vóór aftrek van exploitatiekosten) van ongeveer [1-10] miljoen EUR op haar koffiebrandactiviteiten lijkt te hebben geboekt.
- (316) De royaltybetaling van SMBV aan Alki LP wordt met andere woorden gefinancierd door de andere activiteiten van SMBV ⁽¹⁵⁶⁾. Het is weliswaar denkbaar dat een marktdeelnemer verliezen zou dragen om een royalty te financieren die in de toekomst tot meer winst zou kunnen leiden, maar de verlieslijdende aard van de activiteit houdt verband met de verhoging van de prijs van de groene koffiebonen door SCTC en lijkt helemaal geen vooruitzichten op toekomstige winst te bieden ⁽¹⁵⁷⁾. De bedrijfsstrategie van SMBV lijkt immers stabiel over de looptijd van de SMBV APA en er zijn geen concrete maatregelen die SMBV kan nemen om opnieuw winstgevend te worden, bij gebrek aan beslissende invloed op de verkoop. Aangezien de exploitatiekosten een klein deel van de totale kosten van SMBV vormen, zouden kostenbesparingen niet voldoende zijn om opnieuw winstgevend te worden omdat die niet tegen de financiële impact van de verhoogde opslag op de groene koffiebonen zouden opwegen. De royalty die binnen groepsverband door SMBV aan Alki LP voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie wordt betaald, lijkt structureel alleen te dienen om winst die uit de wederverkoopfunctie van SMBV wordt gehaald, naar Alki LP te verschuiven.
- (317) Het feit dat de koffiebrandactiviteit niet voldoende winst genereert om royaltybetalingen mogelijk te maken, bevestigt dus verder, gelet op de specifieke relatie binnen de groep tussen SMBV en Alki LP, dat de methode om de hoogte van die royalty als een correctievariabele te bepalen, zoals in de SMBV APA is aanvaard, niet aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet.
- (318) In het licht van de vergelijking van de regelingen voor het branden van koffie van Starbucks met derden is de Commissie dan ook van oordeel dat een verrekenprijsanalyse van de zakelijke waarde van de royalty die door SMBV aan Alki LP voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie wordt betaald, tot de conclusie leidt dat er voor die intellectuele eigendom geen royalty verschuldigd mag zijn, omdat SMBV in die relatie geen enkel voordeel lijkt te halen uit het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie. Geen van de argumenten die in de loop van het onderzoek door Nederland of Starbucks zijn aangevoerd, ontkracht die conclusie.

⁽¹⁵⁶⁾ Volgens overweging 97 houdt SMBV in feite een marge op niet-koffiegerelateerde producten, ter dekking van alle kosten in de [...] van [...]. Die marge wordt geboekt op de wederverkoopfunctie.

⁽¹⁵⁷⁾ Zie ook paragraaf 3.64 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, waarin het volgende is bepaald: „Een onafhankelijke onderneming zou verlieslatende activiteiten niet voortzetten, tenzij zij redelijke verwachtingen van toekomstige winsten had.” (vertaling Commissie) en paragraaf 1.52 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

c) De royaltybetaling weerspiegelt niet een vergoeding voor de overname van ondernemingsrisico's

- (319) In antwoord op de twijfels van de Commissie over de zakelijke aard van de royaltybetaling voerden Nederland en Starbucks aan dat die betaling niet alleen een vergoeding is voor het gebruik van intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, maar ook een betaling voor de overname van ondernemingsrisico door Alki LP ⁽¹⁵⁸⁾. Nederland wijst op het feit dat SMBV het economische risico van voorraadverlies niet zou dragen, omdat die kosten door de wijze waarop de royaltybetaling op grond van de overeenkomst voor het branden van koffie wordt bepaald, uiteindelijk door Alki LP worden gedragen ⁽¹⁵⁹⁾.
- (320) De Commissie merkt om te beginnen op dat dit argument niet wordt ondersteund door het verrekenprijzenrapport waarop het verzoek om de SMBV APA gestoeld is. In dat rapport wordt dat argument juist duidelijk tegengesproken, met de verklaring dat „SMBV bepaalde intellectuele eigendom van Alki LP licenseert die noodzakelijk is voor de toepassing van het koffiebrandproces en voor de levering van koffie aan ontwikkelaars. SMBV vergoedt Alki LP daarvoor met een royalty op de gelicenseerde intellectuele eigendom” ⁽¹⁶⁰⁾ (vertaling Commissie). Belangrijker is dat nergens in het verrekenprijzenrapport het feit wordt vermeld dat de royaltybetaling ten dele een betaling door SMBV aan Alki LP zou vormen voor de overname van ondernemingsrisico's. SMBV behoudt in feite meer risico's dan in het verrekenprijzenrapport wordt opgegeven, met name voorraadrisico's en bepaalde risico's met betrekking tot de levering van bonen en het gebruik van de productiecapaciteit.
- (321) De Commissie merkt ten tweede op dat Nederland van mening lijkt te zijn dat de wijze waarop de contractuele regeling op grond van de overeenkomst voor het branden van koffie gestructureerd is ⁽¹⁶¹⁾, juridische realiteit geeft aan de werkelijke toewijzing van risico's en verantwoordelijkheden tussen Alki LP en SMBV. Volgens de boekhouding van SMBV wordt de royaltybetaling echter door de SMBV APA gegenereerd en niet door de contractuele regeling tussen Alki LP en SMBV.
- (322) Ten derde en als belangrijkste punt is de Commissie van oordeel dat als het argument van Nederland werd aanvaard, het bedrijfsrisico van om het even welke groepsonderneming louter op basis van een contract zou kunnen worden weggenomen door een hertoewijzing van risico's binnen de groep. Zo zou een onderneming die alle strategische beslissingen voor een groep neemt, met name beslissingen op het gebied van investering en onderzoek en ontwikkeling, die in beginsel als een complexe functie zou worden beschouwd waar het ondernemingsrisico geconcentreerd is, als „laag risico” kunnen worden beschouwd en als zodanig worden belast, zolang er een contract binnen de groep zou bestaan waarbij haar vergoeding op een willekeurig percentage van haar exploitatiekosten wordt vastgesteld en haar residuele winst naar om het even welke andere groepsonderneming wordt overgeheveld. Met de aanvaarding van dat argument zou de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel voor de prijsstelling van transacties binnen de groep zinloos worden, omdat contractuele regelingen zouden worden geacht de bovenhand te nemen op de economische realiteit.
- (323) De Commissie herinnert ⁽¹⁶²⁾ in dat verband aan de paragrafen 9.44 tot en met 9.46 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 ⁽¹⁶³⁾, waarin in de context van een bedrijfsherstructurering is verduidelijkt dat „de keuze van de meest geschikte verrekenprijsmethode zal worden bepaald door het lage (of hoge) risico van een onderneming, en niet omgekeerd” (vertaling Commissie) ⁽¹⁶⁴⁾. Anders dan door Nederland wordt betoogd ⁽¹⁶⁵⁾, geldt de idee dat de toepassing van de verrekenprijsregels de risico's moet volgen en niet de contractuele regelingen wanneer die regelingen geen afspiegeling zijn van het onderliggende bedrijfsrisico, ook buiten de context van een bedrijfsherstructurering. Een akkoord over een verrekenprijsmethode (bv. de TNMM op basis van de exploitatiekosten) en het opzetten van contractuele regelingen om de winst vóór belastingen elk jaar aan dat akkoord aan te passen, leidt er weliswaar toe dat de schommeling over de boekjaren van de door de onderneming verschuldigde belasting wordt beperkt, maar een dergelijke door middel van contractuele regelingen opgezette structuur beantwoordt echter niet noodzakelijkerwijs aan de economische realiteit die aan de transacties ten grondslag ligt en de risico's die met de activiteit van de onderneming gepaard gaan. In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 is die overweging in paragraaf 1.26 opgenomen, waarin het volgende is bepaald: „Met betrekking tot contractuele voorwaarden kan worden bekeken of een beoogde toewijzing van risico samenhangt met het economische wezen van de transactie. In dit verband moet het gedrag van de partijen in de regel als het beste bewijs worden beschouwd van de werkelijke toewijzing van risico.” (vertaling Commissie).

⁽¹⁵⁸⁾ Zie overweging 105.

⁽¹⁵⁹⁾ Zie overweging 170.

⁽¹⁶⁰⁾ Zie overweging 51.

⁽¹⁶¹⁾ Waarin de verrekenprijsregeling voor SMBV tot uiting komt in de berekening van de royalty die aan Alki LP moet worden betaald, zie overweging 170.

⁽¹⁶²⁾ Zie ook punt 87 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽¹⁶³⁾ Die paragrafen maken deel uit van hoofdstuk 9 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010, dat betrekking heeft op bedrijfsherstructurering, maar zijn niettemin relevant vanwege het onderliggende beginsel dat daarin is neergelegd.

⁽¹⁶⁴⁾ Paragraaf 9.46 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽¹⁶⁵⁾ Zie overweging 167.

- (324) Met betrekking tot het argument van Nederland en Starbucks dat de verrekenprijsmethode die in de SMBV APA is aanvaard, in feite door het lage risico van de activiteiten van SMBV is bepaald, stelt de Commissie ten vierde vast dat dat argument niet wordt gestaafd door de informatie die in de loop van het onderzoek is ingediend. In punt 113 van het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie twijfels geuit over de capaciteit van Alki LP om bedrijfsrisico's te dragen en te controleren. Wanneer een onderneming een risico neemt, moet zij enerzijds de risico's kunnen controleren ⁽¹⁶⁶⁾ en, anderzijds, een dergelijk risico financieel kunnen dragen ⁽¹⁶⁷⁾. De capaciteit om een risico te nemen, moet derhalve worden geanalyseerd voordat de voorgestelde structuur in overeenstemming met de normale mededingingsvoorwaarden wordt geacht. In de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 is verduidelijkt dat controle in dit verband moet worden begrepen als de capaciteit te beslissen dat het risico wordt genomen, en het te beheersen. Dit zou vereisen dat de onderneming mensen in dienst heeft die die controlefuncties uitoefenen ⁽¹⁶⁸⁾.
- (325) Volgens de door Starbucks meegedeelde informatie ⁽¹⁶⁹⁾ heeft Alki LP echter geen eigen werknemers in dienst. Weliswaar kan niet worden uitgesloten dat Alki LP als commanditaire vennootschap vennoten heeft die aan haar activiteiten zouden kunnen bijdragen zonder dat zij werknemers zijn, maar volgens de meegedeelde informatie ⁽¹⁷⁰⁾ zijn de vennoten van Alki LP ondernemingen die geen enkele werknemer in dienst hebben. De operationele capaciteit van Alki LP om risico's te nemen, lijkt bijgevolg beperkt.
- (326) Daarnaast is de capaciteit van Alki LP om financieel risico te dragen, beperkt tot haar financiële middelen en tot de financiële middelen van haar vennoten. Volgens de door Starbucks aan de Commissie verstrekte informatie ⁽¹⁷¹⁾ beschikken die vennoten niet over aparte rekeningen, maar zijn zij zelf vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid. De financiële capaciteit van Alki LP is dus lager dan en niet gelijk te stellen aan de totale financiële capaciteit van de groep.
- (327) In reactie hierop voert Starbucks aan dat de operationele capaciteit van Alki LP wordt geleverd door werknemers van Starbucks Inc., die incidenteel onder contract Alki LP in haar taken ondersteunen ⁽¹⁷²⁾. De Commissie acht dit argument niet overtuigend. Er is geen reden waarom het aanwerven van een werknemer ter ondersteuning van het beheer via Alki LP zou moeten gebeuren: SMBV had rechtstreeks een werknemer kunnen aanwerven om het beheer van de onderneming te ondersteunen. Omdat de verantwoordingsplicht bij uitbestede beheer minder zwaar is dan de verantwoordingsplicht van directe managers, brengt uitbestede beheer uit het oogpunt van corporate governance hogere bemiddelingskosten met zich mee. Gelet op de activiteiten van SMBV, die onder meer de exploitatie van een koffiebranderij omvatten, vereist het beheer van SMBV dagelijkse monitoring en kan het niet doeltreffend door een deeltijdse werknemer worden uitgevoerd.
- (328) Alki LP kan de bedrijfsrisico's van SMBV dus niet zo doeltreffend beheersen als directe werknemers of managers van SMBV dat zouden kunnen, en daarom zou dat risico hooguit ten dele kunnen worden beperkt door het contractueel aan Alki LP over te dragen.
- (329) Die conclusie ondersteunt de twijfel die in punt 89 van het besluit tot inleiding van de procedure is geuit met betrekking tot de economische rationaliteit van de structuur, omdat Alki LP in die structuur overbodig lijkt te zijn. In de paragrafen 1.64 tot en met 1.66 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt in dat verband verwezen ⁽¹⁷³⁾ naar situaties waarin structuren niet volgens normale commerciële voorwaarden tot stand komen en mogelijk door de belastingbetaler zijn opgezet om belasting te voorkomen of zoveel mogelijk te beperken. In dergelijke gevallen moet de belastingdienst de belastbare grondslag analyseren op basis van een gecorrigeerde structuur die door normale commerciële voorwaarden zou zijn bepaald. De door Starbucks ingediende informatie, volgens welke Alki LP aan de structuur was toegevoegd om fiscale redenen in de VS ⁽¹⁷⁴⁾, bevestigt de twijfels van de Commissie over de economische rationaliteit van de structuur.
- (330) Ten vijfde aanvaardt de Commissie weliswaar het argument van Nederland en Starbucks dat bepaalde verkoopprijsrisico's van SMBV door de regelingen met de winkels worden ingeperkt, maar dit feit is niet van invloed op de relatie van SMBV met Alki LP. Met betrekking tot de beperkte ruimte die SMBV in de onderhandelingen met haar wederpartijen over de commerciële voorwaarden en de prijzen heeft, aanvaardt de Commissie dan ook dat het prognosesysteem van de winkels de bedrijfsonzekerheid voor SMBV lijkt te beperken ⁽¹⁷⁵⁾. Op grond van de contractuele regelingen tussen de winkels en SMBV kunnen de winkels niet in significante mate afwijken van de prognose die aan SMBV is meegedeeld, en zijn zij ook verplicht producten bij SMBV aan te kopen. De afname van de productie van SMBV is gegarandeerd doordat de winkels de productie bij SMBV moeten aankopen. De belangrijkste risico's van een productiebedrijf houden echter niet alleen verband met voorraadrisico's maar voornamelijk met de productiecapaciteit, en noch Nederland, noch Starbucks heeft aangetoond dat de

⁽¹⁶⁶⁾ Paragrafen 9.23 en 9.26 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽¹⁶⁷⁾ Paragraaf 9.29 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽¹⁶⁸⁾ Paragraaf 9.23 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽¹⁶⁹⁾ Zie overweging 106.

⁽¹⁷⁰⁾ Ibidem.

⁽¹⁷¹⁾ Ibidem.

⁽¹⁷²⁾ Ibidem.

⁽¹⁷³⁾ Een soortgelijke tekst kan worden gevonden in de paragrafen 1.36 tot en met 1.41 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽¹⁷⁴⁾ Zie overweging 107.

⁽¹⁷⁵⁾ Zie overweging 144.

onderliggende risico's van schommelingen in de vraag voor het gebruik van de productiecapaciteit volledig door die contractuele regelingen zijn weggenomen. Meer bepaald zijn de contracten met derden-producenten, met name [niet-gelieerde productieonderneming 1], niet volledig afgestemd op mogelijke schommelingen in de vraag.

- (331) Ten zesde is de door Nederland aangevoerde contractuele regeling op grond waarvan SCTC de kwaliteit van de geleverde groene koffiebonen garandeert, evenmin van invloed op de relatie tussen SMBV en Alki LP. Die regeling is hoe dan ook een normale bedrijfspraktijk die het risico van SMBV niet vermindert in vergelijking met normale marktvoorwaarden.
- (332) Concluderend verwerpt de Commissie de argumenten dat er op grond van contractuele regelingen een daadwerkelijke overdracht van risico plaatsvindt tussen SMBV en Alki LP. Componenten van de royalty die bedoeld zijn om een overdracht van ondernemingsrisico te compenseren, kunnen dan ook niet worden gerechtvaardigd.
- d) De hoogte van de royaltybetaling wordt niet gerechtvaardigd door de bedragen die Alki LP voor technologie aan Starbucks US betaalt op grond van de overeenkomst inzake kostendeling
- (333) Starbucks lijkt voorts aan te voeren dat de door SMBV aan Alki LP betaalde royalty gerechtvaardigd is, omdat Alki LP bedragen van dezelfde omvang aan Starbucks US betaalt voor de technologie op het gebied van het branden van koffie.
- (334) De Commissie merkt om te beginnen op dat de SMBV APA geen betrekking heeft op de relatie tussen Alki LP en Starbucks US, maar op de relatie tussen SMBV en Alki LP. Al wat van belang is voor een beoordeling van de vraag of een verrekenprijsanalyse van de transacties tussen die entiteiten is verricht volgens een methode die een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel oplevert, is dan ook de waarde van die transacties zoals bepaald door de belastingadviseur van Starbucks, en niet de waarde van betalingen buiten die relatie.
- (335) De Commissie betwist hoe dan ook niet dat aanzienlijke bedragen, die permanent royalty worden genoemd, door Alki LP aan Starbucks US worden betaald ⁽¹⁷⁶⁾. De omschrijving van die betaling in de overeenkomst inzake kostendeling als een vergoeding voor de technologie op het gebied van het branden van koffie kan echter niet worden bevestigd, gelet op de wijze waarop die betalingen op grond van die overeenkomst gestructureerd zijn.
- (336) Om te beginnen worden de betalingen van Alki LP aan Starbucks US in grotere mate gefinancierd uit het royalty-inkomen dat zij ontvangt uit de royalty voor het merk die haar door Starbucks Coffee BV wordt betaald dan uit de royalty die zij van SMBV ontvangt ⁽¹⁷⁷⁾.
- (337) Ten tweede lijken de betalingen van Alki LP aan Starbucks US op grond van de overeenkomst inzake kostendeling niet op een zakelijk niveau te zijn vastgesteld. Voor de verwerving van de intellectuele eigendom met betrekking tot het businessmodel en het merk betaalde Alki LP (met inbegrip van haar voorganger [CV 1]) vanaf 2005 in totaal [30-40] miljoen EUR, terwijl die intellectuele eigendom in 2014 door Alki LP voor [1-1,5] miljard EUR werd verkocht. Dat verschil in waarde lijkt erop te wijzen dat die regeling geen zakelijke vergoeding voor de intellectuele eigendom weerspiegelde; de betalingen in het kader van de permanent royalty zouden dus kunnen worden beschouwd als een compensatie voor de verkoop van het merk in dezelfde transactie voor een waarde die te laag was.
- (338) Concluderend moet het argument van Starbucks dat de betalingen op grond van de overeenkomst inzake kostendeling rechtvaardigen dat de royaltybetalingen tussen SMBV en Alki LP zakelijk zijn, worden verworpen.

e) Conclusie inzake de zakelijke aard van de royaltybetaling

- (339) In het licht van het bovenstaande is de Commissie van oordeel dat een vergelijking met vergelijkbare vrijemarkt-transacties, met name de royaltyregelingen in verschillende overeenkomsten voor het branden van koffie, productie en distributie die Starbucks met derden heeft gesloten, aantoont dat de zakelijke waarde van de royalty die door SMBV aan Alki LP voor intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie wordt betaald, nul zou moeten zijn en dat er derhalve in die specifieke relatie geen royalty voor die intellectuele eigendom verschuldigd zou moeten zijn, omdat SMBV geen enkel voordeel haalt uit het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie die Alki LP haar in licentie heeft gegeven.

⁽¹⁷⁶⁾ Zie overweging 112.

⁽¹⁷⁷⁾ De betalingen van Starbucks Coffee BV aan Alki LP worden aan dezelfde pool toegewezen als de betalingen van SMBV, die een kleiner deel van de inkomsten van Alki LP uitmaken, zie overweging 110.

- (340) Gelet op die conclusie hoeft deze royalty niet te worden geraamd. Daarentegen zou de boekhoudkundige winst van SMBV, zonder aftrek van de royaltybetaling van SMBV aan Alki LP voor de licentie van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, het uitgangspunt moeten zijn om de door SMBV in Nederland verschuldigde belasting te bepalen, om te garanderen dat de belastbare winst van SMBV overeenstemt met een bedrag dat wordt behaald door niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de verschuldigde belasting wordt bepaald aan de hand van de winst die zij onder marktvoorwaarden genereren. De niet-belaste winst die als een royalty voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie door SMBV aan Alki LP is betaald, moest met andere woorden volledig belastbaar zijn in Nederland.
- (341) De methode die in de SMBV APA is aanvaard om de hoogte van die betaling te bepalen, volgens welke alle door SMBV gegenereerde winst boven [9-12] % van de exploitatiekosten aan Alki LP wordt overgedragen ⁽¹⁷⁸⁾, wijkt bijgevolg af van een methode die een betrouwbare benadering van een marktuitsluiting overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel oplevert. Omdat de toepassing van die methode ertoe leidt dat de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is, wordt verlaagd in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald, moet de SMBV APA door de aanvaarding van die methode worden geacht SMBV een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- f) De zakelijke aard van de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijzen voor de groene koffiebonen
- (342) Zoals uitgelegd in overweging 272, zijn het vaststellen en het analyseren van de concern- en de vrijmarkttransacties van SMBV een noodzakelijke eerste stap in de beoordeling van de zakelijke aard van de commerciële voorwaarden die voor verrekenprijsoeinden tussen gelieerde partijen van toepassing zijn.
- (343) In punt 116 van het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie uitgelegd dat als de royaltybetaling aan de hand van een directe verrekenprijsmethode, zoals de CUP-methode, zou worden geraamd, de voor de groene koffiebonen in rekening gebrachte prijzen de nog openstaande gelieerde concerntransactie zou zijn die voor verrekenprijsoeinden moest worden onderzocht, en de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijs voor de groene koffiebonen zou moeten worden beoordeeld om vast te stellen of die prijs, die in de winst-en-verliesrekening van SMBV wordt weerspiegeld, niet overdreven was, met als gevolg een verlaging van de belastbare winst van SMBV.
- (344) In het verrekenprijzenrapport wordt de overeenkomst voor de aankoop van groene koffiebonen tussen SMBV en SCTC bij de belangrijkste transacties en stromen tussen de ondernemingen genoemd, maar wordt verzuimd te onderzoeken of te analyseren of de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijs voor de groene koffiebonen zakelijk is.
- (345) De prijsstelling van de groene koffiebonen door SCTC is beschreven in de overwegingen 114 tot en met 119. Tabel 6 toont Starbucks' uitsplitsing van de opslag op de door SCTC aangekochte groene koffiebonen die aan SMBV in rekening worden gebracht. Op basis van de financiële gegevens van SCTC in tabel 4 wordt in tabel 11 de werkelijke geboekte opslag getoond en de werkelijke bruto marge die SCTC elk jaar aan haar klanten in rekening brengt.

Tabel 11

Door SCTC geboekte opslag voor groene koffiebonen en de toegepaste brutomarge

(%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Opslag op de COGS	[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]
Brutomarge op COGS	[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) Voor de periode van 2005 tot en met 2010 bedroeg de gemiddelde opslag op de kosten van de door SCTC geleverde groene koffiebonen [ongeveer 3 %], terwijl die voor de periode van 2011 tot en met 2014 [ongeveer 18 %] bedroeg. De overeenkomende gemiddelde brutomarge op COGS voor de periode van 2005 tot en met 2010 bedroeg [ongeveer 6 %], terwijl de gemiddelde brutomarge op COGS [ongeveer 18 %] bedroeg voor de periode 2011 tot 2014.

⁽¹⁷⁸⁾ Zie overweging 102.

- (347) Volgens Starbucks stemt de opslag van [ongeveer 3 %] die gemiddeld voor de periode van 2005 tot en met 2010 van toepassing was, overeen met een zakelijke opslag. Wanneer die opslag van de sinds 2011 toegepaste opslagen wordt afgetrokken, lijkt deze te leiden tot een door SMBV op de koffiebrandactiviteiten geboekte vergoeding die binnen de door onderneming X gesuggereerde geraamde range van 13 % tot 17 % van de COGS voor koffiebrandactiviteiten ligt ⁽¹⁷⁹⁾. De opslag van [ongeveer 3 %] valt ook binnen de range van vergoedingen voor de leveringsfunctie, die door Starbucks in de op 29 juni 2015 verstrekte analyse van vergelijkingspunten wordt aangevoerd ⁽¹⁸⁰⁾. De Commissie kan bijgevolg aanvaarden dat de opslag van [ongeveer 3 %] op de kosten van de groene koffiebonen in de periode van 2005 tot en met 2010 een zakelijke opslag was.
- (348) Omdat Starbucks echter geen enkele geldige rechtvaardigingsgrond heeft aangevoerd voor de verhoging van de opslag tot [ongeveer 18 %] vanaf 2011, is de Commissie van oordeel, zoals uitgelegd in de overwegingen 349 tot en met 357, dat er vanaf dan geen overeenstemmende aftrek van de boekhoudkundige winst van SMBV ten gevolge van die verhoging mocht worden aanvaard. Als in het verrekenprijzenrapport de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijs voor de groene koffiebonen aan SMBV naar behoren als een concerntransactie was geanalyseerd, zou die prijs in feite binnen het toepassingsgebied van de SMBV APA zijn gevallen, namelijk het bepalen van de belastinggrondslag van SMBV in Nederland ⁽¹⁸¹⁾. Omdat de voor de groene koffiebonen betaalde prijs van de boekhoudkundige winst van SMBV wordt afgetrokken, had immers in 2008 in de SMBV APA een zakelijke prijs moeten worden vastgesteld, waarvan in 2011 niet zou kunnen worden afgeweken, bijvoorbeeld door een verhoging van de opslag, tenzij die APA werd vervangen of gewijzigd.
- (349) Volgens Starbucks zou de opslag in 2011 zijn gestegen omdat de activiteiten van SCTC steeds belangrijker werden, vooral door haar toegenomen expertise op het gebied van de aankoop van koffie en, nog belangrijker, het feit dat die onderneming eigenaar en beheerder is van het evoluerende „C.A.F.E. Practices”-programma. Die rechtvaardigingsgrond lijkt echter niet overeen te stemmen met de tijdens het onderzoek verstrekte informatie. Het „C.A.F.E. Practices”-programma is namelijk al in 2004 ingevoerd. Omdat de vergoeding van SCTC evenredig is met de verkochte groene koffiebonen, hadden voorts alle capaciteitsverhogingen dienovereenkomstig moeten worden vergoed. Zolang de vergoeding een stabiel percentage van de COGS vormt, leidde de omzetsijging immers tot een evenredige stijging van de winst.
- (350) Starbucks stelt voorts dat de opslag „in de gehele periode” van 2005 tot en met 2014 zakelijk was ⁽¹⁸²⁾. In haar op 29 juni 2015 ingediende stukken verduidelijkte Starbucks dat de uitsplitsing in tabel 5, die bij de op 13 april 2015 ingediende stukken was verstrekt, op basis van een analyse van vergelijkingspunten was opgebouwd. De Commissie aanvaardt dat argument niet om de volgende redenen.
- (351) Om te beginnen stelt de Commissie met betrekking tot de prijsstelling van het „C.A.F.E. Practices”-programma in de door Starbucks op 29 juni 2015 verstrekte analyse van vergelijkingspunten ⁽¹⁸³⁾ vast dat de door Starbucks meegedeelde cijfers problematisch zijn qua consistentie. De informatie die op 13 april 2015 is meegedeeld en in tabel 6 is opgenomen, is in tegenspraak met de informatie die op 29 juni 2015 is meegedeeld en in tabel 7 is opgenomen. Meer bepaald werd het „C.A.F.E. Practices”-programma door Starbucks eerst als het hoogste kwartiel voorgesteld, maar later als de hoogst vastgestelde waarde. Ook zijn er inconsistenties met betrekking tot het gebruik van een correctiefactor om een royalty die als een percentage van de verkoop is overeengekomen, uit te drukken: Starbucks verricht een ongebruikelijke correctie om tot een royalty te komen die als een percentage van de kosten is uitgedrukt ⁽¹⁸⁴⁾.
- (352) Daarnaast hebben de in de beschouwing betrokken overeenkomsten ⁽¹⁸⁵⁾ betrekking op het in licentie geven van technologie. Dit zou kunnen worden vergeleken met een situatie waarin Starbucks via Alki LP technologie aan SMBV in licentie geeft, hoewel overeenkomsten waarbij technologie op het gebied van koffie in licentie wordt gegeven, niet los lijken te staan van een licentieovereenkomst voor de koffiemarkten. SCTC geeft SMBV geen enkele technologie in licentie waarvoor SCTC een vergoeding zou moeten ontvangen door middel van een hogere opslag op de aangekochte groene koffiebonen.
- (353) Ten tweede stelt de Commissie vast dat de kosten van zowel het „C.A.F.E. Practices”-programma als de ondersteuningscentra voor boeren gemiddeld niet meer bedroegen dan [0,5-1] % van de waarde van de door SCTC aangekochte groene koffiebonen ⁽¹⁸⁶⁾. Die kosten zijn van vergelijkbare omvang als de kosten van het

⁽¹⁷⁹⁾ Zie overweging 201.

⁽¹⁸⁰⁾ Deze interkwartielrange die op basis van de opmerkingen van Starbucks is geraamd, is 4 % tot 8,5 %, zie overweging 134.

⁽¹⁸¹⁾ Zie paragraaf 3.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995, waarin het volgende is bepaald: „Wanneer winstmarges van een onafhankelijke onderneming worden gebruikt, mag de winst die aan de transacties van de onafhankelijke onderneming kan worden toegerekend, niet worden vervalst door concerntransacties van die onderneming.” (vertaling Commissie).

⁽¹⁸²⁾ Aangezien de brutomarge waaruit dit voorkomt volkomen binnen de zakelijke range zou liggen, zie overweging 128.

⁽¹⁸³⁾ Zie overweging 130.

⁽¹⁸⁴⁾ Zie overweging 131.

⁽¹⁸⁵⁾ Zie overweging 131, de elf in de beschouwing betrokken overeenkomsten zijn licentieovereenkomsten voor technologie met betrekking tot voedings- en drankproducten.

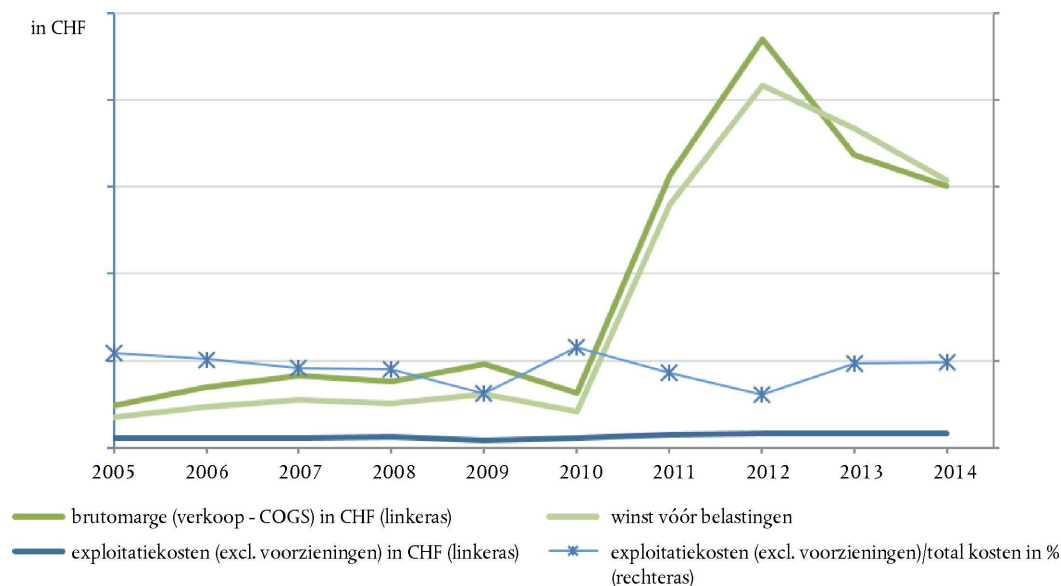
⁽¹⁸⁶⁾ Zie overweging 121.

[certificatieprogramma] van [1,5-2] % in verhouding tot de prijs van de groene koffiebonen die voor de „[certificatieprogramma koffieproduct e]” worden gebruikt, wat het best verkochte product van SMBV zou zijn ⁽¹⁸⁷⁾. Het „C.A.F.E. Practices”-programma lijkt in feite te bestaan in een certificeringsprogramma dat meer met het [certificatieprogramma] vergelijkbaar is dan met een licentie voor intellectuele eigendom of technologie, zoals door Starbucks wordt aangevoerd.

- (354) Voorts worden de prijzen van de koffieproducten die door SMBV aan de winkels worden verkocht, op een kostengrondslag bepaald, zoals in overweging 96 is uitgelegd. Daarom zijn volgens de Commissie de directe en indirecte kosten van het „C.A.F.E. Practices”-programma, in tegenstelling tot wat Starbucks stelt, een betere manier om een zakelijke prijs voor het programma te benaderen die in de prijs voor groene koffiebonen aan SMBV in rekening wordt gebracht.
- (355) Met betrekking tot de financieringsopslag die in tabel 6 is opgenomen, stelt de Commissie vast dat de toegepaste methode de werkkapitaalkosten niet berekent, omdat de schulden aan klanten, die in een normaal bedrijf tot de financiering van de vorderingen en voorraden bijdragen, niet van het geraamde te financieren bedrag zijn afgetrokken ⁽¹⁸⁸⁾. Starbucks is mogelijk van mening dat financieringskosten moeten worden toegevoegd, omdat de overeenkomsten met betrekking tot de geraamde leveringskosten op inkoopagenten zijn gebaseerd, die misschien geen eigenaar worden van de verkochte goederen. Dit wordt echter niet beoordeeld of aangetoond in de door Starbucks verstrekte analyse. Een financieringsopslag die vergelijkbaar is met de door Starbucks aangevoerde opslag lijkt dan ook niet gerechtvaardigd.
- (356) Ten derde laat afbeelding 4 zien wat het effect is de verhoging van de opslag in 2011 op de winst van SCTC in Zwitserse frank (CHF). In afbeelding 4 worden ook de exploitatiekosten van SCTC getoond, die hoegenaamd niet in de mate stegen die had kunnen worden verwacht als SCTC belangrijker was geworden, zoals door Starbucks wordt aangevoerd. De exploitatiekosten als percentage van de totale kosten bleven stabiel en de exploitatiekosten zouden dus door een aan de COGS gekoppelde vergoeding zijn gedekt. De verhoging van de opslag van [ongeveer 3 %] tot [ongeveer 18 %] gemiddeld voor de periode van 2005 tot en met 2010 respectievelijk van 2011 tot en met 2014 ⁽¹⁸⁹⁾ leidde tot een verviervoudiging van de winsten van SCTC, zoals in afbeelding 4 wordt getoond.

Afbeelding 4

Winstgevendheid van SCTC



- (357) Voor de volledigheid stelt de Commissie vast dat de verliezen op de koffiebrandactiviteiten van SMBV sinds 2010 in verband kunnen worden gebracht met de verhoogde opslag op de kosten die aan SCTC voor de groene koffiebonen wordt betaald ⁽¹⁹⁰⁾, zoals blijkt uit afbeelding 5.

⁽¹⁸⁷⁾ Zie overweging 96.

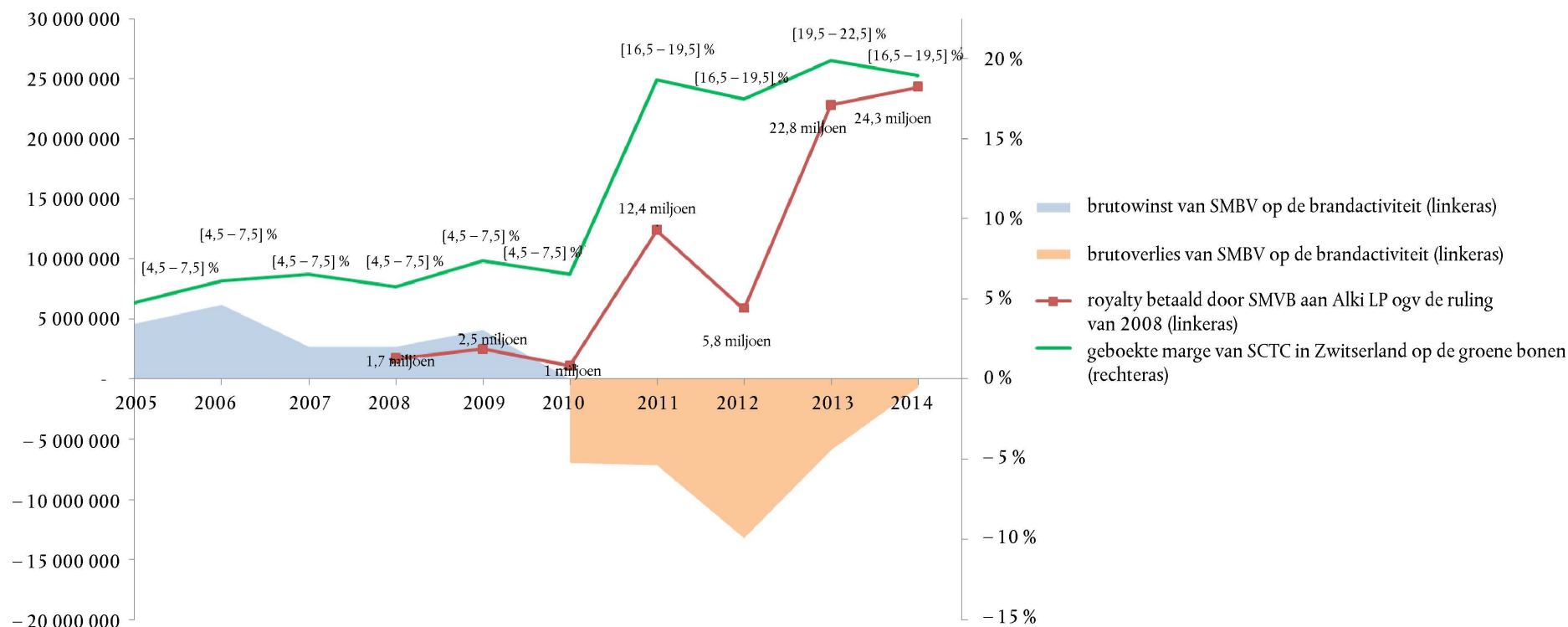
⁽¹⁸⁸⁾ Daarnaast lijkt SCTC volgens de cijfers in tabel 4 grote overschotten aan kasmiddelen aan te houden.

⁽¹⁸⁹⁾ Zie overweging 346.

⁽¹⁹⁰⁾ Zie overweging 315.

Afbeelding 5

Winstgevendheid van de koffiebrandactiviteiten van SMBV



(358) In het licht van die opmerkingen is de Commissie van oordeel dat, om tot een betrouwbare benadering van een zakelijke opslag voor de periode vanaf 2011 te komen, de gemiddelde opslag van [ongeveer 3 %] voor de periode van 2005 tot en met 2010 moet worden verhoogd met de kosten van het „C.A.F.E. Practices”-programma en wel tot het bedrag van de kosten van het [certificatieprogramma]. De kosten van het [certificatieprogramma] maakten eind 2014 [1-1,5] % van de kosten van de door SCTC aangekochte groene koffiebonen uit en kwamen neer op [0,5-1] % van de prijs die aan SMBV in rekening wordt gebracht ⁽¹⁹¹⁾. Een zakelijke opslag geboekt door SCTC voor de periode vanaf 2011 zou daarom tot [ongeveer 6 %] van de kosten van de door SCTC gekochte groene koffiebonen bedragen, wat overeenkomt met een brutomarge tot [ongeveer 9 %] op de verkoopprijs van de groene koffiebonen die SCTC aan SMBV in rekening brengt. De gemiddelde opslag van [ongeveer 18 %] op de kosten van de door SCTC aan SMBV geleverde groene koffiebonen, die daadwerkelijk van 2011 tot en met 2014 werd toegepast, weerspiegelt bijgevolg niet een betrouwbare benadering van een marktuitslag overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel.

(359) Concluderend, omdat in het verrekenprijzenrapport wordt verzuimd te onderzoeken of te analyseren of de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijs voor de groene koffiebonen zakelijk is, wijkt de in dat rapport voorgestelde methode om de belastbare winst van SMBV te bepalen, af van een methode die tot een betrouwbare benadering van een marktuitslag overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel leidt. Omdat de toepassing van die methode ertoe leidt dat de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is, wordt verlaagd in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst door de markt wordt bepaald, moet de SMBV APA door de aanvaarding van die methode worden geacht SMBV een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

⁽¹⁹¹⁾ Zie overweging 96.

g) Conclusie over het selectieve voordeel dat door de SMBV APA wordt verleend

- (360) Zoals geconcludeerd in de overwegingen 339 tot en met 341, is de Commissie van oordeel dat een vergelijking met vergelijkbare vrijemarkttransacties, met name de licentieregelingen met betrekking tot intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie in verschillende overeenkomsten voor het branden van koffie, productie en distributie die Starbucks met derden heeft gesloten, aantoonde dat de zakelijke waarde van de royalty die door SMBV aan Alki LP voor de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie wordt betaald, nul zou moeten zijn. De SMBV APA verleent bijgevolg, door de aanvaarding van een methode om de hoogte van de royalty te bepalen volgens welke alle door SMBV gegenereerde winst boven [9-12] % van de exploitatiekosten aan Alki LP wordt overgedragen ⁽¹⁹²⁾, SMBV een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (361) Daarnaast betekent het feit dat in het verrekenprijzenrapport is verzuimd te onderzoeken of te analyseren of de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijs voor de groene koffiebonen zakelijk is, dat de in dat rapport voorgestelde methode, die in de SMBV APA is aanvaard, om de belastbare winst van SMBV in Nederland te bepalen, SMBV een selectief voordeel verleent in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

9.2.3.4. SMBV werd in het verrekenprijzenrapport ten onrechte als de minst complexe functie aangemerkt

- (362) Zoals uitgelegd in overweging 282, is het slechts gerechtvaardigd om van een vergelijking van de uitgeoefende functies gebruik te maken wanneer het onmogelijk is om een specifieke transactie binnen de groep waarvoor een APA wordt gevraagd, met inachtneming van de uitgeoefende functies met soortgelijke vrijemarkttransacties te vergelijken. Zoals uitgelegd in punt 9.2.3.3 is de Commissie van oordeel dat de royaltyregelingen in verschillende overeenkomsten voor het branden van koffie, productie en distributie die Starbucks met derden heeft gesloten, vergelijkbare vrijemarkttransacties vormen voor de royaltyregeling van SMBV met Alki LP zoals die uit de SMBV APA voortvloeit.
- (363) Onverminderd deze conclusie dat er in deze zaak geen functievergelijking gerechtvaardigd was, stelt de Commissie verder vast dat de functieanalyse in het verrekenprijzenrapport die met toepassing van de TNMM is verricht, geen betrouwbare benadering van een marktuitsluiting overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel oplevert.
- (364) Voor een correcte raming van de zakelijke vergoeding van functies had het verrekenprijzenrapport een vergelijking moeten bevatten van de functies die door elke partij bij de gelieerde transacties worden uitgeoefend.
- (365) In eenzijdige verrekenprijsmethoden zoals de TNMM wordt slechts de vergoeding van de onderzochte partij voor verrekenprijsoeinden geanalyseerd, ongeacht de daaruit voortvloeiende vergoeding voor de andere partijen bij de transactie. Onder de aanname dat SMBV in de relatie tussen SMBV en Alki LP de „minst complexe functie” is, heeft de belastingadviseur van Starbucks SMBV dus als de „onderzochte partij” genomen, zonder daarbij in overweging te nemen of de residuele winst die aan Alki LP wordt toegewezen, wel in verhouding staat tot de functies, risico's en activa van Alki LP. Starbucks rechtvaardigt die keuze op grond van het feit dat SMBV geen waardevolle intellectuele eigendom bezit en geen betekenisvolle bedrijfsrisico's loopt bij het uitoefenen van routineactiviteiten; SMBV zou dan ook de minst complexe entiteit in die relatie zijn ⁽¹⁹³⁾.
- (366) In de redenering van Starbucks bestaat echter een verwarring tussen de complexiteit van de functies en de genomen risico's. In paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 ⁽¹⁹⁴⁾ is uitgelegd dat de keuze van de „onderzochte partij” bij de toepassing van de TNMM moet stroken met de functieanalyse van de transactie ⁽¹⁹⁵⁾. De „onderzochte partij” is in de regel de partij waarop een verrekenprijsmethode op de meest betrouwbare wijze kan worden toegepast en waarvoor de meest betrouwbare vergelijkingspunten kunnen worden gevonden, d.w.z. dat het vaak de partij met de minst complexe functieanalyse zal zijn.
- (367) Complexiteit en risico zijn onderscheiden factoren, hoewel overwegingen van risico in de functieanalyse meespelen. De complexiteit moet relatief worden beoordeeld, d.w.z. door vergelijking met de andere partijen die bij de transacties betrokken zijn. In paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt in dit verband voor de keuze van de onderzochte partij verwezen naar een „minder” complexe functie, en niet in absolute termen naar een functie die niet complex zou zijn ⁽¹⁹⁶⁾. Het vereiste dat de complexiteit van de functies

⁽¹⁹²⁾ Zie overweging 102.

⁽¹⁹³⁾ Zie overweging 190.

⁽¹⁹⁴⁾ De keuze van de onderzochte partij is slechts nodig wanneer de cost plus- of resale price-methode of de TNMM wordt gebruikt, zie paragraaf 3.18 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽¹⁹⁵⁾ Dit vereiste kan ook worden gevonden in paragraaf 3.43 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽¹⁹⁶⁾ Dit is ook het geval van de paragrafen 2.59 en 9.79 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

wordt beoordeeld in vergelijking met de andere partijen bij de transacties, wordt ook gevonden in de paragrafen 1.21, 1.22 en 1.23 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995. Wanneer voor verrekenprijsdoeleinden van de TNMM wordt gebruikgemaakt, moeten dus ook de functies van de andere partij bij de transactie, in deze zaak Alki LP, worden geanalyseerd. Informatie over de functies van Alki LP was zeker beschikbaar voor de Nederlandse Belastingdienst op het ogenblik van het verzoek om de SMBV APA.

- (368) Als er direct waarneembare kenmerken kunnen worden gevonden met betrekking tot de gelieerde transacties, moeten die waarneembare kenmerken echter dienen om de vergoeding te bepalen van de onderneming die vergelijkbare transacties verricht ⁽¹⁹⁷⁾. Het bestaan van directe vergelijkingspunten om de zakelijke vergoeding te bepalen, is wat de Commissie daadwerkelijk betoogt in punt 9.2.3.3.
- (369) In het volgende punt analyseert de Commissie niettemin de relatieve complexiteit van de groepsentiteiten die in transacties met SMBV betrokken zijn.
- (370) Om te beginnen oefent SMBV een aantal functies uit naast haar koffiebrandfunctie. Dit feit vormt, als zodanig, een moeilijkheid in het vinden van passende vergelijkingspunten voor verrekenprijsdoeleinden ⁽¹⁹⁸⁾. Daarnaast is de koffiebrandfunctie die door SMBV wordt uitgeoefend, van vitaal belang voor koffieproducenten. SMBV verricht ook of koopt marktonderzoek, is houdster van intellectuele eigendom en sluit contracten met loonproducenten. Ten slotte zijn de verantwoordelijkheden op het gebied van prijsstelling niet duidelijk omschreven en lijkt SMBV een mate van controle te hebben over de prijzen die zij voor verkochte goederen ontvangt.
- (371) Dat de functie op het gebied van het branden van koffie die door SMBV wordt uitgeoefend, een routinefunctie zou zijn, zoals door de belastingadviseur van Starbucks in het verrekenprijzenrapport wordt aangevoerd, wordt tegengesproken door de opmerkingen van concurrenten, aangezien drie van de vier concurrenten die een verzoek om marktinformatie van de Commissie hebben ontvangen, het branden van koffie niet uitbesteden. In feite gaven twee van die concurrenten te kennen dat zij de functie van het branden van koffie van vitaal belang achten en daarom in beginsel niet vinden dat die kan worden uitbesteed ⁽¹⁹⁹⁾. Dat het branden van koffie een belangrijke functie is, betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat het ook een erg complexe functie is.
- (372) In het specifieke geval van SMBV blijkt echter uit de analyse van haar exploitatiekosten dat er aanzienlijke uitgaven voor marktonderzoek zijn ⁽²⁰⁰⁾. Daarenboven is een van de belangrijkste exploitatiekosten van SMBV de afschrijving van immateriële vaste activa. SMBV voert marktonderzoek uit, is houdster van significante intellectuele eigendom en verwierf in 2012 aanvullende intellectuele eigendom voor een waarde van 4 miljoen EUR. Een routineproducent houdt zich niet bezig met dergelijke activiteiten.
- (373) Nederland voert aan dat die uitgaven, die betrekking hebben op software en een licentiebetalings voor een IT-systeem voor standaard IT-systemen, als zodanig geen bewijs zijn dat SMBV waardevolle intellectuele eigendom zou gebruiken. Bijvoorbeeld in het geval van Onderneming Y betaalt een onderneming die als een loonproducent wordt aangewezen, licenties voor IT-systemen ⁽²⁰¹⁾. In het geval van SMBV hebben de afschrijvingsbetalingen voor de intellectuele eigendom echter geen betrekking op een dergelijke softwarelicentie, omdat de softwarelicenties als een aparte post in de boekhouding van SMBV worden geboekt ⁽²⁰²⁾.
- (374) Dergelijke overwegingen volstaan op zichzelf niet om te concluderen dat SMBV niet de minst complexe functie is. Daartoe moet ook de complexiteit van de door Alki LP uitgeoefende functies worden beoordeeld.
- (375) De activiteiten van Alki LP worden beoordeeld in de overwegingen 324 tot en met 329. Uit die beoordeling volgt dat de operationele capaciteit van Alki LP uiterst beperkt tot onbestaande is, omdat zij geen werknemers heeft en geen van haar vennoten werknemers heeft.
- (376) De Commissie concludeert derhalve dat de belastingadviseur van Starbucks SMBV voor de verrekenprijsanalyse ten onrechte als de minst complexe functie heeft aangeduid in vergelijking met Alki LP.

⁽¹⁹⁷⁾ Zie paragraaf 2.3 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 en paragraaf 3.49 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽¹⁹⁸⁾ In paragraaf 3.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995 is het volgende bepaald: „Het zou niet passend zijn om de methode van de transactionele nettomarge op de hele onderneming toe te passen als de onderneming verschillende uiteenlopende concerntransacties verricht die niet correct op geaggregeerde basis kunnen worden vergeleken met die van een onafhankelijke onderneming.” (vertaling Commissie).

⁽¹⁹⁹⁾ Zie de overwegingen 204 tot en met 212.

⁽²⁰⁰⁾ Zie overweging 98.

⁽²⁰¹⁾ Zie overweging 212.

⁽²⁰²⁾ Zie overweging 98.

- (377) Omdat de methode om de belastinggrondslag van SMBV te bepalen in het verrekenprijzenrapport op de gebrekkige aanname stoelt dat SMBV voor de toepassing van de TNMM de „onderzochte partij” zou moeten zijn, levert die methode bijgevolg geen betrouwbare benadering van een marktuitsluiting overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel op. Omdat de bekrachtiging van die methodologie in de SMBV APA tot een verlaging leidt van de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst op grond van dat stelsel door de markt wordt bepaald, moet die APA worden geacht SMBV een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen.

9.2.3.5. In het verrekenprijzenrapport wordt de TNMM verkeerd toegepast

- (378) In de voorgaande punten heeft de Commissie aangetoond dat in het verrekenprijzenrapport wordt verzuimd te onderzoeken of de royaltybetaling van SMBV aan Alki LP voor de licentie van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, wat de transactie binnen de groep is waarvoor de SMBV APA in feite werd gevraagd en toegekend ⁽²⁰³⁾, zakelijk is. Zij heeft vervolgens aangetoond dat in het verrekenprijzenrapport de complexiteit van alle groepsondernemingen onjuist wordt geanalyseerd voor de toepassing van de TNMM. Onverminderd die conclusies, die op zichzelf de Commissie in staat stellen verder te concluderen dat de SMBV APA SMBV een selectief voordeel verleent in de vorm van een verlaging van de belasting die zij in Nederland verschuldigd is, stelt de Commissie voor de volledigheid ook dat de belastingadviseur de TNMM verkeerd heeft toegepast in het verrekenprijzenrapport.

- a) De belastingadviseur van Starbucks heeft in het verrekenprijzenrapport de belangrijkste functies van SMBV verkeerd bepaald

- (379) Ten behoeve van de verrekenprijzen worden de keuze van de verrekenprijsmethode en de selectie van de vergelijkingspunten bepaald op basis van de functieanalyse van de onderneming waarvoor een APA wordt gevraagd. Volgens de door de belastingadviseur van SMBV opgestelde functieanalyse, heeft de primaire functionele bijdrage van SMBV aan de Starbucks-groep betrekking op koffiebrand-/productieactiviteiten ⁽²⁰⁴⁾. Op basis van die aanname beschouwt de belastingadviseur SMBV als een koffieproducent met laag risico die routinefuncties uitoefent, en dus als de „minst complexe entiteit” voor de toepassing van de TNMM.
- (380) In het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie betwijfeld of Nederland de categorie-indeling van SMBV als een loonproducent met laag risico in het verrekenprijzenrapport wel terecht heeft aanvaard ⁽²⁰⁵⁾.
- (381) Op basis van de informatie die door Nederland en Starbucks in de loop van het onderzoek is overgelegd, is de Commissie van oordeel dat de belastingadviseur SMBV ten onrechte als een producent met laag risico heeft aangewezen. Meer specifiek blijkt uit de informatie die over de inkomsten van SMBV is meegedeeld, dat het branden van koffie niet de belangrijkste bron van inkomsten van SMBV is. Zoals blijkt uit tabel 2 maken de inkomsten uit de verkoop van gebrande koffie, dat onder de post „REV PACKAGED COFFEE” ⁽²⁰⁶⁾ is geboekt, slechts ongeveer [15-20] % van de inkomsten van SMBV in 2013 en 2014 uit. In 2007, dat wil zeggen toen de SMBV APA werd gesloten, beliep dat aandeel in wezen hetzelfde percentage, namelijk [15-20] %.
- (382) SMBV haalt in plaats daarvan het merendeel van haar in Nederland geboekte winst uit een andere activiteit dan het branden van koffie. De wederverkoopfunctie van SMBV, die door Nederland en Starbucks het bieden van logistieke en administratieve ondersteuning wordt genoemd ⁽²⁰⁷⁾, lijkt immers belangrijker dan haar koffiebrandactiviteit en maakte in 2013 en 2014 [80-85] % van de inkomsten van SMBV uit. In 2007 was dat aandeel, op basis van gegevens die beschikbaar waren op het ogenblik van het verzoek om de SMBV APA, [75-80] %. Bovendien hielden op dat ogenblik [10-30] van de [40-60] werknemers van SMBV zich met die activiteit bezig. SMBV beheerde ook drie contractuele relaties met betrekking tot distributie en logistiek.

⁽²⁰³⁾ Punt 9.2.3.2.

⁽²⁰⁴⁾ Zie overweging 49.

⁽²⁰⁵⁾ Zie de punten 79 tot en met 96 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽²⁰⁶⁾ Starbucks gaf te kennen dat de inkomsten onder de beschrijving „REV PACKAGED COFFEE” betrekking hebben op de koffiebrand- en verpakingsactiviteiten van SMBV. Inkomsten uit andere posten, die betrekking zouden kunnen hebben op producten die gedeeltelijk op basis van de door SMBV gebrande koffie worden verwerkt, maken volgens Starbucks een klein deel uit van de totale output van SMBV wat het branden van koffie betreft, zie overweging 94.

⁽²⁰⁷⁾ Zie de overwegingen 166 en 190.

- (383) Anders dan de stelling van Nederland dat de kosten van niet-koffiegeerelateerde producten voor SMBV doorstroombkosten zijn ⁽²⁰⁸⁾, boekt SMBV in feite een marge op de wederverkoop van niet-koffiegeerelateerde producten. De wederverkoopfunctie van SMBV vormt bovendien niet alleen de belangrijkste bron van inkomsten van SMBV maar vanaf 2010 ook de enige bron van winst van SMBV, omdat de koffiebrandactiviteit van SMBV vanaf dat jaar verlies lijdt ⁽²⁰⁹⁾, onverminderd de vraag of die verliezen op de koffiebrandactiviteiten door de onjuiste prijsstelling van de groene koffiebonen werden veroorzaakt ⁽²¹⁰⁾.
- (384) Nederland voert voorts aan dat het Starbucks niet om meer informatie hoefde te verzoeken dan die welke zijn belastingdienst op het ogenblik van het verzoek om een APA had ontvangen, omdat het de bedrijfsactiviteiten van SMBV kende en omdat de APA de hernieuwing was van een vorige ruling ⁽²¹¹⁾. Het feit dat Nederland niet wist dat het grootste deel van de inkomsten van SMBV uit de wederverkoop van niet-koffiegeerelateerde producten voortkomt, is echter duidelijk in tegenspraak met zijn argument dat zijn belastingdienst de activiteiten van SMBV goed kende ⁽²¹²⁾.
- (385) Hoewel in het verrekenprijzenrapport wordt erkend dat SMBV productie die zij van derden koopt, aan de winkels doorverkoopt, wordt met die functie geen rekening gehouden bij de keuze van vergelijkingspunten en een winstniveau-indicator voor de toepassing van de TNMM. De belastingadviseur van Starbucks heeft dan ook verzuimd een kritische beoordeling te verrichten om de belangrijkste functies van SMBV voor de verrekenprijs-analyse te bepalen ⁽²¹³⁾.
- (386) De belangrijkste functie van SMBV was door de belastingadviseur van Starbucks derhalve onvoldoende bepaald in het verrekenprijzenrapport, en ten onrechte door de Nederlandse Belastingdienst aanvaard als de grondslag voor de berekening van de in de SMBV APA aanvaarde vergoeding.
- b) De belastingadviseur van Starbucks gebruikte ten onrechte de exploitatiekosten als winstniveau-indicator bij de toepassing van de TNMM
- (387) In paragraaf 2.87 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 is bepaald dat bij gebruik van de TNMM de verkoop of de exploitatiekosten met betrekking tot de distributie doorgaans en afhankelijk van de feiten van de zaak, een geschikte basis voor distributieactiviteiten kunnen zijn ⁽²¹⁴⁾.
- (388) Volgens Nederland zijn de exploitatiekosten een geschikte indicator voor de winstgevendheid bij de toepassing van de TNMM, zelfs als de activiteiten van SMBV in het verrekenprijzenrapport niet juist zouden zijn bepaald. Omdat de winst van SMBV wordt gegenereerd en geboekt via een marge op de gedistribueerde producten, beschouwt de Commissie de verkoop echter als een adequatere indicator van de winstgenererende wederverkoop-functie van SMBV. Bovendien is de totale verkoop van SMBV tussen 2008 en 2014 ⁽²¹⁵⁾ bijna verdrievoudigd, terwijl de brutomarge in diezelfde periode meer dan verdubbelde ⁽²¹⁶⁾. De exploitatiekosten van SMBV stegen daarentegen slechts met 6 %, zodat de exploitatiekosten niet als een adequate indicator van de winstgenererende wederverkoopactiviteit van SMBV kunnen worden beschouwd.
- (389) De winst van SMBV uit haar wederverkoopactiviteiten wordt immers in Nederland geboekt en worden niet toegerekend aan een ander lid van de groep dat in een positie verkeert om een dergelijke winst te genereren. Door de betaling van royalty's als een residuele winst wordt in feite winst die SMBV uit de wederverkoop van niet-koffiegeerelateerde producten haalt, daadwerkelijk verschoven naar Alki LP. Geen van de aangevoerde componenten van de royaltybetaling heeft echter enig verband met de winst uit de wederverkoopfunctie van SMBV, omdat Alki LP niet in een positie verkeert om actieve winst te genereren uit de wederverkoop van niet-koffiegeerelateerde producten, aangezien zij geen operationele capaciteit heeft, noch direct, noch via haar vennoten ⁽²¹⁷⁾. De toerekening van die winst aan Alki LP via de betaling van een royalty op basis van residuele winst is daarom niet in overeenstemming met het zakelijkheidsbeginsel.

⁽²⁰⁸⁾ Zie overweging 97.

⁽²⁰⁹⁾ Zie overweging 315.

⁽²¹⁰⁾ Zie overweging 342 en volgende.

⁽²¹¹⁾ Zie overweging 179.

⁽²¹²⁾ Zie ook paragraaf 1.43 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 en paragraaf 1.21 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995.

⁽²¹³⁾ Ibidem.

⁽²¹⁴⁾ Dit is ook in overeenstemming met het voorbeeld dat met betrekking tot de distributiefunctie in paragraaf 3.48 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen is besproken.

⁽²¹⁵⁾ Van 128 miljoen EUR in 2008 tot 350 miljoen EUR in 2014.

⁽²¹⁶⁾ Van 20 miljoen EUR in 2008 tot 44 miljoen EUR in 2014.

⁽²¹⁷⁾ Zie overweging 235.

- (390) Geboekte winst moet daarenboven worden toegerekend omdat deze een economische realiteit is, die niet kan worden doorkruist door het gebruik van een economisch of een verrekenprijzenmodel dat als doelstelling heeft de economische realiteit te benaderen bij gebrek aan (directe) waarneembare kenmerken. In het geval van SMBV wordt de winst uit de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten niet toegerekend via een vergoeding in enige vorm aan een andere groepsentiteit noch aan een derde die in een positie zou verkeren om actieve winst uit de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten te genereren, en moet deze derhalve aan SMBV worden toegerekend.
- (391) De belastingadviseur gebruikte bijgevolg ten onrechte de exploitatiekosten in plaats van de verkoop als winstniveau-indicator bij de toepassing van de TNMM.
- c) Een functieanalyse op basis van de wederverkoopfunctie van SMBV en een vergoeding op basis van een marge op verkoop zouden tot een hogere vergoeding hebben geleid
- (392) Om te illustreren wat het effect is van de onjuiste bepaling van de belangrijkste functies van SMBV door de belastingadviseur van Starbucks en van zijn ongeschikte selectie van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator, heeft de Commissie de analyse van de belastingadviseur overgedaan met een gecorrigeerde peergroup van ondernemingen op basis van de wederverkoopfunctie van SMBV, en voor die gecorrigeerde peergroup een opslag op de verkoop berekend.
- (393) Omdat de belangrijkste bedrijfsactiviteit van SMBV in het verrekenprijzenrapport onjuist was bepaald, was ook de peergroup van vergelijkingspunten die door de belastingadviseur werd gebruikt om een vergoeding voor de door SMBV uitgeoefende functies te bepalen, namelijk NACE-code „Verwerking van thee en koffie” ⁽²¹⁸⁾, ongeschikt bij de toepassing van de TNMM. Om de peergroup te corrigeren, heeft de Commissie een soortgelijke analyse verricht, net als in het verrekenprijzenrapport op basis van de Amadeus-databank, met behulp van de NACE-code „Groothandel in koffie, thee, cacao en specerijen”. De overige door de Commissie voor de selectie van de peergroup gebruikte selectiecriteria waren identiek aan die welke de belastingadviseur van Starbucks in het verrekenprijzenrapport had gebruikt ⁽²¹⁹⁾.
- (394) Vervolgens heeft de Commissie ten behoeve van de vergelijking uit de gecorrigeerde peergroup ondernemingen weggelaten die voornamelijk andere producten dan koffie en thee distribueren (zoals specerijen, suiker of ondernemingen die alleen apparatuur verkopen), terwijl de overblijvende ondernemingen zich met het branden van koffie bezighouden, wat twaalf vergelijkbare ondernemingen opleverde.
- (395) Omdat de helft van die twaalf ondernemingen geen gegevens over exploitatiekosten meedeelde ⁽²²⁰⁾ en omdat die gegevens gevoelig zijn voor boekhoudkundige verschillen tussen fiscale jurisdicties, heeft de Commissie voor de ondernemingen in de gecorrigeerde peergroup een opslag op de verkoop berekend. Het resultaat van die berekeningen is opgenomen in tabel 12.

⁽²¹⁸⁾ Zie overweging 57.

⁽²¹⁹⁾ Er werden actieve ondernemingen of ondernemingen met onbekende status in landen van de EU-15, IJsland, Noorwegen en Zwitserland gekozen, die niet voor 25 % of meer in handen waren van een andere onderneming, teneinde het criterium van onafhankelijkheid te garanderen; die keuzen zijn identiek aan die van de belastingadviseur. Er werd echter een recentere periode van waarneming gekozen, aangezien de belastingadviseur gegevens over de periode 2001-2005 gebruikte en de APA in 2008 werd gesloten, drie jaar na de laatste gegevensperiode.

⁽²²⁰⁾ In het verrekenprijzenrapport worden de exploitatiekosten bereikt door het verschil te berekenen tussen de totale kosten en de kosten die door Bureau van Dijk — de beheerder van de Amadeus-databank — worden aangewezen als material costs, die een afspiegeling zouden moeten zijn van de COGS. Gegevens over de material costs waren niet beschikbaar voor veel ondernemingen van de vergelijking.

Tabel 12

Analyse van de vergelijkingspunten op basis van de groothandel

			2007					2006					2005					2005-2007
	company name	country	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 CITTADELLA 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	KOYIAHE, 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 CAFÉ' 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	CAFÉ 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 TORREFACÇÃO 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) Een peergroupanalyse van ondernemingen die hoofdzakelijk in de groothandel van koffie actief zijn, levert voor het rendement op verkoop een mediaan van 3,1 % op, met een interkwartielrange van 1,5 % tot 5,5 %. Hoewel de interkwartielrange slechts in één paragraaf van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt genoemd bij andere mogelijke ranges om vergelijkbaarheidsproblemen op te lossen ⁽²²¹⁾, wordt die range vaak gebruikt door belastingadviseurs. Om te voorkomen dat ondernemingen die verrekenprijzen hanteren een voordeel wordt verleend, moet echter het punt in de range dat het dichtst bij de meest waarschijnlijke marktuitskomst ligt worden gebruikt om de prijsstelling van concerntransacties te bepalen.
- (397) In deze zaak ligt de belastinggrondslag van SMBV zoals door de SMBV APA bepaald, buiten de interkwartielrange die is berekend op basis van de gecorrigeerde peergroup met een vergoeding op basis van een opslag op de verkoop. Uit tabel 13 blijkt dat de belastbare winst van SMBV die op basis van de SMBV APA wordt berekend, vanaf 2008 elk jaar lager uitviel dan haar belastbare winst in het lagere punt van die range, namelijk 1,5 % van de verkoop:

Tabel 13

(EUR)

	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014
verkoop SMBV	128 784 681	135 677 607	142 627 243	184 159 097	286 217 379	327 632 453	350 538 852
belastbare winst SMBV op basis van SMBV APA	1 499 118	1 703 001	1 653 318	1 430 620	1 581 461	1 535 460	1 667 869
belastbare winst lagere punt range (1,5%)	1 931 770	2 035 164	2 139 409	2 762 386	4 293 261	4 914 487	5 258 083
belastbare winst mediaan van de range (3,1%)	3 992 325	4 206 006	4 421 445	5 708 932	8 872 739	10 156 606	10 866 704
belastbare winst hogere punt range (5,5%)	7 083 157	7 462 268	7 844 498	10 128 750	15 741 956	18 019 785	19 279 637
belastbare winst SMBV als % verkoop SMBV	1,2 %	1,3 %	1,2 %	0,8 %	0,6 %	0,5 %	0,5 %

- (398) De interkwartielrange van 1,5 % tot 5,5 % is gebaseerd op financiële gegevens uit de periode van 2005 tot en met 2007, wat de meest recente periode is die aan de SMBV APA voorafgaat. De vaststelling dat de in die APA overeengekomen belastinggrondslag buiten de range valt, geldt ook voor verschillende waarnemingsperiodes ⁽²²²⁾.
- (399) Dat de belastingadviseur van Starbucks SMBV voor de raming van een zakelijke vergoeding voor SMBV ten onrechte beschouwde als een productiebedrijf met een vergoeding op basis van de exploitatiekosten, wordt voorts bevestigd door een vergelijking van interne gegevens met SMC. SMC is de enige andere onderneming van de Starbucks-groep die intern koffiebrandactiviteiten uitoefent ⁽²²³⁾. Omdat die onderneming voor belastingdoeleinden met Starbucks US geconsolideerd is, wordt Starbucks er niet toe aangezet de winst van die onderneming door middel van een aan Starbucks Corporation betaalde royalty te verschuiven. Hoewel de rekeningen van SMC niet worden gecontroleerd, worden zij bij gebrek aan fiscale overwegingen dan ook voor zuivere bedrijfsdoeleinden opgesteld. Op basis van die rekeningen is SMC meer dan [40-50] keer winstgeverder dan de vergoeding die voor SMBV in de SMBV APA is overeengekomen, wanneer een rendement op exploitatiekosten in aanmerking

⁽²²¹⁾ Zie paragraaf 3.57 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010.

⁽²²²⁾ Als in plaats daarvan een periode van vijf jaar van 2003 tot en met 2007 wordt gekozen, zou dit een identieke interkwartielrange van 1,5 % tot 5,8 % opleveren met een mediaan van 2,9 %. Als dezelfde periode van vijf jaar van 2001 tot en met 2005 als in het verrekenprijzenrapport van Starbucks wordt gekozen, zou dit een interkwartielrange van 1,8 % tot 5,7 % opleveren met een mediaan van 2,7 %. Als ten slotte een periode van vijf jaar wordt gekozen die in 2006 eindigt in plaats van in 2007, dat wil zeggen een periode van 2002-2006, zou dit een interkwartielrange van 1,7 % tot 5,2 % opleveren met een mediaan van 2,6 %.

⁽²²³⁾ Zie overweging 139.

wordt genomen. Zoals uitgelegd in overweging 140 en getoond in tabel 9, is in de SMBV APA ingestemd met een opslag van [9-12] % van de winst op de exploitatiekosten, maar bedroeg die verhouding voor SMC de voorbije vier boekhoudperioden ongeveer 500 %.

- (400) Met de in de overwegingen 392 tot en met 398 door de Commissie verrichte denk- en rekenexercitie wordt niet beoogd een zakelijke vergoeding voor de binnen de Starbucks-groep door SMBV uitgeoefende functies te berekenen. De Commissie erkent dat de hierboven voorgestelde range niet door een toereikende vergelijkbaarheidsanalyse is gestaafd, en dat de exercitie louter is bedoeld om de analyse van de belastingadviseur over en na te doen, als de functies juist zouden zijn bepaald. Met de exercitie van de Commissie wordt beoogd te laten zien dat, zelfs als de conclusies waartoe de Commissie in de punten 9.2.3.3 en 9.2.3.4 is gekomen, onjuist waren, de verkeerde bepaling van de belangrijkste functies van SMBV door de belastingadviseur en zijn ongeschikte selectie van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator bij de toepassing van de TNMM, bevestigen dat de door de belastingadviseur in het verrekenprijzenrapport voorgestelde en in de SMBV APA aanvaarde methode om de belastbare grondslag van SMBV in Nederland te bepalen, geen betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel oplevert. Omdat die methode een verlaging oplevert van de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst op grond van dat stelsel door de markt wordt bepaald, moet de SMBV APA door de aanvaarding van die methode worden geacht SMBV een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag te verlenen.

d) De ongeschiktheid van de correctie van het werkkapitaal

- (401) In het verrekenprijzenrapport stelt de belastingadviseur van Starbucks een „correctie voor de conversie-opslag” voor, die door Nederland als een correctie van het werkkapitaal wordt beschreven, maar in de gebruikte methode wordt geen rekening gehouden met de hoogte van het werkkapitaal van de vergelijkingspunten noch van SMBV. Het werkkapitaal is de te financieren som van de voorraden en de handelsvorderingen minus de handelsschulden. Er is geen constante relatie tussen de in de correctie gebruikte COGS en de werkkapitaalbehoeften. Een onderneming met een hoog bedrag aan grondstoffenkosten kan met name lage werkkapitaalbehoeften hebben als zij haar voorraad efficiënt beheert. Correcties van het werkkapitaal zijn bedoeld om mogelijke verschillen in de verwerking van voorraden, handelsvorderingen en handelsschulden in aanmerking te nemen, die niet tot uiting komen in het bedrag van de grondstoffen die door de onderneming worden gebruikt.
- (402) De Commissie acht de „correctie van het werkkapitaal” van de belastingadviseur dan ook niet helemaal geschikt voor het aangegeven doel en het corrigeren van verschillen in het gebruik van werkkapitaal. In de reeks feiten die in het verrekenprijzenrapport wordt weergegeven, wordt geen rechtvaardigingsgrond voor die correctie gevonden. Het argument van Nederland dat de methode die in de bijlage bij hoofdstuk III van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 2010 wordt uiteengezet, weliswaar toentertijd beschikbaar was maar geen deel uitmaakte van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995, die van toepassing waren op het ogenblik van de sluiting van de SMBV APA ⁽²²⁴⁾, is dus irrelevant.
- (403) In antwoord op de twijfels die de Commissie in het besluit tot inleiding van de procedure met betrekking tot de correctie van het werkkapitaal heeft geuit ⁽²²⁵⁾, heeft Nederland een simulatie verstrekt van een opslag die aan de hand van de methode van de correctie voor verschillende perioden wordt berekend, met gebruikmaking van een andere rentevoet en ten slotte met gebruikmaking van dezelfde rentevoet als een referentie, doch onder aftrek in plaats van met toevoeging van 50 basispunten. Die simulaties nemen die twijfels echter niet weg. De Commissie heeft geen twijfel geuit over de door de belastingadviseur van Starbucks in het verrekenprijzenrapport gebruikte periode. In punt 101 van het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie in plaats daarvan opgemerkt dat de hypothetische vergoeding voor grondstoffen was geraamd door verwijzing naar de Euribor, waaraan een marge van 50 basispunten was toegevoegd, zonder enige toelichting bij die marge. Nederland verklaart dat cijfer niet met behulp van simulaties met verschillende rentevoeten en een andere marge van minus 50 basispunten, hetgeen zonder toelichting blijft.
- (404) Met betrekking tot de door Nederland verstrekte simulatie, waarin de winst vóór belasting van SMBV gedeeld door de volledige kosten, waaronder de COGS, wordt vergeleken met de verhouding tussen de winst vóór belastingen en de totale kosten van concurrenten ⁽²²⁶⁾, merkt de Commissie op dat Nederland een range neemt die gebaseerd is op informatie die dateert van na de SMBV APA. Als op basis van de financiële gegevens van peers voor de periode 2001-2005, zoals die in het verrekenprijzenrapport zijn gebruikt, een interkwartielrange van winst vóór belastingen ten opzichte van de totale kosten wordt vastgesteld, zou die range 4,9 % tot 13,1 % zijn en zouden de winsten van SMBV gedurende die periode buiten die range vallen ⁽²²⁷⁾. In 2008 bijvoorbeeld lag de winst vóór belastingen van SMBV ten opzichte van de totale kosten op 1,2 %, wat in 2014 tot 0,5 % daalde.

⁽²²⁴⁾ Zie overweging 177.

⁽²²⁵⁾ Zie de punten 101 tot en met 113 van het besluit tot inleiding van de procedure.

⁽²²⁶⁾ Zie overweging 178.

⁽²²⁷⁾ Deze range vloeit voort uit de cijfers in tabel 5 van het besluit tot inleiding van de procedure.

- (405) Nederland verwijst voorts naar een artikel uit het International Transfer Pricing Journal van 2012, dat zou aantonen dat zowel voor volwaardige producenten als voor loon- of contractproducenten de totale kosten, met inbegrip van de COGS, de meest geschikte winstniveau-indicator zijn. Voorts zou in het artikel een vergelijking worden gemaakt tussen de marges op de totale kosten van volwaardige producenten en loon- of contractproducenten. Uit deze analyse zou op basis van de gekozen steekproef blijken dat loon- en contractproducenten hogere marges op de totale kosten zouden hebben dan volwaardige producenten. Los van de vraag of de uitkomst van de in het artikel besproken empirische studie algemeen geldig is, spreken de conclusies van het artikel het argument van Nederland dat de winstgevendheid van producenten met laag risico naar beneden zou moeten worden gecorrigeerd in vergelijking met volwaardige producenten, echter eerder tegen dan dat zij dat argument ondersteunen. Nederland heeft namelijk een vermindering van de marge op de kosten aanvaard om rekening te houden met het feit dat SMBV geen volwaardige producent zou zijn, terwijl de empirische conclusies van het artikel erop lijken te wijzen dat een hogere marge passend zou zijn geweest.
- (406) Ten slotte aanvaardt het verrekenprijzenrapport ook een aanzienlijke verlaging ten opzichte van de vorige regeling van de kostengrondslag die wordt gebruikt om de belastinggrondslag in 2008 te berekenen, door de kosten van [niet-gelieerde productieonderneming 1] uit te sluiten, hoewel de activiteiten van SMBV niet waren veranderd en de commerciële relatie met [niet-gelieerde productieonderneming 1] evenmin was veranderd. In combinatie met de verkeerde categorie-indeling van de werkelijke activiteiten van SMBV lijkt die correctie niet voldoende met redenen omkleed.
- (407) Geconcludeerd moet worden dat, ook indien de analyse van de vergelijkingspunten niet op een onjuiste categorie-indeling van de activiteiten van SMBV als koffiebranderij was gebaseerd en de belastingadviseur van Starbucks niet ten onrechte de exploitatiekosten in plaats van de verkoop als winstniveau-indicator bij de toepassing van de TNMM had gebruikt, de toepassing van de correctie van het werkkapitaal en de uitsluiting van de kosten van [niet-gelieerde productieonderneming 1] van de belastinggrondslag van SMBV betekenen dat de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde en in de SMBV aanvaarde methode geen betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel oplevert.
- (408) Door de aanvaarding van die methode, die tot een verlaging leidt van de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst op grond van dat stelsel door de markt wordt bepaald, verleent de SMBV APA SMBV een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

9.2.4. *Subsidiair: selectief voordeel ten gevolge van een afwijking van het besluit Verrekenprijzen*

- (409) Nederland en Starbucks hebben aangevoerd dat het besluit Verrekenprijzen het passende referentiestelsel vormt waaraan moet worden getoetst of er een uit de SMBV APA voortvloeiend selectief voordeel bestaat.
- (410) Zoals uitgelegd in de overwegingen 245 tot en met 251, is de Commissie het niet eens met de argumenten van Nederland en Starbucks met betrekking tot het toepasselijke referentiestelsel. Subsidiair concludeert de Commissie echter dat de SMBV APA SMBV ook een selectief voordeel verleent in het kader van het beperktere referentiestelsel dat uit groepsondernemingen bestaat die verrekenprijzen hanteren waarop artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen van toepassing zijn.
- (411) Artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen worden geacht het „arm's-lengthbeginsel” of „zakelijkheidsbeginsel” in de Nederlandse belastingwetgeving vast te leggen, volgens hetwelk transacties binnen groepsverband zouden moeten worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen. In de preambule van het besluit Verrekenprijzen wordt met name uitgelegd dat het zakelijkheidsbeginsel zoals dat in de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen is vastgesteld, in nationaal recht is omgezet en dat die richtlijnen rechtstreeks van toepassing zijn in Nederland ⁽²²⁸⁾.
- (412) De Commissie heeft in punt 9.2.3.1 al aangetoond dat in de SMBV APA bepaalde methodologische keuzen van de belastingadviseur van Starbucks voor verrekenprijzdoeleinden worden bekrachtigd die niet kunnen worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst op te leveren, wat tot een verlaging leidt van de belasting die SMBV in Nederland verschuldigd is, en op dezelfde wijze kan de Commissie concluderen dat met die APA ook een selectief voordeel is gemoeid als zij aan het beperktere kader van artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen wordt getoetst.

⁽²²⁸⁾ Zie overweging 87.

9.2.5. *Rechtvaardiging*

- (413) Noch Nederland noch Starbucks heeft een mogelijke rechtvaardigingsgrond voor de selectieve behandeling van SMBV ten gevolge van de SMBV APA naar voren gebracht. In dit verband herinnert de Commissie eraan dat de bewijslast van een dergelijke rechtvaardigingsgrond bij de lidstaat ligt.
- (414) De Commissie heeft hoe dan ook geen enkele mogelijke grond kunnen vaststellen om de voorkeursbehandeling van SMBV op grond van de SMBV APA te rechtvaardigen, ten aanzien waarvan zou kunnen worden gesteld dat die rechtstreeks uit de intrinsieke, basis- of hoofdbeginselen van het referentiestelsel voortvloeit, of het resultaat is van inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor de werking en doeltreffendheid van dat stelsel ⁽²²⁹⁾, of dat referentiestelsel nu het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting is, dan wel het besluit Verrekenprijzen, zoals door Nederland en Starbucks wordt aangevoerd.

9.2.6. *Conclusie inzake het bestaan van een selectief voordeel*

- (415) De Commissie concludeert dat de SMBV APA, door een methode te bekrachtigen waardoor een toerekening van winst aan SMBV binnen de Starbucks-groep wordt bereikt die niet kan worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel op te leveren, en die ertoe leidt dat de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting verschuldigd is, wordt verlaagd in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winst op grond van dat stelsel door de markt wordt bepaald, SMBV een selectief voordeel verleent in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (416) Subsidiair concludeert de Commissie dat de SMBV APA, door een methode te bekrachtigen op grond van het besluit Verrekenprijzen, gebaseerd op artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb, waardoor een toewijzing van winst aan SMBV wordt bereikt die niet kan worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitsluitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel op te leveren, en die ertoe leidt dat de belasting die SMBV verschuldigd is, wordt verlaagd in vergelijking met andere groepsondernemingen die in Nederland belastingplichtig zijn, SMBV een selectief voordeel verleent in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

9.3. **Begunstigde van de betwiste maatregel**

- (417) De Commissie is van oordeel dat de SMBV APA SMBV een selectief voordeel verleent in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, omdat zij ertoe leidt dat de belastbare winst van die entiteit in Nederland wordt verlaagd in vergelijking met niet-geïntegreerde ondernemingen waarvan de belastbare winsten worden bepaald door transacties die onder marktvoorwaarden worden gesloten. De Commissie merkt echter op dat SMBV deel uitmaakt van een multinationale ondernemingengroep, namelijk de Starbucks-groep, en dat de vergoeding voor de rol van SMBV binnen die groep het onderwerp van de SMBV APA is.
- (418) Afzonderlijke rechtspersonen kunnen voor de toepassing van de staatssteunregels worden geacht een economische eenheid te vormen. Die economische eenheid wordt dan geacht de relevante onderneming te vormen die de begunstigde van de steunmaatregel is. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande het volgende verklaard: „In het kader van het mededingingsrecht moet onder het begrip onderneming worden verstaan een [...] economische eenheid, ook al wordt deze economische eenheid gevormd door verscheidene natuurlijke of rechtspersonen.” ⁽²³⁰⁾. Om te bepalen of verscheidene entiteiten een economische eenheid vormen, gaat het Hof van Justitie na of er een zeggenschapsdeelneming of functionele, economische of organische banden bestaan ⁽²³¹⁾. In deze zaak staat SMBV onder volledige zeggenschap van Alki LP, die op haar beurt onder zeggenschap staat van ondernemingen van de Starbucks-groep ⁽²³²⁾.
- (419) Bovendien is het de Starbucks-groep die de beslissing nam om SMBV in Nederland te vestigen en dus is het de Starbucks-groep die van de SMBV APA profiteert, omdat die APA, zoals gezegd in overweging 45, de winst vaststelt die binnen die ondernemingengroep aan SMBV zou moeten worden toegerekend voor de functies die zij voor de ondernemingen van die groep uitoefent. De SMBV APA is uiteindelijk een ruling waarin een verrekenprijsmethode voor transacties binnen de Starbucks-groep wordt aanvaard, zodat een gunstige fiscale behandeling die door de Nederlandse Belastingdienst aan SMBV wordt verleend, de Starbucks-groep als geheel begunstigt door niet alleen aanvullende middelen aan SMBV te verstrekken, maar aan de volledige groep. Wanneer met andere woorden, zoals besproken in overweging 257, verrekenprijzen nodig zijn om de prijsstelling van producten en

⁽²²⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.*, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, punt 69.

⁽²³⁰⁾ Arrest van het Hof van 12 juli 1984, *Hydrotherm*, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, punt 11. Zie ook arrest van het Gerecht van 14 oktober 2004, *Pollmeier Malchow/Commissie*, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, punt 50.

⁽²³¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, *AceaElectrabel Produzione*, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, punten 47 tot en met 55; arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punt 112.

⁽²³²⁾ De ondernemingsstructuur van de Starbucks-groep is meer gedetailleerd beschreven in punt 27 en afbeelding 1 van het besluit tot inleiding van de procedure.

diensten binnen verschillende rechtspersonen van één en dezelfde groep te bepalen, zijn de verrekenprijzen automatisch van invloed op meer dan één groepsonderneming (een prijsstijging in de ene onderneming vermindert de winst van de andere).

- (420) Ondanks het feit dat de groep in verschillende rechtspersonen georganiseerd is, moeten die ondernemingen in het kader van een verrekenprijsregeling dan ook als één enkele groep worden beschouwd die de begunstigde van de betwiste steunmaatregel is ⁽²³³⁾.
- (421) Ten slotte is de bepaling van de belastinggrondslag van SMBV in Nederland in deze zaak van invloed op de royaltybetalingen aan Alki LP, omdat de royalty overeenstemt met alle winst die door SMBV boven [9-12] % van de exploitatiekosten wordt geboekt, zoals overeengekomen in de SMBV APA ⁽²³⁴⁾. De verlaging van de belasting die SMBV in Nederland verschuldigd is, begunstigt dus niet alleen SMBV maar ook Alki LP en dus de Starbucks-groep.

9.4. Conclusie inzake het bestaan van steun

- (422) Gelet op hetgeen voorafgaat, concludeert de Commissie dat de SMBV APA, die door de Nederlandse Belastingdienst is gesloten, SMBV en de Starbucks-groep een selectief voordeel verleent dat aan Nederland kan worden toegerekend, met staatsmiddelen bekostigd is, de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden. De SMBV APA vormt dus staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.
- (423) Omdat de SMBV APA tot een vermindering van de lasten leidt die normaal gezien door SMBV zouden moeten worden gedragen in de uitoefening van haar bedrijfsactiviteiten, moet die APA worden beschouwd als de verlening van exploitatiesteun aan SMBV en de Starbucks-groep.

9.5. Bewijs waarop de Commissie zich voor de vaststelling van steun heeft gebaseerd

- (424) Eén van de argumenten die Nederland in de loop van de administratieve procedure heeft aangevoerd, is dat sommige informatie waarop de Commissie zich in haar besluit tot inleiding van de procedure heeft gebaseerd, alsook gegevens waarop in de loop van de formele onderzoeksprocedure een beroep is gedaan, niet beschikbaar was voor de Nederlandse Belastingdienst op de datum waarop de SMBV APA werd gesloten. Nederland beschuldigt de Commissie er dan ook van bij het onderzoek van de SMBV APA gebruik te maken van kennis achteraf.
- (425) Zo wordt bij de beoordeling van de categorie-indeling van SMBV als loonproducent verwezen naar de functies die SMBV bij het sluiten van de APA uitoefende, maar ook naar andere activiteiten, zoals marktonderzoek of de afschrijving van immateriële vaste activa, die pas later plaatsvonden, waarmee de Nederlandse Belastingdienst dus geen rekening had kunnen houden toen hij in 2008 de SMBV APA sloot. Ook het feit dat de kosten voor groene koffiebonen na 2010 significant stegen, wat impliceert dat de royaltybetalingen door andere activiteiten dan de koffiebrandactiviteit werden gefinancierd, wat tegen het zakelijkheidsbeginsel indruist, werd pas duidelijk nadat de APA was gesloten.
- (426) De Commissie merkt in dit verband op dat een aanzienlijk aantal argumenten van de Commissie ter staving van de conclusie dat de SMBV APA niet aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet, berust op informatie en gegevens die voor de Nederlandse Belastingdienst beschikbaar waren toen die APA werd gesloten. Dit geldt met name voor verschillende van de overeenkomsten voor het branden van koffie en productieovereenkomsten tussen Starbucks en derden, die in de overwegingen 148 tot en met 150 zijn opgenomen, informatie over de complexiteit van de functies die door SMBV en Alki LP worden uitgeoefend, informatie op grond waarvan vraagtekens worden geplaatst bij de categorie-indeling van SMBV als een loonproducent met laag risico en de geschiktheid van het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in plaats van de verkoop en de verhoging van de marge voor grondstoffen met 50 basispunten ⁽²³⁵⁾.

⁽²³³⁾ Zie, bij analogie, arrest van het Hof van Justitie van 14 november 1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, punt 11: „Uit de door de verzoeksters zelf verstrekte inlichtingen blijkt, dat sinds de herstructurering toezicht wordt uitgeoefend door het Waalse Gewest op zowel de vennootschap Intermills als op de drie industriële vennootschappen en dat de vennootschap Intermills na de overdracht van de productie-installaties aan de drie nieuw opgerichte vennootschappen, daarin nog steeds een belang heeft. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat, ondanks het feit dat elk van de drie industriële vennootschappen een juridische identiteit heeft, onafhankelijk van de oude vennootschap Intermills, al deze vennootschappen tezamen, althans wat de steun van de Belgische overheid betreft, een groep vormen. [...]”.

⁽²³⁴⁾ Zie overweging 102.

⁽²³⁵⁾ Bovendien is het feit dat de SMBV APA niet aan het zakelijkheidsbeginsel voldoet, in de jaren na de sluiting van die APA alleen maar bevestigd en verergerd. Zo maakten de inkomsten uit gebrande koffiebonen in 2007 slechts [15-20] % van de totale inkomsten van SMBV uit en daalde dat aandeel in latere jaren nog verder tot [...] % in 2013 en 2014. Dit hangt samen met het feit dat SMBV andere activiteiten uitoefende, zoals marktonderzoek, wat significante uitgaven met zich meebracht, en andere activiteiten in verband met intellectuele eigendom, gelet op de boeking van afschrijvingskosten voor immateriële vaste activa als een van de grootste exploitatiekosten in 2014.

- (427) Met betrekking tot de informatie over de kosten voor groene koffiebonen merkt de Commissie op dat in het verrekenprijzenrapport de overeenkomst voor de aankoop van groene koffiebonen tussen SMBV en SCTC bij de belangrijkste transacties en stromen tussen de ondernemingen wordt genoemd, maar wordt verzuimd te onderzoeken of te analyseren of de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijs voor de groene koffiebonen zakelijk is, omdat de belastingadviseur in plaats daarvan van de TNMM heeft gebruikgemaakt om een vergoeding op basis van de koffiebrandfunctie van SMBV te berekenen.
- (428) Als die overeenkomst naar behoren was geanalyseerd in het verrekenprijzenrapport, had met het oog op het verzoek om de SMBV APA een zakelijke vergoeding voor de groene koffiebonen moeten worden geraamd ⁽²³⁶⁾. Als de SMBV APA bijgevolg op de transactie van de groene koffiebonen betrekking had gehad, zou een zakelijke vergoeding waarmee in 2008 was ingestemd, geen ruimte hebben gelaten voor de ongerechtvaardigde verhogingen van de prijs van de groene koffiebonen vanaf 2011 en daarna.
- (429) Zoals uitgelegd in overweging 348 en volgende, heeft Starbucks hoe dan ook geen enkele geldige rechtvaardigingsgrond aangevoerd voor de verhoging van de prijs van de groene koffiebonen na 2010, zodat het argument irrelevant is.
- (430) Bovendien was informatie over de op die transactie toegepaste opslag beschikbaar voor de Nederlandse Belastingdienst op het ogenblik dat de SMBV APA werd gevraagd, en als die dienst die informatie had opgevraagd, zou dit hebben geleid tot een zakelijke opslag van [ongeveer 3 %] op COGS voor SCTC ⁽²³⁷⁾, wat hoe dan ook lager is dan de opslag van [ongeveer 6 %] en de daarmee overeenkomende brutomarge van [ongeveer 9 %] op COGS die de Commissie in overweging 358 zakelijk acht. Als die opslag vervolgens in een APA was aanvaard, had kunnen worden voorkomen dat SCTC die opslag vanaf 2011 en daarna tot een gemiddelde van [ongeveer 18 %] zou verhogen zonder een verzoek om wijziging van de APA. In dit verband herinnert de Commissie eraan dat in de SMBV APA wordt verklaard dat zij voor tien jaar geldig is, mits de door SMBV ingediende kritieke aannames correct zijn en met dien verstande dat indien die niet correct zijn, de APA als beëindigd moet worden beschouwd.

9.6. Verenigbaarheid van de steun

- (431) Staatssteun wordt met de interne markt verenigbaar geacht als hij in een van de in artikel 107, lid 2, van het Verdrag genoemde categorieën valt ⁽²³⁸⁾, en kan met de interne markt verenigbaar worden geacht als door de Commissie wordt vastgesteld dat de steun in een van de in artikel 107, lid 3, van het Verdrag genoemde categorieën valt. Het is echter de lidstaat die de steun verleent, die de bewijslast draagt dat de door hem verleende staatssteun verenigbaar is met de interne markt overeenkomstig artikel 107, lid 2, of artikel 107, lid 3, van het Verdrag.
- (432) Nederland heeft geen van de in die bepalingen vastgestelde gronden voor verenigbaarheid aangevoerd met betrekking tot de staatssteun die het heeft verleend door de SMBV APA te sluiten.
- (433) Zoals uitgelegd in overweging 423, moet de SMBV APA bovendien als exploitatiesteun voor SMBV en de Starbucks-groep worden beschouwd. In de regel kan dergelijke steun normaal gezien niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt op grond van artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag, omdat hij niet dient ter vergemakkelijking van de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën; evenmin zijn de desbetreffende fiscale stimuleringsmaatregelen in de tijd beperkt, degressief of evenredig aan hetgeen noodzakelijk is om een oplossing te vinden voor een specifieke economische handicap in de betrokken gebieden.
- (434) De staatssteun die door Nederland door het sluiten van de SMBV APA aan SMBV en de Starbucks-groep is verleend, is bijgevolg onverenigbaar met de interne markt.

9.7. Onrechtmatigheid van de steun

- (435) In artikel 108, lid 3, van het Verdrag is bepaald dat de lidstaten verplicht zijn de Commissie van elk voornemen tot invoering van steunmaatregelen op de hoogte te brengen (verplichting tot aanmelding) en dat zij de voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering mogen brengen totdat de Commissie over de betrokken maatregelen een eindbesluit heeft vastgesteld (uitvoeringsverbod).

⁽²³⁶⁾ Zie paragraaf 3.42 van de OESO-richtlijnen Verrekenprijzen van 1995, waarin het volgende is bepaald: „Wanneer winstmarges van een onafhankelijke onderneming worden gebruikt, mag de winst die aan de transacties van de onafhankelijke onderneming kan worden toegerekend, niet worden vervalst door concerntransacties van die onderneming.” (vertaling Commissie).

⁽²³⁷⁾ Zie tabel 11.

⁽²³⁸⁾ De in artikel 107, lid 2, van het Verdrag vastgestelde uitzonderingen hebben betrekking op steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers, steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen en steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland, en zijn geen van allen in deze zaak van toepassing.

- (436) De Commissie stelt vast dat Nederland bij de Commissie geen voornemen tot verlening van de betwiste steunmaatregel heeft aangemeld, en evenmin het in artikel 108, lid 3, van het Verdrag vastgestelde uitvoeringsverbod heeft nageleefd. De SMBV APA vormt derhalve, overeenkomstig artikel 1, onder f), van Verordening (EU) 2015/1589 ⁽²³⁹⁾, onrechtmatige steun, die in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag tot uitvoering is gebracht.

10. TERUGVORDERING

- (437) In artikel 16, lid 1, van Verordening (EU) 2015/1589 is voor de Commissie de verplichting vastgesteld onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen. In dat lid is ook bepaald dat de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen moet nemen om onrechtmatige steun die onverenigbaar is verklaard, terug te vorderen. In artikel 16, lid 2, van Verordening (EU) 2015/1589 is bepaald dat de steun moet worden teruggevorderd met inbegrip van rente vanaf de datum waarop de onrechtmatige steun voor de begunstigde beschikbaar was tot de datum van daadwerkelijke terugbetaling van de steun. In Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie ⁽²⁴⁰⁾ zijn de methoden vastgesteld die voor de berekening van de terugvorderingsrente moeten worden gebruikt. Ten slotte is in artikel 16, lid 3, van Verordening (EU) 2015/1589 bepaald dat „terugvordering onverwijld en in overeenstemming met de nationaalrechtelijke procedures van de betrokken lidstaat [dient] te geschieden, voor zover die procedures een onverwijld en daadwerkelijke tenuitvoerlegging van het besluit van de Commissie toelaten”.

10.1. Gewettigd vertrouwen

- (438) In artikel 16, lid 1, van Verordening (EU) 2015/1589 is bepaald dat de Commissie geen terugvordering van de steun verlangt als zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Unierecht.
- (439) De NOB is de enige belanghebbende die het gewettigd vertrouwen als argument aanvoert. Om te beginnen zij opgemerkt dat het beginsel van het gewettigd vertrouwen alleen kan worden aangevoerd door degenen die de steun moeten terugbetalen ⁽²⁴¹⁾, namelijk Starbucks, en dat Starbucks geen argument in die zin heeft aangevoerd.
- (440) Het argument van het gewettigd vertrouwen kan hoe dan ook slechts gegrond zijn als het vertrouwen voortvloeit uit vroegere maatregelen van de Commissie in de vorm van precieze toezeggingen ⁽²⁴²⁾. Dit betekent dat het gewettigd vertrouwen moet voortvloeien uit een vroegere gedraging van de Commissie die bijvoorbeeld al dezelfde of een soortgelijke steunregeling had goedgekeurd. De NOB verwijst niet naar dergelijke handelingen van de Commissie.
- (441) Het door de NOB aangevoerde argument van het gewettigd vertrouwen is daarom niet gegrond met betrekking tot de terugvordering van de onrechtmatige steun die door Nederland aan Starbucks is verleend door middel van de betwiste fiscale ruling ten gunste van SMBV.

10.2. Methodologie voor de terugvordering

- (442) Volgens het Verdrag en de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie is de Commissie bevoegd om te beslissen dat de betrokken lidstaat de steun moet intrekken of wijzigen indien zij heeft vastgesteld dat de maatregel onverenigbaar is met de interne markt. Het Hof heeft ook consistent geoordeeld dat de verplichting van een lidstaat om de steun in te trekken die door de Commissie als onverenigbaar met de interne markt wordt beschouwd, is bedoeld om de eerder bestaande situatie te herstellen. In dat verband heeft het Hof verklaard dat dit doel wordt bereikt als de begunstigde de wegens onrechtmatige steun ontvangen bedragen heeft terugbetaald en daardoor het marktvoordeel verliest dat hij ten opzichte van zijn concurrenten genoot, en de toestand van vóór de steunverlening wordt hersteld.
- (443) Er is geen bepaling van Unierecht op grond waarvan de Commissie, wanneer zij de terugvordering gelast van steun die onverenigbaar is verklaard met de interne markt, het precieze bedrag moet berekenen van de terug te vorderen steun. Het volstaat integendeel dat in het besluit van de Commissie de gegevens zijn opgenomen aan de hand waarvan de adressaat van het besluit zelf zonder buitensporige moeilijkheden dat bedrag kan vaststellen ⁽²⁴³⁾.

⁽²³⁹⁾ Er wordt naar Verordening (EU) 2015/1589 verwezen met betrekking tot de onrechtmatigheid van de steun en de verplichting tot terugvordering.

⁽²⁴⁰⁾ Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EU) 2015/1585 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 140 van 30.4.2004, blz. 1).

⁽²⁴¹⁾ Arrest van het Gerecht van 5 augustus 2003, P&O European Ferries (Vizcaya) SA en Diputacion Floral de Vizcaya/Commissie, T-116/01 en T-118/01, ECLI:EU:T:2003:217, punt 115.

⁽²⁴²⁾ Arrest van het Gerecht van 18 januari 2000, Mehibas Dordtselaan/Commissie, T-290/97, ECLI:EU:T:2000:8, punt 59, en arrest van het Hof van Justitie van 22 juni 2006, Forum 187 ASBL, C-182/03 en C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, punt 147.

⁽²⁴³⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 18 oktober 2007, Commissie/Frankrijk, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, punt 29 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

- (444) In het geval van een onrechtmatige fiscale steunmaatregel wordt het terug te vorderen bedrag overeenkomstig punt 35 van de mededeling van de Commissie over belastingen op ondernemingen berekend op grond van een vergelijking tussen de werkelijk betaalde belasting en de belasting die volgens de algemeen toepasselijke regel had moeten worden betaald.
- (445) Zoals geconcludeerd in de overwegingen 339 tot en met 341, is de Commissie van oordeel dat een vergelijking met vergelijkbare vrijemarkttransacties aan de hand van de CUP-methode, met name de licentieregelingen voor intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie in verschillende overeenkomsten voor het branden van koffie, productie en distributie die Starbucks met derden heeft gesloten, aantoonst dat de zakelijke waarde van de royalty die door SMBV aan Alki LP voor intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie wordt betaald, nul zou moeten zijn. Er zou met andere woorden in die specifieke relatie geen royalty voor die intellectuele eigendom verschuldigd moeten zijn, omdat SMBV geen enkel voordeel haalt uit het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie die Alki LP haar in licentie heeft gegeven.
- (446) Gelet op die conclusie moet Nederland de boekhoudkundige winst van SMBV, zonder aftrek van de royaltybetaling van SMBV aan Alki LP voor de licentie van de intellectuele eigendom op het gebied van het branden van koffie, als uitgangspunt nemen om de door SMBV in Nederland verschuldigde belasting te bepalen, om naar behoren te garanderen dat de door de SMBV APA toegekende steun door terugvordering ongedaan wordt gemaakt.
- (447) Gelet op de conclusie van de Commissie in overweging 358 dat een gemiddelde opslag tot [ongeveer 6 %] van de kosten van de door SCTC aan SMBV verkochte groene koffiebonen voor de periode vanaf de boekjaren 2011 en volgende en de groene koffiebonen prijzen overeenkomend met een brutomarge van [ongeveer 9 %] voor SCTC een betrouwbare benadering van een zakelijke prijs vormt, moet daarnaast de boekhoudkundige winst van SMBV voor de boekjaren 2011 en volgende worden verhoogd met het verschil tussen de daadwerkelijke toegepaste brutomarge op de groene koffiebonen in die periode en een brutomarge op COGS van SCTC van [ongeveer 9 %].
- (448) Het is het verschil tussen het overeenstemmende bedrag van boekhoudkundige winst dat na de twee in de overwegingen 446 en 447 toegelichte stappen wordt bereikt en op grond van de regels van het algemene Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting volledig wordt belast, en de vennootschapsbelastingen die daadwerkelijk door SMBV aan Nederland zijn betaald sinds 1 oktober 2007, dat het bedrag aan steun vormt dat van SMBV en de Starbucks-groep moet worden teruggevorderd om het voordeel ongedaan te maken dat SMBV en de Starbucks-groep ten gevolge van de SMBV APA van Nederland hebben ontvangen.

10.3. Entiteit waarvan de steun moet worden teruggevorderd

- (449) In het licht van de bevindingen in de overwegingen 417 tot en met 421 is de Commissie van oordeel dat Nederland in de eerste plaats de via de SMBV APA toegekende onrechtmatige en onverenigbare steun van SMBV moet terugvorderen. Mocht SMBV niet in staat zijn het volledige steunbedrag terug te betalen dat zij via de SMBV APA heeft ontvangen, moet Nederland het resterende bedrag van die steun van Starbucks Corporation terugvorderen, omdat dit de entiteit is die de zeggenschap over de Starbucks-groep uitoefent, om ervoor te zorgen dat het verleende voordeel ongedaan wordt gemaakt en de situatie die eerder op de markt bestond, wordt hersteld.

11. CONCLUSIE

- (450) Concluderend stelt de Commissie vast dat Nederland in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag door het sluiten van de SMBV APA onrechtmatig staatssteun heeft verleend aan SMBV en de Starbucks-groep, die Nederland op grond van artikel 16 van Verordening (EU) 2015/1589 moet terugvorderen van SMBV en, als laatstgenoemde het volledige steunbedrag niet terugbetaalt, van Starbucks Corporation wat het uitstaande steunbedrag betreft,

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

De APA die Nederland op 28 april 2008 met Starbucks Manufacturing EMEA bv heeft gesloten, op grond waarvan die vennootschap gedurende tien jaar jaarlijks de door haar in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting kan bepalen, vormt staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, die onverenigbaar is met de interne markt en die onrechtmatig in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag door Nederland tot uitvoering is gebracht.

Artikel 2

- (1) Nederland vordert de in artikel 1 bedoelde onverenigbare en onrechtmatige steun terug van Starbucks Manufacturing EMEA bv
- (2) Bedragen die eventueel niet van Starbucks Manufacturing EMEA bv kunnen worden ingevorderd ingevolge de in lid 1 bedoelde terugvordering, worden van Starbucks Corporation teruggevorderd.
- (3) De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf de datum waarop zij ter beschikking van de begunstigden werden gesteld tot de datum van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.
- (4) De rente wordt berekend op samengestelde grondslag overeenkomstig hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004.

Artikel 3

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

Artikel 4

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

Artikel 5

Dit besluit is gericht tot het Koninkrijk der Nederlanden.

Gedaan te Brussel, 21 oktober 2015.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie