ARREST VAN HET GERECHT (Zevende kamer – uitgebreid)

24 september 2019*

„Staatssteun – Door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel – Besluit waarbij de steun onverenigbaar met de interne markt en onwettig wordt verklaard en terugvordering ervan wordt gelast – Fiscale ruling (tax ruling) – Verrekenprijzen – Berekening van de heffingsgrondslag – Zakelijkheidsbeginsel – Voordeel – Referentiestelsel – Fiscale en procedurele autonomie van de lidstaten”

In de zaken T-760/15 en T-636/16,

Koninkrijk der Nederlanden, aanvankelijk vertegenwoordigd door M. Bulterman, B. Koopman, M. de Ree en M. Noort, vervolgens door Bulterman, De Ree en Noort als gemachtigden,

verzoeker in zaak T-760/15,

ondersteund door

Ierland, aanvankelijk vertegenwoordigd door E. Creedon, G. Hodge, K. Duggan en A. Joyce, vervolgens door Hodge, Joyce, Duggan, M. Browne en J. Quaney als gemachtigden, bijgestaan door M. Collins, P. Gallagher, SC, B. Doherty en S. Kingston, barristers,

interveniënt,

Starbucks Corp., gevestigd te Seattle, Washington (Verenigde Staten),

Starbucks Manufacturing Emea BV, gevestigd te Amsterdam (Nederland),

vertegenwoordigd door S. Verschuur, M. Petite en M. Stroungi, advocaten,

verzoeksters in zaak T-636/16,

tegen

Europese Commissie, vertegenwoordigd, in zaak T-760/15, aanvankelijk door P.- J. Loewenthal en B. Stromsky, vervolgens door Loewenthal en F. Tomat als gemachtigden, en, in zaak T-636/16, door Loewenthal en Tomat als gemachtigden,

verweerster,

betreffende verzoeken krachtens artikel 263 VWEU strekkende tot nietigverklaring van 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 (PB 2017, L 83, blz. 38),

* Procestalen: Nederlands en Engels.

wijst

HET GERECHT (Zevende kamer – uitgebreid),

samengesteld als volgt: M. van der Woude, president, V. Tomljenović (rapporteur), E. Bieliūnas, A. Marcoulli en A. Kornezov, rechters,

griffier: S. Spyropoulos, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 2 juli 2018,

het navolgende

Arrest

I. Voorgeschiedenis van het geding en rechtskader

1 Starbucks Manufacturing Emea BV (hierna: „SMBV") is een in Nederland gevestigde dochteronderneming van de Starbucksgroep (hierna: „Starbucksgroep"). De Starbucksgroep bestaat uit Starbucks Corp. en alle ondernemingen die onder haar zeggenschap staan. Starbucks Corp. heeft haar hoofdkantoor in Seattle, Washington (Verenigde Staten). Alki LP (hierna: „Alki") is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochteronderneming van de Starbucksgroep, die indirect zeggenschap uitoefent over SMBV. Alki en SMBV hebben een overeenkomst voor het branden van koffie (hierna: „roasting agreement") gesloten, waarin met name is bepaald dat SMBV aan Alki een royalty betaalt voor het gebruik van de intellectuele-eigendomsrechten van Alki, waaronder met name de koffiebrandmethoden en andere knowhow op het gebied van het branden van koffie (hierna: „royalty").

2 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 (PB 2017, L 83, blz. 38; hierna: „bestreden besluit") heeft betrekking op een maatregel inzake de toepassing van het Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting op het specifieke geval van SMBV.

A. Toepasselijke nationale bepalingen

3 Volgens het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting moet deze belasting worden betaald door de in Nederland gevestigde ondernemingen, die binnenlandse belastingplichtigen zijn, alsmede door niet in Nederland gevestigde ondernemingen, die buitenlandse belastingplichtigen zijn, die in Nederland een economische activiteit uitoefenen. Volgens artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting van 1969 (hierna: „Wet Vpb"), zijn gevestigde ondernemingen – hetgeen noodzakelijkerwijs naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen omvat – onderworpen aan de vennootschapsbelasting op hun wereldwijde inkomen. Volgens artikel 3 Wet Vpb worden de niet-gevestigde ondernemingen onderworpen aan belasting op inkomen uit Nederlandse bronnen.

4 In deze context wordt de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting gevormd door de winst die de belastingplichtige onderneming heeft behaald. Uit artikel 8 van de Wet Vpb juncto artikel 3.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 volgt immers dat alle belastingplichtigen moeten worden belast volgens het principe van de totale winst. Volgens dit principe wordt alle winst van de ondernemingen belast mits deze voortkomt uit een economische of handelsactiviteit. Artikel 3.8 van de Wet op de inkomstenbelasting bepaalt dat „[w]inst uit een onderneming (winst) […] het bedrag [is] van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming". Volgens artikel 3.25 van de Wet op de inkomstenbelasting, die krachtens artikel 8 Wet

Vpb ook van toepassing is op de belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting, moet de belastbare jaarwinst worden bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn.

5 De belastbare winst stemt in de regel overeen met de boekhoudkundige winst, zoals die uit de winst- en verliesrekening van de onderneming blijkt. Aanpassingen zijn echter mogelijk op grond van specifieke fiscale bepalingen, zoals toepasselijke fiscale stimulansen, de deelnemingsvrijstelling, correcties op het belastingresultaat uit transacties die niet aan het zakelijkheidsbeginsel (arm's-lengthbeginsel) voldoen, en de toepassing van verschillende afschrijvingsregels op grond van belasting- of boekhoudkundige voorschriften.

6 Artikel 8b, lid 1, Wet Vpb bepaalt dat „[i]ndien 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, […] de winst van die lichamen [wordt] bepaald alsof die laatstbedoelde voorwaarden zouden zijn overeengekomen".

7 Besluit IFZ2001/295M van de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, met het opschrift „Verrekenprijzen, toepassing van het arm's-lengthbeginsel en de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen)" (hierna: „Verrekenprijsbesluit"), omschrijft hoe de Nederlandse belastingdienst het zakelijkheidsbeginsel krachtens artikel 8b, lid 1, Wet Vpb interpreteert. De preambule van het Verrekenprijsbesluit luidt als volgt:

„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 [op de inkomstenbelasting 2001]. In beginsel zijn de [beginselen die van toepassing zijn op verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingadministraties, vastgesteld door de commissie belastingzaken van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op 27 juni 1995] daarmee direct toepasbaar in Nederland op grond van artikel 3.8 Wet [op de inkomstenbelasting]. Op een aantal punten laten de OESO-richtlijnen ruimte voor 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."

8 Het Verrekenprijsbesluit bestaat uit twaalf onderdelen, die betrekking hebben op het arm's-lengthbeginsel, op verrekenprijsmethoden, op administratieve benaderingen voor het vermijden en oplossen van geschillen over verrekenprijzen, op secondary adjustments, op arm's-lengthprijsbepaling wanneer de waardering op het tijdstip van de transactie hoogst onzeker is, op dienstverrichting in concernverband, op bijdragen aan een CCA (cost contribution arrangement) met winstopslag, op arm's-lengthvergoedingen bij financiële dienstverlening, op subsidies, fiscale stimuleringsmaatregelen en beperkt aftrekbare kosten, op winsttoerekening aan hoofdhuis en vaste inrichting, op de inwerkingtreding van dit besluit en op de toepassing van het huidige beleid.

9 Meer in het bijzonder vermeldt het Verrekenprijsbesluit in punt 1 met name dat het arm's-lengthbeginsel in het Nederlandse recht over het algemeen is gebaseerd op een vergelijking van de voorwaarden van een transactie tussen gelieerde ondernemingen met de voorwaarden van een transactie tussen onafhankelijke ondernemingen. Van de belastingplichtige mag worden verwacht dat hij aannemelijk maakt dat de door hem gehanteerde verrekenprijzen in overeenstemming zijn met het arm's-lengthbeginsel. Uitgangspunt moet hierbij zijn dat elk van de betrokken ondernemingen een vergoeding ontvangt die een weerspiegeling is van de uitgeoefende functies, rekening houdend met de gebruikte activa en de gelopen risico's. Voorts dient de arm's-lengthvergoeding in principe op transactiebasis te worden bepaald. In geval van moeilijkheden daarbij kunnen de transacties

gezamenlijk worden beoordeeld om de overeenstemming ervan met het arm's-lengthbeginsel te bepalen. Verder kan de belastingdienst bij een onderzoek van meerjarengegevens geen gebruik maken van achteraf ontwikkelde inzichten.

10 Punt 2 van het Verrekenprijsbesluit verwijst naar vijf methoden, die zijn uiteengezet in de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (beginselen die van toepassing zijn op verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingadministraties), die voor de bepaling van verrekenprijzen zijn vastgesteld door de commissie belastingzaken van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) op 27 juni 1995 en herzien op 22 juli 2010 (hierna: „OESO-richtlijnen"). Tot deze methoden behoren met name de comparable-uncontrolled-pricemethode (methode van de vergelijkbare vrijemarktprijs; hierna: „CUP-methode") en de transactional-net-marginmethode (methode van de transactionele nettomarge; hierna: „TNMM"). Volgens dat besluit gaan de OESO-richtlijnen uit van een zekere hiërarchie tussen de methoden, waarbij de voorkeur uitgaat naar de traditionele transactiemethode. De Nederlandse belastingdienst moet zijn onderzoek van verrekenprijzen altijd starten vanuit het perspectief van de door de belastingplichtige gehanteerde methode ten tijde van de transactie. Het besluit preciseert dat deze regel in overeenstemming is met paragraaf 1.68 van de OESO-richtlijnen in de versie van 1995. Hieruit volgt dat de belastingplichtige in principe vrij is in de keuze van de verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode leidt tot een arm's-lengthuitkomst voor de specifieke transactie. Hoewel van de belastingplichtige kan worden verwacht dat hij bij zijn keuze van een verrekenprijsmethode rekening houdt met de betrouwbaarheid van die methode voor de betrokken situatie, is het uitdrukkelijk niet de bedoeling dat de belastingplichtige alle methoden beoordeelt en vervolgens onderbouwt waarom de door hem gekozen methode onder de gegeven omstandigheden tot de beste uitkomst leidt.

11 Punt 5 van het Verrekenprijsbesluit bepaalt met name dat het bij de overdracht van immateriële activa, zoals bijvoorbeeld octrooien, moeilijk kan zijn om op het moment van de overdracht de waarde daarvan vast te stellen omdat onvoldoende inzicht bestaat in de toekomstige voordelen en risico's. Voor de gevallen waarin onafhankelijke ondernemingen in vergelijkbare omstandigheden een prijsaanpassingsclausule zouden hebben geëist, moet de belastingdienst de mogelijkheid hebben de prijs op basis van een dergelijke clausule te bepalen. Gedoeld wordt op een regeling waarbij de vergoeding in de pas loopt met de voordelen die het immateriële activum in de toekomst genereert.

B. Advanced Pricing Agreement

12 Op 28 april 2008 hebben de Nederlandse belastingautoriteiten met SMBV een Advanced Pricing Agreement (vaststellingsovereenkomst; hierna: „APA") gesloten, die tot doel had de vergoeding van SMBV voor haar productie- en distributieactiviteiten, zoals omschreven in de APA, binnen de Starbucksgroep (hierna: „vergoeding van SMBV") te bepalen. De vergoeding van SMBV heeft er vervolgens toe gediend om jaarlijks de belastbare winst van SMBV voor de vennootschapsbelasting in Nederland te bepalen. Volgens de preambule is de APA immers een belastingovereenkomst (vaststellingsovereenkomst) over het arm's-lengthkarakter van de voor de winstberekening te hanteren verrekenprijzen in internationaal concernverband. Blijkens [*vertrouwelijk*] [1] de APA was deze met name bedoeld om te worden gebruikt voor de jaarlijkse vennootschapsbelastingaangifte in Nederland. De APA gold voor de periode tussen 1 oktober 2007 en 31 december 2017.

13 De APA bevatte een methode voor de berekening van de vergoeding van SMBV, overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel, voor haar productie- en distributieactiviteiten binnen de Starbucksgroep. Verder legde de APA het bedrag vast van de royalty die door SMBV aan Alki werd betaald voor het gebruik van de koffiebrandtechnologie, koffiemelanges en koffiebrandcurves (hierna: „intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden") in het kader van het productieproces en de levering van koffie aan winkelexploitanten.

1 Vertrouwelijke gegevens weggelaten.

14 Wat meer in het bijzonder de werkingssfeer van de APA betreft, [*vertrouwelijk*]. Aangaande de functies van SMBV bepaalde [*vertrouwelijk*] dat SMBV in eerste instantie verantwoordelijk was voor de fabricage van gebrande koffiebonen en de levering van gebrande koffiebonen en aanverwante producten aan de Starbucksvestigingen in de regio Europa, Midden-Oosten en Afrika (hierna: „EMEA-regio") en dat zij in Nederland een fabriek voor het branden van koffiebonen in eigendom had. Voorts werd er in de APA op gewezen dat SMBV onder licentie bepaalde intellectuele-eigendomsrechten van Alki exploiteerde en dat deze rechten noodzakelijk waren voor het fabricageproces en voor de levering van koffie aan de winkelexploitanten. Gepreciseerd werd dat SMBV hiervoor een royalty betaalde aan Alki. [*vertrouwelijk*] Daarnaast functioneerde SMBV volgens [*vertrouwelijk*] de APA als een distributeur voor verschillende andere aan koffie gerelateerde producten, en verzorgde zij voorts, naast supplychainfuncties met betrekking tot haar eigen productieactiviteiten, ook ondersteuning in de supplychain voor andere producten in bepaalde markten.

15 Met betrekking tot de methode voor het bepalen van de verrekenprijzen voor de productie- en distributieactiviteiten van SMBV, vermeldde [*vertrouwelijk*] de APA met name dat de vergoeding van SMBV diende te worden bepaald op basis van de cost-plusmethode (zie, voor de betekenis van deze uitdrukking, punt 187 hieronder), en dat dit een arm's-lengthvergoeding was indien de „operationele marge" [*vertrouwelijk*] % van de relevante kostengrondslag bedroeg (hierna: „kostengrondslag van SMBV"). Voorts behoorden volgens de APA niet tot de kostengrondslag van SMBV:

– de kosten van Starbucks-bekers, papieren servetten van Starbucks, enz.;

– de kosten van de groene koffiebonen;

– logistieke en distributiekosten voor diensten verricht door derden en de vergoeding voor activiteiten verricht door derde partijen onder contracten voor productie op consignatiebasis (consignment manufacturing contracts);

– royaltybetalingen.

16 Wat de jaarlijks door SMBV aan Alki te betalen royalty betreft, bepaalde [*vertrouwelijk*] de APA dat deze was vastgesteld op het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst met betrekking tot de productie- en distributiefunctie, vóór royaltyuitgaven, en de vergoeding van SMBV. De royaltybetaling was aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en was niet onderworpen aan de Nederlandse dividendbelasting.

C. Voorgeschiedenis van het geding

1. Administratieve procedure bij de Commissie

17 Op 30 juli 2013 heeft de Europese Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een eerste verzoek om inlichtingen over de nationale praktijken inzake fiscale rulings op het gebied van de vennootschapsbelasting gezonden. In dit kader heeft zij verzocht dat haar alle rulings werden verschaft met betrekking tot SMBV en Starbucks Coffee Emea BV, twee in Nederland gevestigde dochterondernemingen van de Starbucksgroep. In antwoord op dit verzoek heeft het Koninkrijk der Nederlanden met name de APA verstrekt.

18 Op 11 juni 2014 heeft de Commissie de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU betreffende de APA ingeleid (hierna: „inleidingsbesluit"), op grond dat deze staatssteun kon vormen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

19 Na het inleidingsbesluit heeft de Commissie een groot aantal keren uitwisselingen gehad met het Koninkrijk der Nederlanden alsmede met de entiteiten binnen de Starbucksgroep die tijdens de administratieve procedure de contacten voor de Commissie waren (hierna: „Starbuckscontacten"), met name over de APA.

2. Bestreden besluit

20 Op 21 oktober 2015 heeft de Commissie het bestreden besluit vastgesteld. In dit besluit heeft de Commissie, ten eerste, vastgesteld dat de APA met de interne markt onverenigbare staatssteun vormde en, ten tweede, terugvordering van die steun gelast. Het bestreden besluit is onderverdeeld in elf afdelingen.

a) Beschrijving van de betwiste maatregel

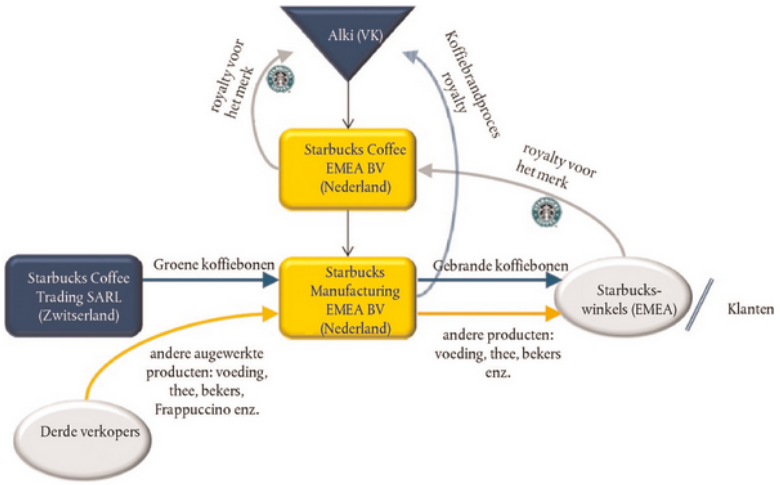
21 In afdeling 2 van het bestreden besluit, met het opschrift „Beschrijving van de betwiste maatregel" heeft de Commissie de APA aangeduid als de betwiste maatregel. Zij heeft gepreciseerd dat de APA was gesloten op basis van een door de belastingadviseur van de Starbucksgroep voorbereid verrekenprijzenrapport (hierna: „verrekenprijzenrapport") en heeft vastgesteld dat dit document een integrerend bestanddeel van de APA vormde (overwegingen 40 en 46 van het bestreden besluit).

22 Ten eerste heeft de Commissie opgemerkt dat de Nederlandse belastingautoriteiten met het vaststellen van de APA hadden aanvaard dat de vergoeding voor de activiteiten van SMBV in Nederland, zoals bepaald door de belastingadviseur van de Starbucksgroep, een zakelijke vergoeding vormde. De Commissie heeft vervolgens gepreciseerd dat de Nederlandse autoriteiten tevens hadden aanvaard dat het bedrag van de royalty die SMBV aan Alki betaalde, overeenkwam met het verschil tussen de exploitatiewinst vóór royaltyuitgaven en de vergoeding van SMBV zoals voorzien in de APA. Zij stelde vast dat de APA bepaalde dat het royaltybedrag in aftrek kon worden gebracht op de belastbare winst van SMBV en in Nederland niet aan belasting was onderworpen (overwegingen 40-44 van het bestreden besluit).

23 Ten tweede heeft de Commissie de inhoud van het verrekenprijzenrapport uiteengezet. Om te beginnen heeft de Commissie geconstateerd dat Starbucks Coffee Emea in het verrekenprijzenrapport werd voorgesteld als het hoofdkantoor van de Starbucksgroep in de EMEA-regio. Haar doel werd omschreven als het sublicentiëren van de intellectuele-eigendomsrechten van de Starbucksgroep (merk, technologie en knowhow) – waarvoor zij zelf een royalty betaalde aan Alki – aan derden die de Starbuckslogo's gebruiken. Deze betaalden dan aan Starbucks Coffee Emea intellectuele-eigendomsrechten die overeenkwamen met een percentage van hun omzet. In dit verband heeft de Commissie opgemerkt dat de belastingadviseur van de Starbucksgroep meende dat de CUP-methode kon worden gebruikt om de zakelijke prijs van de groepsinterne betalingen van de intellectuele-eigendomsrechten aan Starbucks Coffee Emea te bepalen.

24 Wat vervolgens SMBV betreft, heeft de Commissie opgemerkt dat het verrekenprijzenrapport ertoe beperkt bleef haar te beschrijven als een entiteit met als voornaamste functie het branden van groene koffiebonen en het doorverkopen van de gebrande koffie aan gelieerde en niet-gelieerde entiteiten. In het kader van deze activiteiten diende SMBV het bestek in acht te nemen dat was verstrekt door de op het grondgebied van de Verenigde Staten gevestigde vennootschappen van de Starbucksgroep (hierna: „Starbucks US") en droeg zij de verantwoordelijkheid om te verzekeren dat haar productie in overeenstemming was met de kwaliteitsnormen van Starbucks US. SMBV trad tevens op als tussenpersoon in de distributie voor verschillende niet-koffiegerelateerde producten en verrichtte diensten van „ondersteuning in de toeleveringsketen". Daarnaast heeft de Commissie gepreciseerd dat SMBV, voor de uitoefening van deze activiteit, groene koffiebonen inkocht bij een in Zwitserland gevestigde dochteronderneming van de Starbucksgroep, Starbucks Coffee Trading SARL (hierna: „SCTC"). SMBV betaalde tevens een royalty aan Alki voor het gebruik van de koffiebrandprocessen

alsmede voor het recht om koffie te leveren aan Starbuckswinkels. In dit verband heeft de Commissie opgemerkt dat het verrekenprijzenrapport de licentieovereenkomst, op grond waarvan SMBV een royalty betaalde aan Alki, niet beschreef als een van de belangrijkste transacties. De relaties tussen SMBV en de verschillende entiteiten van de Starbucksgroep zijn uiteengezet in schema 1 van het bestreden besluit, dat hieronder is weergegeven:



25 Ten slotte heeft de Commissie geconstateerd dat, wat de keuze van de verrekenprijsmethode betreft, in het verrekenprijzenrapport voor de TNMM was gekozen, volgens welke methode de nettomarges die werden gerealiseerd bij vergelijkbare transacties door niet-gelieerde vennootschappen in aanmerking moesten worden genomen. Volgens het verrekenprijzenrapport was deze methode in het onderhavige geval geschikt, omdat de verschillen tussen de transacties en de functies van de entiteiten die moesten worden vergeleken om de nettomarge te bepalen, tot minder fouten leidden dan in het kader van de klassieke methoden (overweging 55 van het bestreden besluit).

26 De Commissie heeft gepreciseerd dat de belastingadviseur van de Starbucksgroep, voor de toepassing van de TNMM, de exploitatiekosten betreffende de activiteiten waarvoor SMBV waarde toevoegde als winstniveau-indicator had gekozen. Na een vergelijkbaarheidsonderzoek was de belastingadviseur van mening dat de nettowinst van de met SMBV vergelijkbare entiteiten overeenkwam met een opslag op de totale kosten. Vervolgens heeft de belastingadviseur van de Starbucksgroep twee correcties aangebracht teneinde rekening te houden met de verschillen tussen de vergeleken entiteiten en SMBV, zoals de gedragen risico's en de uitgeoefende functies. Met de eerste correctie werd beoogd er rekening mee te houden dat in de kostengrondslag van SMBV, waarop de opslag werd toegepast, de kosten van de groene koffiebonen niet waren begrepen. De tweede correctie had tot doel er rekening mee te houden dat de vergelijkbare ondernemingen de grondstofkosten droegen en dat hun rendement werd berekend op basis van een kostengrondslag waarin de grondstoffen wel waren begrepen. Met deze twee correcties werd de opslag aldus naar [*vertrouwelijk*] % van de kostengrondslag van SMBV gebracht (overwegingen 56-61 van het bestreden besluit).

27 Ten derde heeft de Commissie de inhoud van de OESO-richtlijnen in de versies van 1995 en 2010 uiteengezet. Volgens haar noemen de OESO-richtlijnen vijf methoden om zo adequaat mogelijk zakelijke prijzen van transacties en een winsttoerekening tussen de ondernemingen van één en hetzelfde concern te bepalen. Volgens de Commissie worden deze vijf methoden in die richtlijnen opgedeeld in traditionele transactiemethoden en transactionelewinstmethoden. Volgens het bestreden besluit moest de voorkeur worden gegeven aan de traditionele transactiemethoden. Tot de vijf in de OESO-richtlijnen genoemde methoden behoren met name de CUP-methode en de TNMM (overwegingen 67-70 van het bestreden besluit).

28 De eerste methode, de CUP-methode, is volgens de omschrijving van de Commissie een traditionele transactiemethode, die erin bestaat dat de prijs die wordt gefactureerd voor de overdracht van goederen of diensten in het kader van een transactie tussen twee met elkaar verbonden ondernemingen, wordt vergeleken met de prijs die wordt gefactureerd voor de overdracht van goederen of diensten in het kader van een vergelijkbare transactie die onder vergelijkbare omstandigheden plaatsvindt tussen twee ondernemingen die onafhankelijk van elkaar zijn (overwegingen 67 en 71 van het bestreden besluit).

29 De tweede methode, de TNMM, is volgens de omschrijving van de Commissie een transactionelewinstmethode, die erin bestaat dat een raming wordt gemaakt van de potentiele winst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel voor een activiteit in haar geheel beschouwd, in plaats van voor specifieke transacties. In dat verband moest een winstniveau-indicator worden gekozen, zoals kosten, omzet of vaste investeringen, en moest daarop een winstpercentage worden toegepast dat het percentage weerspiegelt dat in vergelijkbare transacties op de markt wordt gehanteerd (overwegingen 67 en 72-74 van het bestreden besluit).

b) Beoordeling van de betwiste maatregel

30 In afdeling 9 van het bestreden besluit, met het opschrift „Beoordeling van de betwiste maatregel", is de Commissie tot de slotsom gekomen dat er sprake was van staatssteun. Zij was van oordeel dat was voldaan aan de vier voorwaarden voor het bestaan van staatssteun.

31 Na de in artikel 107, lid 1, VWEU geformuleerde voorwaarden voor het bestaan van staatssteun in herinnering te hebben gebracht, overwoog de Commissie dat de eerste voorwaarde voor het bestaan van staatssteun, dat het moet gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd, is vervuld. Zij merkte hierover op, ten eerste, dat de APA impliceerde dat de Nederlandse belastingdienst een methode had aanvaard voor de winsttoerekening aan SMBV binnen de Starbucksgroep, zoals die was voorgesteld door de belastingadviseur van de Starbucksgroep. SMBV berekende dus op die basis de vennootschapsbelasting die zij jaarlijks aan Nederland moest betalen. Volgens de Commissie kon de APA dus aan het Koninkrijk der Nederlanden worden toegerekend. Ten tweede heeft de Commissie vastgesteld dat deze APA tot een verlaging van de door SMBV aan Nederland verschuldigde belasting leidde, doordat werd afgeweken van de belasting die SMBV zonder de APA zou hebben moeten betalen op grond van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting. De Commissie heeft aldus aangenomen dat de APA tot een vermindering van de belastinginkomsten van het Koninkrijk der Nederlanden leidde (overwegingen 223-226 van het bestreden besluit).

32 Met betrekking tot de tweede en de vierde voorwaarde voor het bestaan van staatssteun meende de Commissie, ten eerste, dat de APA het handelsverkeer binnen de Europese Unie ongunstig kon beïnvloeden omdat SMBV deel uitmaakt deel van de Starbucksgroep, een entiteit die internationaal en in alle lidstaten van de Unie actief is. Ten tweede betoogde zij dat voor zover de APA de belastingdruk verminderde die SMBV anders had moeten dragen op grond van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting, deze APA de mededinging vervalste of dreigde te vervalsen door de financiële positie van SMBV te versterken (overweging 227 van het bestreden besluit).

33 Wat de derde voorwaarde voor het bestaan van staatssteun betreft, was de Commissie van mening dat de APA SMBV een selectief voordeel verleende, daar hij tot een verlaging van de door SMBV aan Nederland verschuldigde belasting leidde ten opzichte van hetgeen zij op grond van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting had moeten betalen, alsmede ten opzichte van de autonome ondernemingen (overweging 228 van het bestreden besluit).

34 Vooraf heeft de Commissie erop gewezen dat volgens de rechtspraak een analyse in drie stappen moet worden verricht om te bepalen of een maatregel selectief is. Om te beginnen moet het „referentiestelsel" worden bepaald, te weten de belastingregeling die normalerwijze van toepassing zou zijn op de begunstigde van de belastingmaatregel. Vervolgens moet worden onderzocht of de belastingmaatregel een afwijking van dat referentiestelsel vormt voor zover daarbij differentiaties worden ingevoerd tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de aan het referentiestelsel inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Ten slotte, indien de maatregel een afwijking van het referentiestelsel vormt, dient de lidstaat aan te tonen dat een afwijking van het referentiestelsel gerechtvaardigd is door de aard of de algemene opzet van het referentiestelsel (overweging 230 van het bestreden besluit).

35 Wat de eerste stap betreft, te weten de bepaling van het referentiestelsel, was de Commissie van mening dat het referentiestelsel het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting was, dat de belasting van de winst van alle in Nederland belastingplichtige ondernemingen als doelstelling heeft. Zij preciseerde in dit verband dat in Nederland gevestigde ondernemingen binnenlandse belastingplichtigen zijn en worden onderworpen aan vennootschapsbelasting op hun wereldwijde inkomen. Niet in Nederland gevestigde ondernemingen zijn buitenlandse belastingplichtigen en zijn onderworpen aan belasting op inkomen uit Nederlandse bronnen. Volgens de Commissie bevonden geïntegreerde ondernemingen en opzichzelfstaande ondernemingen zich in het licht van die doelstelling in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie en waren zij derhalve zonder onderscheid onderworpen aan de vennootschapsbelasting. In dit verband had het verschil in de wijze van berekening van de belastbare winst van geïntegreerde ondernemingen geen invloed op de doelstelling van het referentiestelsel, te weten belastingheffing van alle in Nederland aan de belasting onderworpen ondernemingen (overwegingen 231-244 van het bestreden besluit).

36 Wat de tweede in punt 34 hierboven genoemde stap betreft, te weten het bewijs dat sprake is van een afwijking van het referentiestelsel, heeft de Commissie er allereerst op gewezen dat de vraag of een belastingmaatregel een afwijking van het referentiestelsel vormt, doorgaans samenvalt met de vaststelling dat aan de begunstigde een voordeel was verleend middels die maatregel. Wanneer een belastingmaatregel leidt tot een verlaging van de door de begunstigde verschuldigde belasting ten opzichte van de belasting die hij normalerwijze had moeten voldoen zonder die maatregel, vormt deze verlaging volgens haar immers tegelijkertijd het door de belastingmaatregel toegekende voordeel en de afwijking van het referentiestelsel (overweging 253 van het bestreden besluit).

37 Vervolgens heeft de Commissie de rechtspraak in herinnering gebracht volgens welke in geval van een individuele steunmaatregel bij de vaststelling van een economisch voordeel in beginsel kan worden vermoed dat er sprake is van selectiviteit van die maatregel. Zij preciseerde dat in de onderhavige zaak de aan SMBV toegekende APA een individuele steunmaatregel was (overweging 254 van het bestreden besluit).

38 Ten slotte heeft de Commissie gesteld dat het Hof in het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), had overwogen dat een belastingmaatregel waardoor een geïntegreerde onderneming verrekenprijzen hanteert die geen afspiegeling zijn van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst, of anders gezegd, prijzen die zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen, aan die geïntegreerde onderneming een voordeel toekent doordat de belastinggrondslag en dus de belasting die zij op basis van het gewone stelsel van de vennootschapsbelasting verschuldigd is, wordt verlaagd. De Commissie heeft in herinnering gebracht dat het arm's-lengthbeginsel of zakelijkheidsbeginsel erin bestaat dat de concerntransacties moeten worden vergoed als waren deze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen die onderhandelen onder de voorwaarden van de vrije mededinging. Derhalve heeft de Commissie gepreciseerd dat zij moest nagaan of de door de Nederlandse belastingdienst middels het sluiten van de APA aanvaarde methode voor het bepalen van de belastbare winst van SMBV in Nederland,

afweek van een methode die een betrouwbare benadering van een marktuitkomst oplevert, en dus van het zakelijkheidsbeginsel. In dat geval zou de APA worden geacht SMBV een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (overwegingen 259-263 van het bestreden besluit).

39 Bijgevolg was de Commissie van mening dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs deel uitmaakte van haar beoordeling, uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU, van de aan geïntegreerde ondernemingen toegekende belastingmaatregelen, ongeacht of een lidstaat dit beginsel in zijn nationale rechtsstelsel heeft opgenomen. De Commissie heeft daarop gepreciseerd dat zij in antwoord op de argumenten die het Koninkrijk der Nederlanden in het kader van de administratieve procedure had aangevoerd, niet had onderzocht of de APA voldeed aan het zakelijkheidsbeginsel zoals dit in artikel 8b Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit is neergelegd, maar dat zij trachtte te bepalen of de Nederlandse belastingdienst SMBV een selectief voordeel had verleend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (overwegingen 264 en 265 van het bestreden besluit).

40 In het licht van deze gegevens heeft de Commissie een reeks redeneerlijnen uiteengezet waarmee moest worden aangetoond dat de APA SMBV een selectief voordeel verleende. In de hoofdredenering heeft de Commissie verschillende redeneerlijnen ontwikkeld waarvan sommige onderling subsidiair waren, die ertoe strekten te bewijzen dat de APA afweek van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting. In de subsidiaire redenering heeft de Commissie betoogd dat de APA afweek van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en van het Verrekenprijsbesluit.

41 In het bijzonder heeft de Commissie, in de eerste plaats, in haar hoofdredenering, die ertoe strekte te bewijzen dat de APA afweek van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting, opgemerkt dat de belastingadviseur van de Starbucksgroep de TNMM had gekozen om de belastbare winst van SMBV te bepalen. Zij was van mening dat de verschillende methodologische keuzen die waren voorgesteld door die belastingadviseur en waren goedgekeurd door het Koninkrijk der Nederlanden, tot een verlaging van de door SMBV betaalde vennootschapsbelasting leidden ten opzichte van de onafhankelijke ondernemingen waarvan de belastbare winst door de markt werd bepaald (overwegingen 268-274 van het bestreden besluit).

42 Ten eerste heeft de Commissie vastgesteld dat in het verrekenprijzenrapport was verzuimd te onderzoeken of de concerntransacties waarvoor de APA in feite was aangevraagd en toegekend, te weten de royalty die SMBV aan Alki betaalde voor de licentie voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden, in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel. Derhalve had het verrekenprijzenrapport niet de relevante concerntransacties en vrijemarkttransacties aangewezen en geanalyseerd, terwijl dat een noodzakelijke eerste stap is in de beoordeling van de zakelijke aard van de commerciële voorwaarden die voor verrekenprijsdoeleinden tussen gelieerde partijen van toepassing zijn (overwegingen 275-285 van het bestreden besluit).

43 Wat ten tweede de hoogte van de royalty betreft, was de Commissie van mening dat indien het verrekenprijzenrapport de royalty juist had bepaald en onderzocht, het op een zakelijke waarde van nul had moeten uitkomen. Zij merkte met name op dat SMBV geen enkel voordeel haalde uit het gebruik van de intellectuele-eigendomsrechten waarop de royalty betrekking had, aangezien zij deze niet op de markt exploiteerde. De Commissie meende derhalve dat de middels de royalty naar Alki verschoven winst volledig in Nederland had moeten worden belast (overwegingen 286-341 van het bestreden besluit).

44 Om de zakelijke aard van de royalty te onderzoeken heeft de Commissie de CUP-methode toegepast en verschillende productieovereenkomsten tussen de Starbucksgroep en derde entiteiten of tussen derde entiteiten ten opzichte van de Starbucksgroep aangewezen als vergelijkbare transacties.

45 Voorts heeft de Commissie de door het Koninkrijk der Nederlanden en door Starbucks ter rechtvaardiging van het royaltybedrag aangevoerde argumenten afgewezen. Volgens haar kon de royaltybetaling niet de overname van het ondernemingsrisico van SMBV door Alki als tegenprestatie

hebben, omdat anders wordt aanvaard dat geïntegreerde ondernemingen de risico's contractueel kunnen hertoewijzen en aldus de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel volledig kunnen uitsluiten. Voorts voegde de Commissie daaraan toe dat de royaltybetaling niet kon worden gerechtvaardigd door de hoogte van de door Alki aan Starbucks US betaalde bedragen.

46 Wat ten derde de hoogte van de aankoopprijs van de groene koffiebonen betreft, merkte de Commissie op dat deze transactie in het verrekenprijzenrapport niet was onderzocht, terwijl dit rapport deze transactie aanduidde als een van de belangrijkste van SMBV. Op basis van de financiële gegevens van SCTC heeft de Commissie de gemiddelde brutomarge op de kosten van de groene koffiebonen voor de looptijd van de APA berekend. De Commissie stelde vast dat de brutomarge tussen 2011 en 2014, die duidde op een aanzienlijke verhoging van de prijs van de koffiebonen ten laste van SMBV ten opzichte van de door SCTC gedragen kosten, geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst weerspiegelde. Zij kwam tot de slotsom dat de door SMBV betaalde opslag, doordat deze de geboekte winst en aldus de belastinggrondslag van SMBV verlaagde, een selectief voordeel vormde (overwegingen 342-361 van het bestreden besluit).

47 In de tweede plaats, nog steeds in haar hoofdredenering om aan te tonen dat de APA afweek van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting, maar subsidiair ten opzichte van de in de punten 42 tot en met 46 hierboven uiteengezette kritiek, stelde de Commissie vast dat de TNMM, hoe dan ook en gesteld al dat die geschikt zou zijn om de door SMBV gerealiseerde winsten te bepalen, in het verrekenprijzenrapport verkeerd was toegepast. Zij concludeerde dat deze methode niet tot een zakelijke uitkomst leidde, zodat de Nederlandse belastingautoriteiten die in de APA niet hadden kunnen goedkeuren (overwegingen 362-408 van het bestreden besluit).

48 Ten eerste heeft de Commissie vastgesteld dat SMBV in het verrekenprijzenrapport ten onrechte was aangewezen als de minst complexe entiteit, en dus als de „te onderzoeken partij" voor de toepassing van de TNMM. Zij voegde daaraan toe dat SMBV integendeel had moeten worden aangewezen als de meest complexe entiteit omdat Alki slechts beperkte functies uitoefende en voorts omdat de koffiebrandfunctie, afgezien van het feit dat SMBV andere functies uitoefende naast het branden van koffie, niet in routine-activiteiten bestond maar essentieel was (overwegingen 362-377 van het bestreden besluit).

49 Ten tweede stelde de Commissie vast dat de in het verrekenprijzenrapport gekozen winstniveau-indicator, te weten de exploitatiekosten, ongeschikt was. Volgens de Commissie had de belastingadviseur van de Starbucksgroep ten onrechte aangenomen dat de hoofdfunctie van SMBV het branden van koffie was in plaats van wederverkoop en distributie. De Commissie concludeerde derhalve dat het gebruik van de door SMBV geboekte verkoop als winstniveau-indicator geschikter was en tot een hogere vergoeding van de activiteit van SMBV zou hebben geleid. Tot staving van deze conclusie heeft de Commissie een rentabiliteitsverhouding berekend op basis van een groep onafhankelijke entiteiten die dezelfde activiteiten van wederverkoop en het branden van koffie uitoefenen als SMBV. Zij kwam tot de slotsom, na een vergelijking met Starbucks Manufacturing Corporation (hierna: „SMC") – de enige andere entiteit van het concern die koffiebrandactiviteiten voor het concern verrichtte – dat SMC [*vertrouwelijk*] keer winstgevender was dan SMBV op basis van de APA (overwegingen 379-400 van het bestreden besluit).

50 Ten derde heeft de Commissie vastgesteld dat, gesteld al dat de exploitatiekosten een geschikte winstniveau-indicator waren voor de berekening van de verrekenprijzen van SMBV, de twee correcties die de belastingadviseur van de Starbucksgroep in het verrekenprijzenrapport had aangebracht hoe dan ook niet tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst konden leiden. De Commissie heeft bezwaar tegen het gebruik van een „werkkapitaalcorrectie" alsmede tegen het feit dat de kosten van de onderneming die in overweging 300 van het bestreden besluit, zoals gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie*, is aangeduid als „niet-gelieerde productieonderneming 1" (hierna: „niet-gelieerde productieonderneming 1"), zijn uitgesloten van de kostengrondslag die is gebruikt als winstniveau-indicator (overwegingen 401-408 van het bestreden besluit).

51 De Commissie heeft daarop geconcludeerd dat de door de Nederlandse belastingautoriteiten aanvaarde methodologie, volgens welke de door SMBV gegenereerde winst boven de marge van [*vertrouwelijk*] % van de exploitatiekosten als royalty aan Alki moest worden betaald, niet in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel en tot een verlaging van de belastingdruk voor SMBV leidde.

52 Blijkens het voorgaande heeft de Commissie in het kader van het onderzoek in het licht van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting dus zes fouten aangevoerd die de slotsom rechtvaardigden dat er in casu sprake was van een selectief voordeel. In dat onderzoek zijn de eerste drie fouten primair aangevoerd terwijl de andere drie fouten subsidiair zijn aangevoerd en onderling subsidiair zijn.

53 Wat meer in het bijzonder het primaire standpunt betreft, heeft de Commissie vastgesteld dat de in de APA aanvaarde methode afweek van een methode waarmee tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel kon worden gekomen, aangezien:

– de keuze van de TNMM verkeerd was en in het verrekenprijzenrapport de concerntransacties waarvoor de APA in feite was gevraagd en toegekend, niet waren onderzocht (hierna: „eerste redeneerlijn”);

– ten eerste de APA geen methodologie vaststelde waarmee kon worden verzekerd dat de door SMBV aan Alki betaalde royalty in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel; om het bedrag van de door SMBV aan Alki betaalde royalty te bepalen, had de CUP-methode moeten worden toegepast; op basis van deze methode had de royalty nihil moeten zijn (hierna: „tweede redeneerlijn”);

– ten tweede in de APA niet was onderzocht of het niveau van de inkoopprijs van de groene koffiebonen in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel; deze prijs was overgewaardeerd (hierna: „derde redeneerlijn”).

54 Wat het subsidiaire standpunt betreft, was de Commissie van mening dat, gesteld al dat de TNMM de geschikte methode was om de door SMBV gerealiseerde winst te bepalen, de TNMM in het verrekenprijzenrapport verkeerd was toegepast. In dit verband stelde de Commissie vast dat:

– de in de APA aanvaarde methode afweek van een methode waarmee tot een betrouwbare benadering van de marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel kon worden gekomen, omdat SMBV ten onrechte was aangewezen als de minst complexe entiteit en aldus als te onderzoeken entiteit met het oog op de toepassing van de TNMM (hierna: „vierde redeneerlijn”);

– subsidiair, met de in de APA aanvaarde methode niet tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel kon worden gekomen, aangezien de functies van SMBV verkeerd waren geanalyseerd en de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator onjuist was (hierna: „vijfde redeneerlijn”);

– subsidiair, met de in de APA aanvaarde methode niet tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel kon worden gekomen, aangezien de op de opslag toegepaste correcties niet passend waren (hierna: „zesde redeneerlijn”).

55 In de derde plaats meende de Commissie, in haar subsidiaire redenering om aan te tonen dat de APA afweek van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en van het Verrekenprijsbesluit, dat, gesteld al dat het relevante referentiekader niet bestond in de algemene regels van de vennootschapsbelasting maar, zoals de Nederlandse autoriteiten betogen, uitsluitend in de bepalingen waarin in het Nederlandse recht het zakelijkheidsbeginsel is verankerd, te weten artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit, de APA, doordat daarin een methode voor de bepaling van de winst van SMBV werd goedgekeurd die geen zakelijke uitkomst opleverde, ook afweek van dit referentiestelsel. Daartoe verwees de Commissie

naar de analyse die zij heeft verricht in het licht van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting en naar de zes redeneerlijnen die zijn uiteengezet in de punten 52 tot en met 54 hierboven (hierna: „redenering ten aanzien van het beperkte referentiekader") (overwegingen 409-412 van het bestreden besluit).

56 Wat de derde stap in de analyse van de selectiviteit van de belastingmaatregelen betreft, zoals genoemd in punt 34 hierboven, heeft de Commissie vastgesteld dat de afwijking van het referentiestelsel niet gerechtvaardigd was. In dit verband merkte zij op dat noch de Nederlandse autoriteiten noch Starbucks mogelijke rechtvaardigingsgronden voor de selectieve behandeling van SMBV naar voren hadden gebracht, terwijl de bewijslast op dit punt bij hen ligt. De Commissie heeft daaraan voorts toegevoegd dat zij geen enkele mogelijke rechtvaardiging had gevonden (overwegingen 413 en 414 van het bestreden besluit).

57 De Commissie concludeerde dat de APA van SMBV een selectief voordeel aan SMBV verleende in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, voor zover daarin een methode voor de allocatie van winst aan SMBV was bekrachtigd die niet kon worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel op te leveren. Volgens de Commissie had deze methode tot een verlaging van de belastingdruk van SMBV geleid, primair, in het licht van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting, in vergelijking met onafhankelijke ondernemingen, en, subsidiair, in het licht van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit, in vergelijking met de andere geïntegreerde ondernemingen (overwegingen 415 en 416 van het bestreden besluit).

58 Bijgevolg concludeerde de Commissie dat de APA staatssteun vormde (overwegingen 422 en 423 van het bestreden besluit).

59 De Commissie heeft dus vastgesteld dat de aan SMBV verleende steun onverenigbaar was met de interne markt. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft immers geen van de in artikel 107, leden 2 en 3, VWEU geformuleerde gronden voor verenigbaarheid ingeroepen. De betrokken steun, die als exploitatiesteun moest worden aangemerkt, kon normaal gezien niet worden aangemerkt als verenigbaar met de interne markt (overwegingen 431-434 van het bestreden besluit).

60 Voorts heeft de Commissie geconstateerd dat het Koninkrijk der Nederlanden bij haar geen enkel voornemen dat overeenkwam met de APA had aangemeld overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU en de opschortingsverplichting als bedoeld in dat artikel niet had geëerbiedigd. Het moest dus wel gaan om onrechtmatige staatssteun die in strijd met die bepaling tot uitvoering was gebracht (overwegingen 435 en 436 van het bestreden besluit).

61 Bovendien heeft de Commissie gepreciseerd dat informatie waarop zij zich in haar besluit had gebaseerd, voor de Nederlandse belastingdienst beschikbaar was op het tijdstip waarop de APA werd vastgesteld. Zij voegde daar, met betrekking tot de kostprijs van de groene koffiebonen, aan toe dat de door SCTC aan SMBV krachtens hun overeenkomst voor de aankoop van groene koffiebonen in rekening gebrachte prijs in het verrekenprijzenrapport niet was onderzocht en dat indien deze transactie in 2008 in de APA was onderzocht teneinde de zakelijke prijs daarvoor te bepalen, de APA geen ruimte had kunnen laten voor de vanaf 2011 waargenomen verhogingen van de prijs van de groene koffiebonen (overwegingen 424-427 van het bestreden besluit).

62 Ten slotte heeft de Commissie SMBV alsmede de Starbucksgroep in zijn geheel aangewezen als begunstigden van de steun, omdat zij één economische entiteit vormden (overwegingen 417-419 van het bestreden besluit).

c) Terugvordering van de staatssteun

63 In afdeling 10 van het bestreden besluit, met het opschrift „Terugvordering", heeft de Commissie met name overwogen, ten eerste, dat zij niet verplicht is om het precieze bedrag van de terug te vorderen steun te berekenen, maar dat het volstaat dat zij de adressaat van het besluit voldoende gegevens verstrekt opdat deze zelf het terug te vorderen bedrag kan bepalen. In casu stelde de Commissie vast dat het bedrag van de royalty nul moest zijn, zodat voor de berekening van de belastbare winst van SMBV de boekhoudkundige winst van SMBV had moeten worden gebruikt. Voorts had deze winst moeten worden verhoogd met het verschil tussen de voor de groene koffiebonen betaalde prijs en de prijs die daarvoor had moeten worden betaald. Volgens de Commissie vormde in dit verband een brutomarge van [*vertrouwelijk*] % voor SCTC een zakelijke prijs voor de inkoop van de groene koffiebonen. Zij preciseerde derhalve dat de terug te vorderen som overeenkwam met het verschil tussen de belasting die had moeten worden betaald op basis van die prijs en het op basis van de APA daadwerkelijk betaalde bedrag (overwegingen 442-448 van het bestreden besluit).

64 Ten tweede meende de Commissie dat het Koninkrijk der Nederlanden eerst de steun bij SMBV moest terugvorderen en dat, indien SMBV niet in staat was te betalen, het Koninkrijk der Nederlanden deze bij Starbucks Corp. moest terugvorderen omdat dit de entiteit was die de zeggenschap over de Starbucksgroep uitoefende (overweging 449 van het bestreden besluit).

d) Conclusie

65 Concluderend stelde de Commissie vast dat het Koninkrijk der Nederlanden middels de APA in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU op onrechtmatige wijze staatssteun had verleend aan SMBV en aan de Starbucksgroep, dat het Koninkrijk der Nederlanden deze steun overeenkomstig artikel 16 van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 [VWEU] (PB 2015, L 248, blz. 9) moest terugvorderen van SMBV en, als laatstgenoemde niet het volledige steunbedrag zou terugbetalen, van Starbucks Corp. wat het uitstaande steunbedrag betrof (overweging 450 van het bestreden besluit).

66 Het dispositief van het bestreden besluit luidt als volgt:

„*Artikel 1*

De APA die [het Koninkrijk der Nederlanden] op 28 april 2008 met [SMBV] heeft gesloten, op grond waarvan die vennootschap gedurende tien jaar jaarlijks de door haar in [het Koninkrijk der Nederlanden] verschuldigde vennootschapsbelasting kan bepalen, vormt staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, [VWEU], die onverenigbaar is met de interne markt en die onrechtmatig in strijd met artikel 108, lid 3, [VWEU] door Nederland tot uitvoering is gebracht.

Artikel 2

(1) [Het Koninkrijk der Nederlanden] [dient] de in artikel 1 bedoelde onverenigbare en onrechtmatige steun terug [te vorderen] van [SMBV.]

(2) Bedragen die eventueel niet van [SMBV] kunnen worden ingevorderd ingevolge de in lid 1 bedoelde terugvordering, worden van Starbucks [Corp.] 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) [Het Koninkrijk der Nederlanden] 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 [het Koninkrijk der Nederlanden] informatie over de methodologie die wordt gebruikt om het precieze bedrag van de steun te berekenen.

(2) [Het Koninkrijk der Nederlanden] 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.

[…]"

II. Procedure en conclusies van partijen

A. Schriftelijke behandeling in zaak T-760/15

67 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 23 december 2015, heeft het Koninkrijk der Nederlanden het beroep in zaak T-760/15 ingesteld. De Commissie heeft op 30 maart 2016 een verweerschrift ingediend. De repliek en de dupliek zijn neergelegd op respectievelijk 14 juni en 9 september 2016.

1. Samenstelling van de rechtsprekende formatie en behandeling bij voorrang

68 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 20 juni 2016, heeft het Koninkrijk der Nederlanden verzocht om berechting van zaak T-760/15 door een uitgebreide kamer. Het Gerecht heeft overeenkomstig artikel 28, lid 5, van zijn Reglement voor de procesvoering akte genomen van het feit dat zaak T-760/15 aan de Vijfde kamer (uitgebreid) was toegewezen.

69 Bij de wijziging van de samenstelling van de kamers van het Gerecht op 26 september 2016, is de rechter-rapporteur overeenkomstig artikel 27, lid 5, van het Reglement voor de procesvoering toegevoegd aan de Zevende kamer (uitgebreid), waaraan zaak T-760/15 dan ook is toegewezen.

70 Daar een lid van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht verhinderd was, heeft de president van het Gerecht, bij beslissing van 26 april 2017, de vicepresident van het Gerecht aangewezen ter aanvulling van de kamer.

71 Bij beslissing van 12 december 2017 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht het voorstel van de rechter-rapporteur aanvaard om zaak T-760/15 bij voorrang te berechten overeenkomstig artikel 67, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering.

2. Interventies

72 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 6 april 2016, heeft het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland verzocht om toelating tot interventie in zaak T-760/15 aan de zijde van de Commissie.

73 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 7 april 2016, heeft Ierland verzocht om toelating tot interventie in zaak T-760/15 aan de zijde van het Koninkrijk der Nederlanden.

74 Bij beschikking van 13 juni 2016 heeft de president van de Vijfde kamer van het Gerecht de verzoeken tot interventie van het Verenigd Koninkrijk en Ierland ingewilligd.

75 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 9 november 2016, heeft het Verenigd Koninkrijk zijn interventie ingetrokken. Bij beschikking van 12 december 2016 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht het Verenigd Koninkrijk in zaak T-760/15 doorgehaald als interveniërende partij.

3. Verzoeken om vertrouwelijke behandeling

76 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 26 februari 2016, heeft het Koninkrijk der Nederlanden verzocht om vertrouwelijke behandeling, ten aanzien van het publiek, van een gedeelte van het verzoekschrift en van bepaalde bijlagen daarbij.

77 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 17 mei 2016, heeft het Koninkrijk der Nederlanden verzocht om vertrouwelijke behandeling, ten aanzien van Ierland, van een gedeelte van het verzoekschrift alsmede van bepaalde daarbijgevoegde stukken, van het bestreden besluit en van een gedeelte van het verweerschrift.

78 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 17 mei 2016, heeft de Commissie verzocht om vertrouwelijke behandeling, ten aanzien van Ierland, van een gedeelte van het verweerschrift.

79 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 1 juli 2016, heeft het Koninkrijk der Nederlanden verzocht om vertrouwelijke behandeling, ten aanzien van Ierland, van een gedeelte van de repliek alsmede van bepaalde daarbijgevoegde stukken.

80 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 21 juli 2016, heeft het Koninkrijk der Nederlanden het Gerecht ervan in kennis gesteld dat met de Commissie overeenstemming was bereikt over de niet-vertrouwelijke versie van het bestreden besluit met het oog op de bekendmaking ervan en dat het de in het kader van zaak T-760/15 ingediende verzoeken om vertrouwelijke behandeling ten aanzien van het bestreden besluit overeenkomstig die bereikte overeenstemming wijzigde.

81 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 11 oktober 2016, heeft het Koninkrijk der Nederlanden verzocht om vertrouwelijke behandeling, ten aanzien van Ierland, van een gedeelte van de dupliek alsmede van bepaalde daarbijgevoegde stukken.

82 Na zijn toelating als interveniënt heeft Ierland uitsluitend de niet-vertrouwelijke versies van de processtukken ontvangen. Ierland heeft geen bezwaar gemaakt tegen de ten aanzien van hem geformuleerde verzoeken om vertrouwelijke behandeling.

83 Op voorstel van de rechter-rapporteur heeft de Zevende kamer (uitgebreid) een maatregel tot organisatie van de procesgang genomen als bedoeld in artikel 89 van het Reglement voor de procesvoering, waarbij het Koninkrijk der Nederlanden werd verzocht zijn verzoeken om vertrouwelijke behandeling met betrekking tot de APA, de in overweging 142 van het bestreden

besluit genoemde roasting agreement tussen SMBV en Alki en het verrekenprijzenrapport te herzien, teneinde bepaalde incoherenties in die verzoeken te verwijderen. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft binnen de gestelde termijn nieuwe niet-vertrouwelijke versies van die documenten verstrekt.

4. Conclusies van partijen

84 Het Koninkrijk der Nederlanden verzoekt het Gerecht:

– het bestreden besluit nietig te verklaren;

– de Commissie te verwijzen in de kosten in zaak T-760/15.

85 De Commissie verzoekt het Gerecht:

– het beroep in zaak T-760/15 ongegrond te verklaren;

– het Koninkrijk der Nederlanden te verwijzen in de kosten in zaak T-760/15.

86 Ierland verzoekt het Gerecht het bestreden besluit nietig te verklaren overeenkomstig de vorderingen van het Koninkrijk der Nederlanden.

B. Schriftelijke behandeling in zaak T-636/16

87 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 5 september 2016, hebben Starbucks Corp. en Starbucks Manufacturing Emea (hierna samen: „Starbucks") beroep ingesteld in zaak T-636/16. De Commissie heeft op 16 maart 2017 een verweerschrift neergelegd. De repliek en de dupliek zijn neergelegd op respectievelijk 26 juni en 20 oktober 2017.

1. Samenstelling van de rechtsprekende formatie en behandeling bij voorrang

88 Op voorstel van de Zevende kamer van het Gerecht heeft het Gerecht op 12 juli 2017 overeenkomstig artikel 28 van het Reglement voor de procesvoering besloten om de zaak naar een uitgebreide kamer te verwijzen.

89 Daar een lid van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht verhinderd was, heeft de president van het Gerecht, bij beslissing van 1 augustus 2017, de vicepresident van het Gerecht aangewezen ter aanvulling van de kamer.

90 Bij beslissing van 12 december 2017 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht het voorstel van de rechter-rapporteur aanvaard om zaak T-636/16 krachtens artikel 67, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering bij voorrang te berechten.

2. Verzoeken om vertrouwelijke behandeling

91 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 7 april 2017 en geregulariseerd bij akten neergelegd op 23 april 2018, heeft Starbucks verzocht om vertrouwelijke behandeling, ten aanzien van Ierland, van bepaalde informatie in het verzoekschrift, in het verweerschrift, in de repliek, in de dupliek alsmede in bepaalde bijlagen bij die memories.

3. Conclusies van partijen

92 Starbucks verzoekt het Gerecht:

– de artikelen 1 tot en met 4 van het bestreden besluit nietig te verklaren;

– subsidiair, artikel 2, lid 1, van het bestreden besluit nietig te verklaren;

– de Commissie te verwijzen in de kosten in zaak T-636/16.

93 De Commissie verzoekt het Gerecht:

– het beroep in zaak T-636/16 ongegrond te verklaren;

– Starbucks te verwijzen in de kosten in zaak T-636/16.

C. Voeging voor de mondelinge behandeling en verloop van de mondelinge behandeling

94 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 23 februari 2017, heeft Starbucks verzocht om voeging van de zaken T-760/15 en T-636/16 voor de mondelinge behandeling.

95 Bij beslissing van 7 juni 2017 heeft de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht besloten de zaken T-760/15 en T-636/16 in deze fase van de procedure niet te voegen.

96 Bij beslissing van de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht van 8 mei 2018 zijn de zaken T-760/15 en T-636/16 overeenkomstig artikel 68 van het Reglement voor de procesvoering gevoegd voor de mondelinge behandeling.

97 Op voorstel van de rechter-rapporteur heeft het Gerecht besloten tot de mondelinge behandeling over te gaan en in het kader van de in artikel 89 van het Reglement voor de procesvoering bedoelde maatregelen tot organisatie van de procesgang heeft het partijen verzocht schriftelijke vragen te beantwoorden. Partijen hebben binnen de gestelde termijn voldaan aan deze maatregel tot organisatie van de procesgang.

98 Bij akten, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 7 en 15 juni 2018, heeft Starbucks verzocht om vertrouwelijke behandeling van bepaalde informatie in haar antwoord op de maatregelen tot organisatie van de procesgang alsmede in het antwoord van de Commissie.

99 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 8 juni 2018, heeft Starbucks opmerkingen over het rapport ter terechtzitting ingediend.

100 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 14 juni 2018, heeft de Commissie verzocht om verwijdering van de opmerkingen van Starbucks over het rapport ter terechtzitting uit het dossier.

101 Nadat Ierland enkel de niet-vertrouwelijke versies van de in de punten 91, 98 en 99 hierboven genoemde stukken had ontvangen, heeft het geen bezwaar gemaakt tegen de verzoeken om vertrouwelijke behandeling ten aanzien van hem.

102 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 26 juni 2018, heeft Starbucks verzocht om tijdens de terechtzitting technische middelen te mogen gebruiken en voorgesteld om tijdens de terechtzitting een deskundige in te schakelen. Ter terechtzitting is de Commissie verzocht mondeling haar opmerkingen over dat verzoek in te dienen en heeft zij op haar beurt verzocht technische middelen te mogen gebruiken tijdens de terechtzitting.

103 Ter terechtzitting van 2 juli 2018 zijn partijen gehoord in hun pleidooien, waarbij zij gebruik hebben gemaakt van de technische middelen waar zij om hadden gevraagd, en in hun antwoorden op de door het Gerecht gestelde vragen.

104 Partijen zijn ter terechtzitting gehoord over een eventuele voeging van de zaken T-760/15 en T-636/16 voor de eindbeslissing, waarvan het Gerecht akte heeft genomen in het proces-verbaal van de terechtzitting.

III. In rechte

105 Voor de behandeling van het onderhavige beroep dient vooraf een aantal door partijen opgeworpen procedurele kwesties te worden beslecht, voordat de door hen aangevoerde middelen ten gronde worden onderzocht.

A. Procedurele kwesties

106 Wat de in casu gerezen procedurele kwesties betreft, dient allereerst de eventuele voeging van de onderhavige zaken voor de eindbeslissing te worden onderzocht. Vervolgens dient het verzoek van de Commissie te worden onderzocht dat ertoe strekt dat de opmerkingen van Starbucks van 8 juni 2018 over het rapport ter terechtzitting worden verwijderd uit het dossier. Ten slotte moet worden onderzocht of bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15 ontvankelijk is, hetgeen de Commissie heeft betwist.

1. Voeging van de onderhavige zaken voor de eindbeslissing

107 De president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht heeft de beslissing over de voeging van de zaken T-760/15 en T-636/16 voor de eindbeslissing, die binnen zijn bevoegdheid viel, krachtens artikel 19, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering verwezen naar de Zevende kamer (uitgebreid).

108 De zaken T-760/15 en T-636/16 dienen, partijen ter terechtzitting over een eventuele voeging gehoord, wegens verknochtheid te worden gevoegd voor de eindbeslissing.

2. Verzoek tot verwijdering van de opmerkingen van Starbucks over het rapport ter terechtzitting uit het dossier

109 Bij brief van 14 juni 2018 heeft de Commissie het Gerecht verzocht de brief van Starbucks van 8 juni 2018 te verwijderen uit het dossier van de zaken T-760/15 en T-636/16 (zie punt 100 hierboven), voor zover daarin opmerkingen over het rapport ter terechtzitting stonden, omdat dergelijke opmerkingen noch in het Reglement voor de procesvoering, noch in de Praktische uitvoeringsbepalingen daarbij zijn voorzien.

110 Ten eerste moet in herinnering worden gebracht dat de president van de Zevende kamer (uitgebreid) van het Gerecht bij beslissing van 13 juni 2018 had besloten de brief van Starbucks van 8 juni 2018 in het dossier op te nemen. Ten tweede moet in herinnering worden gebracht dat alleen het Gerecht beoordeelt of het noodzakelijk is om niet in het Reglement voor de procesvoering voorziene akten op te nemen in het dossier. Bijgevolg moet het verzoek van de Commissie tot verwijdering van de brief van 8 juni 2018 uit het dossier worden afgewezen.

111 Evenwel is het volgens artikel 84, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering verboden om in de loop van het geding nieuwe middelen voor te dragen, tenzij zij steunen op gegevens, rechtens of feitelijk, waarvan eerst in de loop van de behandeling is gebleken.

112 Aangezien Starbucks geen enkele rechtvaardiging heeft gegeven voor het late aandragen van de argumenten in haar brief van 8 juni 2018, dienen zij, zoals de Commissie betoogt, niet-ontvankelijk te worden verklaard voor zover zij meer omvatten dan enkel opmerkingen over de vertrouwelijkheid en de juistheid van het rapport ter terechtzitting, doordat daardoor de in het verzoekschrift aangevoerde middelen worden gewijzigd.

3. Ontvankelijkheid van bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15

113 De Commissie betwist de ontvankelijkheid van bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15, dat een schematische vergelijking bevat van bepaalde aspecten van de werking van overeenkomsten tussen de Starbucksgroep en bepaalde derde partijen. Volgens de Commissie moeten de essentiële feitelijke en juridische elementen waarop het beroep is gebaseerd, op straffe van niet-ontvankelijkheid ervan, althans beknopt, maar coherent en begrijpelijk worden vermeld in de tekst zelf van het verzoekschrift. Aan deze voorwaarde is haars inziens in casu niet voldaan.

114 In herinnering zij gebracht dat volgens artikel 21 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en artikel 76, onder d), van het Reglement voor de procesvoering elk verzoekschrift het voorwerp van het geschil, de aangevoerde middelen en argumenten, alsmede een summiere uiteenzetting van deze middelen moet bevatten. Deze uiteenzetting dient zo duidelijk en precies te zijn dat de verwerende partij zijn verweer kan voorbereiden en het Gerecht uitspraak kan doen over het beroep, in voorkomend geval zonder aanvullende informatie. Voor de ontvankelijkheid van een beroep is het noodzakelijk dat de wezenlijke elementen, feitelijk en rechtens, waarop het beroep is gebaseerd op zijn minst summier, maar coherent en begrijpelijk uit de tekst van het verzoekschrift zelf blijken. De tekst daarvan mag weliswaar op specifieke punten worden gestaafd en aangevuld door verwijzingen naar bepaalde passages uit bijgevoegde stukken, maar een algemene verwijzing naar andere stukken, ook al zijn die als bijlage bij het verzoekschrift gevoegd, kan het ontbreken van de wezenlijke elementen van het juridische betoog, die volgens bovengenoemde bepalingen in het verzoekschrift moeten worden vermeld, niet goedmaken. De bijlagen kunnen slechts in aanmerking worden genomen voor zover zij middelen of argumenten staven of aanvullen die de verzoekende partijen in hun geschriften uitdrukkelijk hebben aangevoerd, en voor zover precies kan worden vastgesteld welke elementen van deze bijlagen deze middelen of argumenten staven of aanvullen. Bovendien is het niet de taak van het Gerecht om in de bijlagen de middelen en argumenten te zoeken en te vinden die het als grondslag voor het beroep zou kunnen beschouwen, aangezien de bijlagen louter als bewijsmiddelen dienen (zie arrest van 14 maart 2013, Fresh Del Monte Produce/Commissie, T-587/08, EU:T:2013:129, punten 268-271 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

115 In casu moet worden opgemerkt dat het Koninkrijk der Nederlanden met betrekking tot de tussen de Starbucksgroep en de externe koffiebranders en producenten van afgeleide koffieproducten gesloten overeenkomsten aanvoert dat bijlage A.7 een „schematisch overzicht van de vergelijkbaarheidspunten van de door de Commissie aangedragen contracten" bevat, „waarin de [in het verzoekschrift in zaak T-760/15] genoemde drie verschillen terug te vinden zijn". Evenwel zet het Koninkrijk der Nederlanden in de punten 140 tot en met 155 van het verzoekschrift in zaak T-760/15 de redenen uiteen die zijns inziens aantonen dat de contracten die de Commissie in het bestreden besluit aandraagt, niet vergelijkbaar zijn met de contractuele relatie tussen Alki en SMBV.

116 In dit verband moet worden vastgesteld dat alle argumenten in bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15 voldoende duidelijk en nauwkeurig voortvloeien uit de punten 140 tot en met 155 van het verzoekschrift in zaak T-760/15. Ook zonder bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15 was de Commissie dus in staat geweest om haar verweer voor te bereiden en het Gerecht in staat om

uitspraak te doen over het beroep. De enige toegevoegde waarde van bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15 bestaat er dus in dat wordt vermeld welke de specifieke contracten zijn waarop de respectieve argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden betrekking hebben, waar het in de punten 140 tot en met 155 van het verzoekschrift verwijst naar „het merendeel" van die contracten.

117 Bijgevolg dient het argument van de Commissie dat bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15 niet-ontvankelijk moet worden verklaard, te worden afgewezen.

B. Aangevoerde middelen en structuur van het onderzoek van het onderhavige beroepen

118 De in de zaken T-760/15 en T-636/16 ingestelde beroepen strekken tot nietigverklaring van het bestreden besluit voor zover de APA daarin is aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU en terugvordering wordt gelast van de bedragen die het Koninkrijk der Nederlanden niet van SMBV heeft geïnd uit hoofde van de vennootschapsbelasting.

119 Tot staving van hun beroepen voeren het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks respectievelijk vijf en twee middelen aan, die elkaar grotendeels overlappen.

120 In het kader van het eerste middel in zaak T-760/15 en van het eerste onderdeel van het eerste middel in zaak T-636/16 trekken het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks het door de Commissie verrichte onderzoek van de selectiviteit van de APA in twijfel. Meer in het bijzonder betogen zij dat de Commissie voor het onderzoek van de selectiviteit van de APA een verkeerd referentiekader heeft gehanteerd.

121 In het kader van het tweede, het derde en het vierde middel in zaak T-760/15 alsmede in het kader van het tweede onderdeel van het eerste en van het tweede middel in zaak T-636/16, betogen het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks dat de analyse van de Commissie volgens welke de APA een voordeel verleende aan SMBV onjuist is.

122 Meer specifiek voeren het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks in het kader van het tweede middel in zaak T-760/15 en in het kader van het tweede onderdeel van het eerste middel in zaak T-636/16 in wezen aan dat artikel 107 VWEU is geschonden omdat de Commissie het bestaan van een voordeel ten onrechte heeft onderzocht in het licht van een zakelijkheidsbeginsel dat eigen zou zijn aan het Unierecht, en aldus de fiscale autonomie van de lidstaten heeft geschonden.

123 In het kader van het derde middel in zaak T-760/15 en in het kader van het derde onderdeel van het eerste middel en van het eerste, het tweede, het vierde en het vijfde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16, stellen het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks in wezen dat artikel 107 VWEU is geschonden doordat de Commissie ten onrechte heeft aangenomen dat de keuze van de TNMM om de verrekenprijzen vast te stellen een voordeel opleverde. Het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks betwisten in wezen de hoofdredenering van de Commissie over het bestaan van een fiscaal voordeel ten gunste van SMBV, die is uiteengezet in de overwegingen 255 tot en met 361 van het bestreden besluit. Deze middelen betreffen de eerste tot en met de derde redeneerlijn, die in punt 53 hierboven zijn genoemd.

124 In het kader van het vierde middel in zaak T-760/15 en in het kader van het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16, betogen het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks dat artikel 107 VWEU is geschonden doordat de Commissie ten onrechte heeft aangenomen dat de wijze van toepassing van de TNMM, zoals goedgekeurd in de APA, SMBV een voordeel verleende. Deze middelen betreffen de vierde tot en met de zesde redeneerlijn, die in punt 54 hierboven zijn genoemd.

125 Met het vijfde middel in zaak T-760/15 betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat de zorgvuldigheidsplicht is geschonden.

126 Wat de analyse van de door het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks aangevoerde middelen betreft, dient allereerst het middel te worden onderzocht waarmee wordt betwist dat het zakelijkheidsbeginsel zoals de Commissie dit in het bestreden besluit omschrijft, bestaat. Vervolgens moeten de middelen worden onderzocht waarmee wordt betwist dat de Commissie met haar in de punten 53 en 54 hierboven uiteengezette eerste tot en met zesde redeneerlijn zou hebben aangetoond dat de APA afweek van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting en SMBV een voordeel verleende in de zin van artikel 107 VWEU. Voorts moet het middel worden onderzocht waarmee wordt betwist dat de Commissie in haar redenering ten aanzien van het beperkte referentiekader, die is uiteengezet in punt 55 hierboven, zou hebben bewezen dat de APA afweek van het beperkte referentiekader dat bestaat uit artikel 8b Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit, en SMBV een voordeel zou verlenen in de zin van artikel 107 VWEU. Ten slotte zullen, op voorwaarde dat het onderzoek inzake het bestaan van een voordeel tot afwijzing van die middelen leidt, de middelen moeten worden onderzocht die erop zijn gebaseerd dat de betwiste maatregel niet selectief is en dat de zorgvuldigheidsplicht is geschonden.

127 In dit verband dient overigens in herinnering te worden gebracht dat volgens de rechtspraak een maatregel slechts als staatssteun kan worden aangemerkt indien aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU is voldaan. Aldus staat vast dat het bij een maatregel, om als staatssteun in de zin van die bepaling te kunnen worden aangemerkt, ten eerste moet gaan om een maatregel van de staat of om een maatregel die met staatsmiddelen is bekostigd. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, ten derde moet deze maatregel een selectief voordeel verschaffen aan de begunstigde ervan, en ten vierde moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (zie arrest van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

128 Zoals blijkt uit de hierboven in de punten 118 tot en met 125 uiteengezette middelen, betwisten het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks niet de beoordeling van de Commissie met betrekking tot de eerste twee voorwaarden en de vierde voorwaarde, waaraan moet zijn voldaan opdat een maatregel als staatssteun kan worden aangemerkt. Zij betwisten immers niet dat, gesteld dat de Commissie zou hebben bewezen dat de APA een fiscaal voordeel verleende, deze APA een maatregel van de staat of een met staatsmiddelen bekostigde maatregel vormde, het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kon beïnvloeden en mededinging vervalste of dreigde te vervalsen. De eerste vier middelen in zaak T-760/15 strekken er in wezen toe de constatering van de Commissie dat de APA SMBV een selectief voordeel verleende, in twijfel te trekken.

129 Wat voorts het bewijs van het selectieve voordeel betreft, moet worden opgemerkt dat de benadering van de Commissie, die erin bestaat de criteria van het voordeel en van de selectiviteit tegelijkertijd te beoordelen, op zich niet onjuist is, omdat zowel het voordeel als de selectieve aard ervan wordt onderzocht. Niettemin acht het Gerecht het zinvol om eerst te onderzoeken of de Commissie op goede gronden tot de slotsom kon komen dat er sprake was van een voordeel, alvorens in voorkomend geval te onderzoeken of dat voordeel moest worden geacht selectief te zijn.

130 Hieronder dienen de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks te worden geanalyseerd waarmee zij betogen dat de APA SMBV geen voordeel verleent in de zin van artikel 107 VWEU.

C. Bestaan van een zakelijkheidsbeginsel op het gebied van het toezicht op staatssteun en eerbiediging van het beginsel van fiscale autonomie van de lidstaten

131 Met zijn tweede middel betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat de Commissie een fout heeft gemaakt door een zakelijkheidsbeginsel aan te wijzen dat eigen zou zijn aan het Unierecht en door dat te hanteren als beoordelingscriterium voor het bestaan van staatssteun. Starbucks werpt in het tweede onderdeel van haar eerste middel in wezen dezelfde grieven op.

132 In de eerste plaats betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat uit het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), waarop de Commissie zich baseert om een Unierechtelijk zakelijkheidsbeginsel aan te wijzen, niet het bestaan van een dergelijk beginsel kan worden afgeleid. Voorts heeft de Commissie niet aangegeven op welke basis zij had aangenomen dat er in het Unierecht een zakelijkheidsbeginsel bestond noch heeft zij nadere invulling gegeven aan dat beginsel. Starbucks voegt daaraan toe dat de Commissie, niettegenstaande het feit dat de fiscale autonomie van de lidstaten inderdaad haar grenzen vindt in de eerbieding van artikel 107 VWEU, de bevoegdheden die haar bij artikel 107 VWEU zijn toegekend, heeft overschreden. Starbucks verwijt de Commissie dat zij, onder het mom van het beginsel van gelijke behandeling, de regels van het Nederlandse belastingrecht heeft vervangen door een autonoom ontwikkeld beginsel inzake verrekenprijzen en aldus inhoudelijke belastingregels heeft opgelegd.

133 In de tweede plaats betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat de Commissie de APA niet kon onderzoeken in het licht van een Unierechtelijk zakelijkheidsbeginsel, want alleen de nationale wet- en regelgeving van de betrokken lidstaat is relevant voor het toezicht op staatssteun. Meer in het bijzonder stelt het Koninkrijk der Nederlanden dat het bestaan van een voordeel uitsluitend kon worden onderzocht in het licht van de lasten die normaliter op grond van het nationale recht op het budget van de onderneming drukken, en niet in het licht van een Unierechtelijk zakelijkheidsbeginsel. Starbucks voegt daaraan voorts toe dat de Commissie geen rekening heeft gehouden met het Nederlandse recht en haar redenering zelfs heeft gebaseerd op overwegingen die verschillen van, of zelfs indruisen tegen de Nederlandse regels inzake verrekenprijzen.

134 Ierland voegt, om te beginnen, daaraan toe dat de Commissie, die verplicht was een afwijking aan te tonen, de situatie van Starbucks niet heeft vergeleken met die van enige andere belastingplichtige en uitsluitend heeft getracht het zakelijkheidsbeginsel toe te passen. Vervolgens betoogt Ierland dat de Commissie niet de toepassing van regels kan opleggen die nooit in het nationale stelsel zijn opgenomen. Het aanvaarden van een beginsel van gelijke behandeling op fiscaal gebied zou dus afbreuk doen aan de autonomie en de soevereiniteit van de lidstaten. Ten slotte stelt Ierland dat uit het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), geen Unierechtelijk zakelijkheidsbeginsel kan worden afgeleid, aangezien in die zaak, ten eerste, het zakelijkheidsbeginsel was opgenomen in het Belgische nationale recht en, ten tweede, het arrest verwijst naar de OESO-richtlijnen, die in het Belgische nationale recht zijn opgenomen.

135 De Commissie betwist deze argumenten. Zij betoogt met name dat zij het bestaan van een selectief voordeel heeft onderzocht aan de hand van het referentiekader dat voortkomt uit het nationale recht en niet aan de hand van het zakelijkheidsbeginsel. Uit het bestreden besluit blijkt haars inziens immers duidelijk dat het bestaan van een voordeel was geanalyseerd middels een vergelijking met de belastinglast die normaliter op grond van het gewone Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting op SMBV had moeten drukken.

136 In het kader van het onderhavige middel verwijten het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks de Commissie dus in wezen dat zij in strijd met de fiscale autonomie van de lidstaten een Unierechtelijk zakelijkheidsbeginsel heeft geïdentificeerd en dat zij de APA uitsluitend heeft onderzocht aan de hand van dit beginsel, zonder rekening te houden met het Nederlandse recht.

137 Allereerst moet worden vastgesteld dat, zoals blijkt uit met name de overwegingen 252, 267 en 408 van het bestreden besluit, het onderzoek aan de hand van het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven door de Commissie in het bestreden besluit, past in het kader van haar primair verrichte analyse van het selectieve voordeel. Zoals is uiteengezet in punt 35 hierboven, bestaat deze primaire analyse erin dat wordt onderzocht of de APA afwijkt van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting. In dit verband moet worden opgemerkt dat de Commissie vooraf, in de overwegingen 232 tot en met 244 van het bestreden besluit, erop heeft gewezen dat het doel van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting bestond in het belasten van de winst van

alle in Nederland gevestigde vennootschappen, ongeacht of zij al dan niet geïntegreerd zijn, en dat deze twee typen vennootschap zich in het licht van dat doel feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden.

138 Wat de definitie van het zakelijkheidsbeginsel betreft, heeft de Commissie in de overwegingen 258 en 261 van het bestreden besluit gesteld dat volgens dit beginsel concerntransacties moeten worden vergoed alsof daarover was onderhandeld door onafhankelijke ondernemingen. Zij heeft daaraan in overweging 262 van het bestreden besluit toegevoegd dat dit beginsel tot doel heeft te verzekeren dat concerntransacties voor belastingdoeleinden worden behandeld in verhouding tot de hoeveelheid winst die zou zijn behaald indien de transactie tussen onafhankelijke ondernemingen tot stand was gekomen. De Commissie heeft verder ter terechtzitting betoogd dat het zakelijkheidsbeginsel volgens haar een instrument is voor de beoordeling van het prijsniveau van concerntransacties, waarvan het Gerecht akte heeft genomen in het proces-verbaal van de terechtzitting.

139 Wat de juridische aard van het zakelijkheidsbeginsel betreft, was de Commissie in overweging 264 van het bestreden besluit van mening dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs deel uitmaakt van het onderzoek uit hoofde van artikel 107 VWEU van de belastingmaatregelen ten gunste van groepsondernemingen, los van de vraag of de lidstaat dit beginsel in zijn nationale rechtsstelsel heeft opgenomen. Zij preciseerde dat het zakelijkheidsbeginsel dat zij toepaste een algemeen beginsel van gelijke behandeling op fiscaal gebied was dat binnen de werkingssfeer van artikel 107 VWEU valt. De Franse taalversie van het bestreden besluit noemt in deze context een „principe de traitement équitable” (beginsel van billijke behandeling), hetgeen een onjuiste vertaling van de uitdrukking „beginsel van gelijke behandeling” is. De Commissie heeft deze vaststelling gebaseerd op het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), over de belastingregeling voor coördinatiecentra in België, waarin het Hof volgens haar heeft geoordeeld dat de in die regeling voorziene methode voor de bepaling van het belastbare inkomen die centra een selectief voordeel verschafte. De Commissie verwijst meer in het bijzonder naar punt 96 van dat arrest, waarin het Hof heeft geoordeeld dat de methode voor de vaststelling van de belastbare inkomsten van deze centra „niet [kon] leiden tot verrekenprijzen die in de buurt [lagen] van die welke zouden worden gehanteerd in een omgeving waarin vrije mededinging heerst”.

140 Wat de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel betreft heeft de Commissie er in overweging 263 van het bestreden besluit op gewezen dat zij, teneinde te beoordelen of het Koninkrijk der Nederlanden SMBV een selectief voordeel had verleend, bijgevolg moest nagaan of de door de Nederlandse belastingdienst middels de APA aanvaarde methode voor het bepalen van de belastbare winst van SMBV in Nederland afweek van een methode die een betrouwbare benadering van een marktuitkomst oplevert, en dus van het zakelijkheidsbeginsel. In overweging 264 van het bestreden besluit voegde zij daaraan toe dat het zakelijkheidsbeginsel wordt toegepast om vast te stellen of de belastbare winst van een groepsonderneming met het oog op de berekening van de vennootschapsbelasting is bepaald op basis van een methode die de marktvoorwaarden benadert, zodat die onderneming niet gunstiger 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.

141 Derhalve moet worden onderzocht of de Commissie de betrokken maatregel kon analyseren aan de hand van het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven in het bestreden besluit en zoals samengevat in de punten 138 tot en met 140 hierboven, dat erin bestaat na te gaan of concerntransacties zijn vergoed alsof daarover was onderhandeld onder marktvoorwaarden.

142 Volgens vaste rechtspraak zijn de lidstaten, hoewel de directe belastingen bij de huidige stand van het Unierecht tot hun bevoegdheid behoren, niettemin verplicht deze bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen (zie arrest van 12 juli 2012, Commissie/Spanje, C-269/09, EU:C:2012:439, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Maatregelen van de lidstaten op het

gebied van de directe belastingen zijn dus niet uitgesloten van de werkingssfeer van de regeling inzake het toezicht op staatsteun, ook niet wanneer zij betrekking hebben op kwesties die in de Unie niet zijn geharmoniseerd.

143 Daaruit vloeit voort dat de Commissie een belastingmaatregel als staatssteun kan kwalificeren mits is voldaan aan de voorwaarden voor een dergelijke kwalificatie (zie in die zin arresten van 2 juli 1974, Italië/Commissie, 173/73, EU:C:1974:71, punt 28, en 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie, C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416, punt 81). De lidstaten moeten hun belastingbevoegdheid immers in overeenstemming met het Unierecht uitoefenen (arrest van 3 juni 2010, Commissie/Spanje, C-487/08, EU:C:2010:310, punt 37). Bijgevolg dienen zij in deze context af te zien van het nemen van maatregelen die met de interne markt onverenigbare staatssteun kunnen vormen.

144 Wat de voorwaarde betreft dat de betrokken maatregel een economisch voordeel moet verschaffen, dient in herinnering te worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak als staatsteun worden aangemerkt maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen rechtstreeks of indirect kunnen bevoordelen of die moeten worden beschouwd als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen (zie arresten van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

145 Nauwkeuriger gesteld, vormt een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen fiscaal voordelig behandelt waardoor, hoewel geen sprake is van overdracht van staatsmiddelen, de financiële situatie van de begunstigden ten opzichte van die van de andere belastingplichtigen verbetert, staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (arrest van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14; zie tevens arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

146 In het geval van belastingmaatregelen kan het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een „normale” belasting worden vastgesteld (arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56). Bijgevolg verleent een dergelijke maatregel een economisch voordeel aan de begunstigde ervan wanneer die maatregel de lasten verlicht die normaliter op het budget van de onderneming drukken en daardoor – zonder een subsidie in strikte zin te zijn – van dezelfde aard is en identieke gevolgen heeft (arrest van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

147 Teneinde vast te stellen of er een belastingvoordeel bestaat, moet bijgevolg de situatie van de begunstigde zoals die voortvloeit uit de toepassing van de betrokken maatregel worden vergeleken met diens situatie zoals die zou zijn zonder de betrokken maatregel (zie in die zin arrest van 26 april 2018, Cellnex Telecom en Telecom Castilla-La Mancha/Commissie, C-91/17 P en C-92/17 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:284, punt 114) en onder toepassing van de normale belastingregels.

148 In de context van het bepalen van de fiscale situatie van een geïntegreerde vennootschap die deel uitmaakt van een ondernemingsgroep, moet meteen worden opgemerkt dat de prijzen van de door haar binnen de groep verrichte transacties niet onder marktvoorwaarden zijn bepaald. Deze prijzen zijn immers overeengekomen tussen vennootschappen die tot dezelfde groep behoren, zodat zij niet zijn onderworpen aan de werking van de markt.

149 Wanneer het nationale belastingrecht geen onderscheid maakt tussen geïntegreerde ondernemingen en onafhankelijke ondernemingen voor hun onderwerping aan de vennootschapsbelasting, bedoelt dit recht de winst die voortvloeit uit de economische activiteit van een dergelijke geïntegreerde onderneming te belasten alsof die winst voortvloeide uit tegen marktprijzen verrichte transacties. In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat wanneer de Commissie in het kader van de haar bij artikel 107, lid 1, VWEU verleende bevoegdheden een aan een dergelijke geïntegreerde onderneming

toegekende belastingmaatregel onderzoekt, zij de belastingdruk van een dergelijke geïntegreerde vennootschap als gevolg van de toepassing van die belastingmaatregel kan vergelijken met de belastingdruk als gevolg van de toepassing van de normale belastingregels van het nationale recht van een onderneming die in een vergelijkbare feitelijke situatie verkeert en haar activiteiten onder marktvoorwaarden uitoefent.

150 Zoals de Commissie op goede gronden heeft opgemerkt in het bestreden besluit is voor deze conclusies trouwens steun te vinden in het arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416), dat het Belgische belastingrecht betrof, waarin was bepaald dat geïntegreerde vennootschappen en onafhankelijke vennootschappen volgens dezelfde voorwaarden worden behandeld. Het Hof heeft in punt 95 van dat arrest immers erkend dat een steunregeling die een afwijking vormt, moet 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”.

151 Indien in dit kader de nationale belastingautoriteiten via de aan een geïntegreerde vennootschap verleende belastingmaatregel een bepaald prijsniveau van een concerntransactie hebben aanvaard, staat artikel 107, lid 1, VWEU de Commissie toe te controleren of dit prijsniveau overeenkomt met het niveau dat onder marktvoorwaarden zou zijn gehanteerd, teneinde na te gaan of daaruit een verlichting van de normaliter op het budget van de betrokken onderneming drukkende lasten voortvloeit waardoor haar aldus een voordeel wordt verleend in de zin van dat artikel. Het zakelijkheidsbeginsel, zoals door de Commissie omschreven in het bestreden besluit, vormt dan een instrument waarmee deze verificatie kan worden verricht in het kader van de uitoefening van haar bevoegdheden uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU. De Commissie heeft overigens op goede gronden in overweging 261 van het bestreden besluit gepreciseerd dat het zakelijkheidsbeginsel fungeert als een „ijkpunt” om te bepalen of een geïntegreerde onderneming op grond van een belastingmaatregel waarbij haar verrekenprijzen worden vastgesteld, een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU ontvangt.

152 Voorts moet worden gepreciseerd dat, wanneer de Commissie dit instrument toepast om te controleren of de belastbare winst van een geïntegreerde onderneming op basis van de toepassing van een belastingmaatregel overeenkomt met een betrouwbare benadering van belastbare winst die wordt behaald onder marktvoorwaarden, zij slechts kan vaststellen dat er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU op voorwaarde dat de afwijking tussen de twee vergelijkingsfactoren verder gaat dan onnauwkeurigheden die inherent zijn aan de methode die wordt toegepast om tot die benadering te komen.

153 In het onderhavige geval heeft de APA betrekking op de bepaling van de belastbare winst van SMBV uit hoofde van de Wet Vpb, die, los van de vraag of de normale belastingregels ruim dan wel eng moeten worden gedefinieerd, ertoe strekt dat geïntegreerde ondernemingen en onafhankelijke ondernemingen in Nederland op dezelfde wijze worden belast voor de vennootschapsbelasting. De Commissie kon dus nagaan of de belastbare winst van SMBV op basis van de APA lager was dan de fiscale last van SMBV zonder de APA en op basis van de normale belastingregels van het Nederlandse recht. Aangezien SMBV een geïntegreerde onderneming is en de Wet Vpb tot doel heeft de winst uit de economische activiteit van een dergelijke geïntegreerde onderneming te belasten alsof deze voortkwam uit transacties die zijn verricht tegen marktprijzen, moet in het kader van het onderzoek van de APA de belastbare winst van SMBV als gevolg van de toepassing van de APA worden vergeleken met de situatie – die het gevolg zou zijn van de toepassing van de normale belastingregels van het Nederlandse recht – van een onderneming in een vergelijkbare feitelijke situatie die haar activiteiten uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst. Indien de APA een bepaald prijsniveau voor concerntransacties heeft aanvaard, moet in dit verband worden nagegaan of dat prijsniveau overeenkomt met het niveau dat zou zijn gehanteerd onder marktvoorwaarden.

154 In deze context dient te worden gepreciseerd dat met betrekking tot het onderzoek van de vraag of een geïntegreerde onderneming een voordeel heeft verkregen in de zin van de artikel 107, lid 1, VWEU, de Commissie niet kan worden verweten dat zij een verrekenprijsmethode heeft gebruikt die zij in het onderhavige geval geschikt acht om het niveau van de verrekenprijzen voor één transactie of voor verschillende nauw verbonden transacties te onderzoeken, die deel uitmaken van de betwiste maatregel. Niettemin dient de Commissie haar methodologische keuze te rechtvaardigen.

155 Hoewel de Commissie terecht heeft opgemerkt dat zij niet formeel kan worden gebonden door de OESO-richtlijnen, neemt dat niet weg dat deze richtlijnen zijn gebaseerd op het werk van deskundigengroepen, dat zij de op internationaal niveau bereikte consensus inzake verrekenprijzen weergeven en dat zij daardoor een zeker praktisch belang hebben bij de interpretatie van kwesties in verband met verrekenprijzen, zoals de Commissie in overweging 66 van het bestreden besluit heeft erkend.

156 Derhalve heeft de Commissie terecht vastgesteld dat zij in het kader van haar analyse uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU kon onderzoeken of de concerntransacties waren vergoed alsof daarover was onderhandeld onder marktvoorwaarden. Aan deze constatering wordt niet afgedaan door de andere argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks.

157 Wat ten eerste het argument van het Koninkrijk der Nederlanden betreft dat de Commissie de inhoud van het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven in het bestreden besluit, niet heeft gepreciseerd, volstaat het erop te wijzen dat uit het bestreden besluit blijkt dat het gaat om een instrument waarmee kan worden getoetst of de concerntransacties worden vergoed alsof daarover was onderhandeld door onafhankelijke ondernemingen (zie punt 138 hierboven). Dat argument moet dus worden afgewezen.

158 Ten tweede, voor zover het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks betogen dat het zakelijkheidsbeginsel op zich, zoals omschreven door de Commissie in het bestreden besluit, haar toestond de belastbare winst van een onderneming voor te schrijven en dat dit een verkapte harmonisatie op het gebied van de directe belastingen tot gevolg heeft in strijd met de fiscale autonomie van de lidstaten, moet dit argument worden afgewezen.

159 Hoewel de vaststelling van de heffingsgrondslagen en de verdeling van de belastingdruk over de verschillende productiefactoren en economische sectoren bij gebreke van regelgeving van de Unie op dit gebied tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren (zie in die zin arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 97), betekent dit immers niet dat elke belastingmaatregel die met name de belastinggrondslag raakt die de belastingautoriteiten in aanmerking hebben genomen, ontkomt aan toepassing van artikel 107 VWEU (zie in die zin arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104). Daaruit vloeit voort dat de Commissie in deze fase van de ontwikkeling van het Unierecht niet beschikt over een bevoegdheid op grond waarvan zij autonoom zou mogen bepalen wat de zogenoemde „normale” belastingheffing van een geïntegreerde onderneming is onder voorbijgaan aan de nationale belastingregels. Hoewel de zogenoemde „normale” belastingheffing wordt omschreven door de nationale belastingregels en hoewel het bestaan op zich van een voordeel ten opzichte van die regels moet worden aangetoond, neemt dit evenwel niet weg dat indien deze regels voorschrijven dat van onafhankelijke ondernemingen en van geïntegreerde ondernemingen onder dezelfde voorwaarden belasting wordt geheven, de Commissie op grond van artikel 107, lid 1, VWEU mag controleren of het prijsniveau van de concerntransacties dat door de nationale autoriteiten is aanvaard voor de bepaling van de heffingsgrondslag van een geïntegreerde onderneming, overeenkomt met het prijsniveau van een transactie waarover onder marktvoorwaarden is onderhandeld.

160 Wanneer de Commissie onderzoekt of de in een nationale belastingmaatregel goedgekeurde methode tot een uitkomst leidt waartoe is gekomen in overeenstemming met het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven in punt 137 hierboven, overschrijdt zij dus niet haar bevoegdheden.

161 Ten derde, voor zover het Koninkrijk der Nederlanden betoogt dat de Commissie geen enkele rechtsgrondslag heeft genoemd voor haar zakelijkheidsbeginsel, moet worden opgemerkt dat de Commissie in de overwegingen 264 en 265 van het bestreden besluit uiteen heeft gezet dat het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven in het bestreden besluit, los van de opneming ervan in het nationale rechtssysteem bestond. Tevens heeft zij gepreciseerd dat zij niet had onderzocht of de APA in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel zoals vervat in artikel 8b Wet Vpb of in het Verrekenprijsbesluit, waarbij het zakelijkheidsbeginsel in het Nederlandse recht is opgenomen. De Commissie heeft ook gesteld dat het zakelijkheidsbeginsel waaraan zij toepassing had gegeven, verschilt van het beginsel dat is vervat in artikel 9 van het OESO-modelverdrag voor belastingen naar inkomen en vermogen.

162 Evenwel heeft de Commissie tevens gepreciseerd, in overweging 264 van het bestreden besluit, dat het zakelijkheidsbeginsel noodzakelijkerwijs een integrerend bestanddeel uitmaakt van het onderzoek uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU van de aan groepsondernemingen toegekende belastingmaatregelen en dat het zakelijkheidsbeginsel een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van belastingheffing is, dat binnen het toepassingsgebied van artikel 107 VWEU valt.

163 Uit het bestreden besluit blijkt dus dat het zakelijkheidsbeginsel, zoals omschreven door de Commissie, een instrument is dat terecht wordt gebruikt in het kader van het uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU verrichte onderzoek.

164 Het is juist dat de Commissie ter terechtzitting met name heeft betoogd dat het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven in het bestreden besluit geen Unierechtelijk of volkenrechtelijk beginsel is, maar dat het inherent is aan het gewone belastingstelsel zoals vastgelegd in het nationale recht. Als een lidstaat in het kader van zijn nationale belastingstelsel kiest voor de benadering van de afzonderlijke juridische entiteit, op grond waarvan het belastingrecht aanknoopt bij juridische entiteiten in plaats van bij economische entiteiten, is het zakelijkheidsbeginsel volgens de Commissie dus noodzakelijkerwijs een logisch gevolg van deze benadering, dat bindend is voor de betrokken lidstaat, ongeacht of het zakelijkheidsbeginsel uitdrukkelijk of impliciet in het nationale recht is opgenomen.

165 In dit verband hebben het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks er ter terechtzitting op gewezen dat de Commissie met haar stellingen haar standpunt over het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven in het bestreden besluit, lijkt te wijzigen. Gesteld al dat de door het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks aangevoerde uitlegging juist is, moet evenwel worden opgemerkt dat de Commissie de rechtsgrondslag van het zakelijkheidsbeginsel, zoals uiteengezet in het bestreden besluit, in de fase van de terechtzitting hoe dan ook niet kan wijzigen (zie in die zin arrest van 25 juni 1998, British Airways e.a./Commissie, T-371/94 en T-394/94, EU:T:1998:140, punt 116).

166 In elk geval moet worden vastgesteld dat de ter terechtzitting aangebrachte precisering niet afdoet aan de constatering in punt 156 hierboven volgens welke uit het bestreden besluit blijkt dat het zakelijkheidsbeginsel een rol speelt in het kader van het onderzoek uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU. Overigens blijkt uit alle stukken samen van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks dat zij het bestreden besluit wel in die zin hebben begrepen dat het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven door de Commissie in het bestreden besluit, een rol speelt in het kader van het onderzoek van een nationale belastingmaatregel uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU.

167 Ten vierde voeren het Koninkrijk der Nederlanden en Ierland in wezen aan dat de Commissie in het bestreden besluit ten onrechte het bestaan van een algemeen beginsel van gelijke behandeling voor de belasting van de winst van geïntegreerde ondernemingen en van niet-geïntegreerde ondernemingen zou hebben aanvaard.

168 Weliswaar heeft de Commissie er in overweging 264 van het bestreden besluit op gewezen dat het zakelijkheidsbeginsel een algemeen beginsel van gelijke behandeling op het gebied van belastingheffing is, dat binnen de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU valt, doch een dergelijke formulering mag niet los worden gezien van haar context en kan niet aldus worden uitgelegd dat de Commissie zou hebben gesteld dat er een algemeen beginsel van gelijke behandeling ten aanzien van de belasting bestaat dat inherent is aan artikel 107, lid 1, VWEU, hetgeen een te ruime strekking aan dit artikel zou geven.

169 Hoe dan ook volgt uit de overwegingen 258 tot en met 267 van het bestreden besluit, en in het bijzonder uit de overwegingen 262 en 265, impliciet doch noodzakelijkerwijs dat het zakelijkheidsbeginsel zoals omschreven door de Commissie in het bestreden besluit, door haar uitsluitend werd opgevat als een instrument waarmee zij kan toetsen of concerntransacties worden vergoed alsof daarover was onderhandeld tussen onafhankelijke ondernemingen. Het argument van het Koninkrijk der Nederlanden en van Ierland kan niet afdoen aan de constatering in de punten 147 tot en met 156 hierboven dat de Commissie in het kader van haar analyse uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU kon onderzoeken of concerntransacties waren vergoed alsof daarover was onderhandeld onder marktvoorwaarden.

170 Bijgevolg moet het argument daarover van het Koninkrijk der Nederlanden en van Ierland worden afgewezen.

171 Ten vijfde betogen het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks dat de Commissie een beoordeling heeft gegeven in het licht van het zakelijkheidsbeginsel, maar dat zij niet heeft onderzocht of er sprake was van een voordeel door middel van het nationale belastingrecht. Hierover moet worden opgemerkt dat uit de overwegingen 267, 341, 415 en 416 van het bestreden besluit duidelijk blijkt dat de Commissie haar onderzoek naar het bestaan van een voordeel heeft verricht in het licht van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting. In het kader van het specifieke onderzoek van de zes redeneerlijnen, en in voorkomend geval van de redenering ten aanzien van het beperkte referentiekader, zal moeten worden nagegaan of dit onderzoek fouten bevatte.

172 Op grond van het voorgaande dienen het tweede middel in zaak T-760/15 en het tweede onderdeel van het eerste middel in zaak T-636/16, volgens welke de Commissie een fout zou hebben gemaakt door een zakelijkheidsbeginsel aan te wijzen als beoordelingscriterium voor het bestaan van staatssteun, te worden afgewezen. De gegrondheid van elke in het bestreden besluit uiteengezette redeneerlijn (zie punten 53 en 54 hierboven) dient dus te worden onderzocht in het licht van de overwegingen in de punten 137 tot en met 170 hierboven.

D. Betwisting van de hoofdredenering over het bestaan van een belastingvoordeel ten gunste van SMBV (overwegingen 275-361 van het bestreden besluit)

1. Keuze van de TNMM in het onderhavige geval en verzuim om de concerntransactie waarvoor de APA in feite was gevraagd te onderzoeken (eerste redeneerlijn)

173 Het eerste onderdeel van het derde middel in zaak T-760/15 alsmede het derde onderdeel van het eerste middel en het eerste en het tweede onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 betreffen de analyse van de Commissie in het bestreden besluit volgens welke, ten eerste, in het verrekenprijzenrapport de transactie waarvoor in feite een prijs was bepaald in de APA, te weten de royalty, niet was aangeduid en geanalyseerd en, ten tweede, de voorkeur had moeten worden gegeven aan de CUP-methode, om daar de hoogte van de royalty mee te bepalen, boven de TNMM, om daar de nettowinst van de productie- en distributieactiviteiten van SMBV mee te bepalen. Deze twee tegen de APA geformuleerde bezwaren gaan als principiële kwestie vooraf aan de concrete analyse van de

Commissie volgens welke het bedrag van de door SMBV aan Alki betaalde royalty nul had moeten zijn en het prijsniveau van groene koffiebonen vanaf 2011 te hoog was, welke kwesties zullen worden behandeld in de punten 217 tot en met 404 hieronder.

174 Met het eerste onderdeel van het derde middel in zaak T-760/15 betwist het Koninkrijk der Nederlanden het argument van de Commissie dat met de TNMM de zakelijkheid van de royalty niet afzonderlijk kan worden onderzocht en beoordeeld. Volgens het Koninkrijk der Nederlanden is dit argument onjuist en kan het de juistheid van de keuze voor de TNMM in het onderhavige geval niet in twijfel trekken.

175 In de eerste plaats betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat uit het bestreden besluit lijkt te volgen dat de Commissie de verrekenprijsmethode tot een doel op zich heeft gemaakt, terwijl die methode enkel een middel is om het zakelijke karakter van de voorwaarden van concerntransacties vast te stellen. Als de verkozen methode tot een zakelijke uitkomst leidt, kan de Commissie deze methode niet in twijfel trekken op grond van het feit dat de royalty en de opslag op de kostprijs van de groene koffiebonen niet afzonderlijk zijn onderzocht. Bovendien kon de Commissie volgens het Koninkrijk der Nederlanden niet aannemen dat in de OESO-richtlijnen de voorkeur werd gegeven aan het gebruik van traditionele methoden, zoals de CUP-methode, boven transactionele methoden, zoals de TNMM. Uit punt 2 van het Verrekenprijsbesluit en uit paragraaf 4.9 van de OESO-richtlijnen in de versie van 1995 volgt integendeel dat de belastingplichtige vrij is in de keuze van een verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode tot een zakelijke uitkomst leidt.

176 In de tweede plaats meent het Koninkrijk der Nederlanden dat, anders dan de Commissie in het bestreden besluit betoogt, de enige transacties waarop de APA betrekking heeft het branden van koffiebonen en het leveren van logistieke en administratieve diensten voor rekening van Alki zijn. De APA strekt er niet toe een zakelijke hoogte van de royalty te bepalen. Het Koninkrijk der Nederlanden merkt bovendien op dat de Commissie in het bestreden besluit niet uiteenzet op welke grond zij aannam dat de APA was aangevraagd en overeengekomen voor een licentieovereenkomst en voor de royalty.

177 In de derde plaats betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat de TNMM in casu de meest geschikte methode was. Volgens het Koninkrijk der Nederlanden was de voornaamste reden voor de keuze van deze methode gelegen in het feit dat er geen vergelijkbare externe of interne niet-verbonden transacties – die nodig zijn voor de toepassing van de CUP-methode – voorhanden zijn waarmee de transacties tussen Alki en SMBV, en dus de daaraan verbonden vergoeding, zouden kunnen worden vergeleken. Volgens het Koninkrijk der Nederlanden kon daarentegen de TNMM worden toegepast in het geval van SMBV, omdat er wel gegevens beschikbaar waren over de operationele winst van de ondernemingen die op het niveau van de functie, te weten het branden van koffiebonen, vergelijkbaar waren met SMBV.

178 Met het derde onderdeel van het eerste middel en het tweede onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16, betoogt Starbucks dat de TNMM de meest geschikte methode was om de verrekenprijzen in het onderhavige geval te berekenen en dat de Commissie de TNMM niet van de hand kon wijzen om de in het bestreden besluit genoemde redenen. Voor zover de TNMM correct is toegepast teneinde de zakelijke vergoeding van SMBV te berekenen, is het volgens Starbucks niet nodig de royaltybetalingen van SMBV afzonderlijk te onderzoeken, omdat die betalingen geen invloed konden hebben op haar vergoeding zoals deze op basis van de TNMM was berekend.

179 Meer in het bijzonder voert Starbucks ten eerste aan dat er voor de stelling van de Commissie dat er een strikte regel ten gunste van het gebruik van de CUP-methode bestaat, geen enkele grondslag is te vinden in het Nederlandse belastingrecht of in de OESO-richtlijnen. Voorts meent Starbucks dat het gebruik van een andere methode ter zake van verrekenprijzen, op zich niet tot gevolg heeft dat het

bedrag van de verschuldigde belasting wordt verlaagd, aangezien met alle methoden wordt getracht tot een winsttoerekening te komen die een afspiegeling is van zakelijke verrekenprijzen. Stellen dat er een methodologische fout is gemaakt, volstaat niet als bewijs voor het bestaan van een voordeel.

180 Ten tweede heeft de Commissie volgens Starbucks in strijd met het Nederlandse belastingrecht de prijs van groene koffiebonen en de royalty vergeleken met „gecontroleerde" transacties (concerntransacties). Starbucks had de TNMM gekozen omdat de roasting agreement verschillende concerntransacties waarbij aan SMBV weinig risicovolle routineactiviteiten waren opgedragen, combineerde, te weten koffiebrand- en verpakkingsactiviteiten alsmede administratief en logistiek ondersteunende activiteiten.

181 Ten derde betoogt Starbucks dat het bestreden besluit geen enkel argument bevat waarmee wordt gesteld dat het enkele feit dat de concerntransacties van SMBV niet zijn aangeduid en geanalyseerd, volstaat als bewijs voor het bestaan van een voordeel, alsmede dat dit argument voor het eerst in het verweerschrift in zaak T-636/16 is aangevoerd en derhalve niet-ontvankelijk is.

182 De Commissie betwist deze argumenten.

183 Ten eerste zet de Commissie uiteen dat zij nergens in het bestreden besluit een strikte regel oplegt op grond waarvan de toepassing van de CUP-methode zou moeten worden verkozen boven een andere methode voor de vaststelling van verrekenprijzen, maar dat, op basis van de omstandigheden van het geval, de meest betrouwbare methode moet worden gekozen. Zij heeft eerst vastgesteld dat de APA was gevraagd en toegekend om de prijs van de licentieovereenkomst voor intellectuele eigendom tussen SMBV en Alki te bepalen, en heeft vervolgens geconcludeerd dat er een vergelijkbare prijs voor de prijs van deze transactie kon worden bepaald, zodat het gebruik van de CUP-methode in casu de voorkeur had boven de TNMM. De Commissie stelt dat zij zich daarvoor heeft gebaseerd op de leidraden in de OESO-richtlijnen.

184 Ten tweede betoogt de Commissie dat de in de APA goedgekeurde methode ter bepaling van het bedrag van de royalty, waarmee SMBV de residuele winst uit de verkoop van gebrande koffiebonen en van niet-koffiegerelateerde producten aan Alki betaalt, niet tot een zakelijke uitkomst kan leiden. Aangezien er vergelijkbare transacties bestonden waarmee de waarde van de royalty kon worden geraamd, had de belastingadviseur van de Starbucksgroep volgens de Commissie immers de CUP-methode moeten gebruiken om de hoogte van de door SMBV aan Alki verschuldigde royalty te bepalen, hetgeen volgens haar de transactie is waarvoor de APA in feite was gevraagd en toegekend. Bovendien hadden de door SCTC aan SMBV in rekening gebrachte prijzen voor de groene koffiebonen eveneens moeten worden onderworpen aan een verrekenprijzenanalyse. De Commissie voert aan dat, anders dan het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks stellen, het beprijzen van individuele transacties de essentie van dit beginsel is. Het vaststellen en analyseren van concerntransacties en vrijemarkttransacties vormt dus een noodzakelijke eerste stap in de beoordeling van de zakelijke aard van verrekenprijzen.

185 Ten derde voert de Commissie aan dat het Koninkrijk der Nederlanden niet heeft bewezen dat de TNMM in casu geschikter was dan de CUP-methode. De Commissie betoogt immers om te beginnen dat de OESO-richtlijnen in de versie van 1995, die gold op het tijdstip waarop de APA werd gesloten, en in de versie van 2010 een voorkeur uitspreken voor traditionele transactiemethoden, zoals de CUP-methode, boven de transactionelewinstmethoden. Volgens de Commissie doen de bijzondere omstandigheden die rechtvaardigen dat de voorkeur wordt gegeven aan de TNMM, zich in het onderhavige geval niet voor.

a) Opmerkingen vooraf

186 Vooraf dient te worden opgemerkt dat de bewoordingen van de APA, zoals uiteengezet in de punten 12 tot en met 16 hierboven, twee belangrijke preciseringen vragen.

187 In de eerste plaats staat tussen partijen vast dat de in de APA toegepaste methode de TNMM is. In dit verband heeft het Koninkrijk der Nederlanden in het verzoekschrift in zaak T-760/15 en ter terechtzitting gepreciseerd dat de verwijzing naar de cost-plusmethode in de APA een niet-technisch gebruik van deze uitdrukking vormde.

188 In de tweede plaats hebben partijen in hun antwoorden op de maatregelen tot organisatie van de procesgang en ter terechtzitting gepreciseerd dat, anders dan in de APA is uiteengezet, de aan Alki te betalen royalty in werkelijkheid niet was vastgesteld op basis van het verschil tussen de operationele winst met betrekking tot productie- en distributiefunctie vóór royaltyuitgaven en de vergoeding van SMBV, maar op basis van het verschil tussen de totale inkomsten van SMBV enerzijds en de kostengrondslag van SMBV vermeerderd met de vergoeding van SMBV anderzijds.

189 Voorts dient in herinnering te worden gebracht dat de Commissie haar eerste redeneerlijn met betrekking tot het bestaan van een selectief voordeel heeft uiteengezet in de overwegingen 272 en 275 tot en met 285 van het bestreden besluit, voornamelijk in afdeling 9.2.3.2, met het opschrift „Het verrekenprijzenrapport onderzoekt niet de transactie binnen de groep waarvoor de [APA] in feite werd gevraagd en toegekend”.

190 Ten eerste heeft de Commissie in de overwegingen 272, 276 tot en met 279 en 285 van het bestreden besluit in wezen vastgesteld dat in het verrekenprijzenrapport, dat door de Nederlandse belastingautoriteiten was aanvaard in het kader van het sluiten van de APA met SMBV, was verzuimd de concern- en de vrijemarkttransacties van SMBV vast te stellen of te analyseren, wat een noodzakelijke eerste stap was in de beoordeling van de zakelijke aard van de verrekenprijzen. Meer in het bijzonder heeft zij vastgesteld dat de betaling van de royalty voor de licentie voor intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden tussen Alki en SMBV de transactie was waarvoor de APA daadwerkelijk was gevraagd.

191 Ten tweede heeft de Commissie in de overwegingen 280 tot en met 284 van het bestreden besluit in wezen gesteld dat een benadering die erin bestaat de verrekenprijzen te bepalen voor elke transactie afzonderlijk beschouwd, moet worden verkozen boven een benadering die erin bestaat de verrekenprijzen te bepalen voor een functie in haar geheel. Anders gezegd, de Commissie heeft vastgesteld dat aan de CUP-methode de voorkeur moest worden gegeven boven transactionelewinstmethoden, zoals de TNMM. In overweging 285 van het bestreden besluit heeft de Commissie betoogd dat aangezien in het verrekenprijzenrapport een analyse van een zakelijke vergoeding voor SMBV is gemaakt die op een onjuist uitgangspunt is gebaseerd, deze vergoeding noodzakelijkerwijs verkeerd is geraamd met gebruikmaking van de TNMM. Voorts meende zij dat in het verrekenprijzenrapport, voor het bepalen van de verrekenprijzen in het onderhavige geval, gebruik had moeten worden gemaakt van betrouwbare vergelijkingen met beschikbare informatie over transacties tussen niet-gelieerde partijen die op het ogenblik van indiening van het verzoek om een APA in het bezit van Starbucks was.

192 De Commissie heeft in haar stukken overigens bevestigd dat haar eerste redeneerlijn bestond in het verwijt dat de TNMM was gebruikt, om de nettowinst uit de productie- en distributieactiviteiten van SMBV te bepalen, in plaats van de CUP-methode, om de hoogte van de royalty te bepalen. Zij heeft immers betoogd dat de geldigheid van haar eerste redeneerlijn niet afhankelijk was van de conclusie dat de zakelijke waarde van de royalty nul was. Het feit dat in het verrekenprijzenrapport is verzuimd de concern- en de vrijemarkttransacties van SMBV vast te stellen of te analyseren heeft tot gevolg dat een eerste noodzakelijke stap in de beoordeling of de commerciële voorwaarden die van toepassing zijn op de verrekenprijzen tussen gelieerde partijen zakelijk zijn, is overgeslagen.

193 Zonder dat in dit stadium hoeft te worden ingegaan op de grief van Starbucks dat het bestreden besluit geen enkel argument bevat waarmee wordt gesteld dat het enkele feit dat de concerntransacties van SMBV niet zijn aangeduid en geanalyseerd volstaat als bewijs dat er sprake is van een voordeel, welk argument voor het eerst in het verweerschrift in zaak T-636/16 zou zijn aangevoerd en dus

niet-ontvankelijk zou zijn, moet worden onderzocht of de kritiek die de Commissie in het kader van haar eerste redeneerlijn heeft geformuleerd, de vaststelling rechtvaardigde dat de APA SMBV een voordeel heeft verleend omdat de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde keuze op zich van de verrekenprijsmethode geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel opleverde.

b) Bewijslast

194 In herinnering dient te worden gebracht dat het in het kader van het toezicht op staatssteun in beginsel aan de Commissie staat om – in het bestreden besluit – het bewijs van het bestaan van dergelijke steun te leveren (zie in die zin arresten van 12 september 2007, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Commissie, T-68/03, EU:T:2007:253, punt 34, en 25 juni 2015, SACE en Sace BT/Commissie, T-305/13, EU:T:2015:435, punt 95). In deze context is de Commissie gehouden de procedure van onderzoek van de betrokken maatregelen zorgvuldig en onpartijdig te voeren, zodat zij haar eindbeslissing inzake het bestaan en, in voorkomend geval, de onverenigbaarheid of de onwettigheid van de steun kan vaststellen op basis van gegevens die zo volledig en betrouwbaar mogelijk zijn (zie in die zin arresten van 2 september 2010, Commissie/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, punt 90, en 3 april 2014, Frankrijk/Commissie, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punt 63).

195 Daarentegen staat het aan de lidstaat die een onderscheid tussen ondernemingen heeft gemaakt, om aan te tonen dat dit onderscheid gerechtvaardigd is door de aard en de opzet van het desbetreffende stelsel. Het begrip „staatssteun” ziet immers niet op de overheidsmaatregelen die tussen de ondernemingen differentiëren en bijgevolg a priori selectieve maatregelen zijn, wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard of de opzet van het stelsel waarin zij passen (zie in die zin arrest van 21 juni 2012, BNP Paribas en BNL/Commissie, C-452/10 P, EU:C:2012:366, punten 120 en 121 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

196 Daaruit vloeit voort dat de Commissie in het bestreden besluit diende te bewijzen dat was voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. In dit verband staat weliswaar vast dat de lidstaat bij de goedkeuring van verrekenprijzen over een beoordelingsmarge beschikt, doch deze beoordelingsmarge mag er niet toe leiden dat de Commissie haar bevoegdheid wordt ontnomen om te controleren of de betrokken verrekenprijzen er niet toe leiden dat een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU wordt toegekend. In deze context moet de Commissie rekening houden met het feit dat het zakelijkheidsbeginsel haar toelaat na te gaan of een door een lidstaat goedgekeurde verrekenprijs overeenkomt met een betrouwbare benadering van een marktuitkomst en of de in het kader van dit onderzoek eventueel geconstateerde afwijking niet verder gaat dan onnauwkeurigheden die inherent zijn aan de methode die is toegepast om tot die benadering te komen.

c) Omvang van de door het Gerecht te verrichten toetsing

197 Met betrekking tot de omvang van de door het Gerecht in het onderhavige geval te verrichten toetsing, is blijkens artikel 263 VWEU het voorwerp van het beroep tot nietigverklaring de toetsing van de rechtmatigheid van de handelingen van de daarin genoemde Unie-instellingen. Derhalve heeft het onderzoek van de in het kader van een dergelijk beroep aangevoerde middelen niet tot doel noch tot gevolg dat het in de plaats komt van een volledig onderzoek van de zaak in het kader van een administratieve procedure (zie in die zin arrest van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, punt 84).

198 Wat het gebied van staatssteun betreft, dient in herinnering te worden gebracht dat het begrip „staatssteun”, zoals omschreven in het VWEU, een juridisch begrip is dat op basis van objectieve elementen moet worden uitgelegd. Om die reden moet de Unierechter in beginsel, gelet op zowel de concrete gegevens van het hem voorgelegde geschil als de technische aard of de complexiteit van de

door de Commissie verrichte beoordelingen, volledig toetsen of een maatregel al dan niet binnen de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU valt (arresten van 4 september 2014, SNCM en Frankrijk/Corsica Ferries France, C-533/12 P en C-536/12 P, EU:C:2014:2142, punt 15, en 30 november 2016, Commissie/Frankrijk en Orange, C-486/15 P, EU:C:2016:912, punt 87).

199 Wat de vraag betreft of een methode voor de bepaling van een verrekenprijs van een geïntegreerde onderneming in overeenstemming is met het zakelijkheidsbeginsel, dient eraan te worden herinnerd, zoals hierboven reeds is aangegeven, dat de Commissie, wanneer zij dit instrument in het kader van haar beoordeling uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU gebruikt, rekening moet houden met de approximatieve aard ervan. De toetsing door het Gerecht strekt er dus toe na te gaan of de in het bestreden besluit vastgestelde fouten, op basis waarvan de Commissie heeft geconstateerd dat sprake is van een voordeel, verder gaan dan onnauwkeurigheden die inherent zijn aan de toepassing van een methode waarmee een betrouwbare benadering van een marktuitkomst moet worden verkregen.

d) Verzuim om in de APA de door SMBV aan Alki betaalde royalty aan te duiden en te analyseren

200 Wat de constatering van de Commissie betreft dat in het verrekenprijzenrapport niet de transactie is aangeduid en geanalyseerd waarvoor een verrekenprijs in werkelijkheid was bepaald in de APA, moet worden opgemerkt dat de Commissie in overweging 276 van het bestreden besluit heeft uiteengezet dat de belastbare winst van SMBV minder hoog was dan de werkelijk geboekte winst omdat de Nederlandse belastingautoriteiten hadden aanvaard dat het werkelijke bedrag van de door SMBV in Nederland gegenereerde winst voor vennootschapsbelastingdoeleinden werd verlaagd met het bedrag van de royalty voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden. In de overwegingen 277 en 278 van het bestreden besluit trekt de Commissie daaruit de conclusie dat de royalty voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden de transactie was waarvoor de APA in werkelijkheid was gevraagd en dat de methode om de hoogte van deze royalty te bepalen, als een correctievariabele, de transactie was waarvoor daadwerkelijk in de APA een verrekenprijs werd bepaald. Tevens heeft zij vastgesteld dat de prijs van de groene koffiebonen had moeten worden geanalyseerd.

201 In dit verband kan, ten eerste, worden volstaan met vast te stellen dat het enkele feit dat methodologische voorschriften niet zijn nageleefd niet noodzakelijkerwijs tot een verlaging van de belastingdruk leidt. De Commissie moet daarenboven bewijzen dat door de methodologische fouten die de APA volgens haar bevat, niet tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst kan worden gekomen en dat die onjuistheden hebben geleid tot een verlaging van de belastbare winst ten opzichte van de belastingdruk die voortvloeit uit de toepassing van de normale belastingregels van het nationale recht op een onderneming die in een feitelijke situatie verkeert die vergelijkbaar is met die van SMBV en haar activiteiten uitoefent onder marktvoorwaarden. De enkele constatering van een methodologische onjuistheid volstaat dus in beginsel niet zonder meer om te bewijzen dat de APA een voordeel aan SMBV had verleend en dus om aan te tonen dat er sprake was van staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU.

202 Ten tweede dient in herinnering te worden gebracht dat met de verschillende verrekenprijsmethoden, of dit nu de CUP-methode of de TNMM is, wordt getracht tot winstniveaus te komen die een afspiegeling zijn van zakelijke verrekenprijzen en dat niet kan worden geconcludeerd dat een methode in principe niet tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst kan leiden.

203 Daaruit volgt dat het enkele feit dat volgens de Commissie noch het verrekenprijzenrapport noch de APA de royalty heeft aangeduid als de transactie waarvoor een verrekenprijs in werkelijkheid was bepaald in de APA, en dat daarin niet was geanalyseerd of de royalty in overeenstemming was met het

zakelijkheidsbeginsel, niet volstaat als bewijs dat deze royalty inderdaad niet in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel. Met deze vaststelling alleen kan dus niet worden bewezen dat de APA een voordeel verleende aan SMBV.

204 Bovendien moet worden opgemerkt dat het argument van de Commissie dat in het verrekenprijzenrapport de royalty niet is aangeduid of geanalyseerd als de transactie waarvoor in de APA in werkelijkheid een prijs was bepaald, berust op de stelling dat de royaltybetaling in het verrekenprijzenrapport niet werd beschouwd als een correctievariabele in de opbouw van die voorgestelde vergoeding. In dit verband moet erop worden gewezen dat het verrekenprijzenrapport geenszins voorbijgaat aan de licentieovereenkomst tussen SMBV en Alki. Die overeenkomst wordt immers genoemd zowel in de beschrijving van de activiteiten van de Starbucksgroep in de EMEA-regio en in Nederland als in de grafische voorstelling van de transacties in de EMEA-regio. De belastingadviseur van de Starbucksgroep heeft dus wel rekening gehouden met deze transacties in zijn voorstel voor de vergoeding van SMBV.

205 De grief van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks dat de Commissie ten onrechte heeft vastgesteld dat het feit dat de royalty in het verrekenprijzenrapport en in de APA niet afzonderlijk was geanalyseerd, SMBV een voordeel verleende, moet dus worden aanvaard.

e) Plicht om de CUP-methode te verkiezen boven de TNMM

206 Aangaande de stelling van de Commissie dat de CUP-methode had moeten worden verkozen boven de TNMM, aangezien de eerstgenoemde methode in casu kon worden toegepast, moet ten eerste worden opgemerkt dat in casu in de APA het gebruik van de TNMM was aanvaard om de operationele marge voor de productie- en distributieactiviteiten van SMBV te bepalen. In de APA is aanvaard dat de royalty wordt bepaald als, in wezen, het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst met betrekking tot de productie- en distributiefunctie en de operationele marge. Daaruit volgt dat de APA niet rechtstreeks voorziet in het gebruik van een verrekenprijsmethode voor de berekening van de hoogte van de royalty, die is omschreven als een louter residuele waarde.

207 Het is juist dat uit de overwegingen in de punten 148 tot en met 156 hierboven voortvloeit dat de royalty een concerntransactie is waarvan de hoogte in de APA was bepaald, zodat de Commissie in het kader van haar analyse uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU, met gebruikmaking van een verrekenprijsmethode die zij in het onderhavige geval geschikt achtte, mocht onderzoeken of het bedrag van de royalty was bepaald alsof daarover was onderhandeld onder marktvoorwaarden.

208 Evenwel betoogt de Commissie in het kader van het bestreden besluit weliswaar dat aan de CUP-methode de voorkeur had moeten worden gegeven boven de TNMM teneinde de zakelijke hoogte van de royalty te bepalen, doch gaat zij eraan voorbij dat de hoogte van de royalty in de APA niet is berekend op basis van een verrekenprijsmethode en in het bijzonder de TNMM. De TNMM is in de APA daarentegen gebruikt om de vergoeding van SMBV voor de productie- en distributieactiviteiten te bepalen. Aldus komt de stelling van de Commissie in wezen neer op kritiek op het feit dat voor het bepalen van de vergoeding van SMBV voor de productie- en distributieactiviteiten de TNMM is gebruikt in plaats van de CUP-methode, die volgens de Commissie had moeten worden gebruikt voor de berekening van de hoogte van de royalty.

209 In dit verband moet worden geconstateerd dat beide methoden worden toegepast voor de berekening van de hoogte van prijzen van verschillende concerntransacties. Hoewel de Commissie betoogt dat de OESO-richtlijnen een zekere voorkeur tot uitdrukking brengen voor het gebruik van de traditionele methoden, zoals de CUP-methode, kan zij niet vereisen dat een andere transactie wordt onderzocht dan die waarvoor de APA een verrekenprijs heeft bepaald op basis van de TNMM, louter omdat voor deze andere transactie een verrekenprijs had kunnen worden bepaald op basis van de CUP-methode. Met de door de Commissie ingeroepen regel kan alleen voor hetzelfde type transacties of voor nauw

verbonden transacties de passende verrekenprijsmethode worden gekozen. De keuze van de verrekenprijsmethode is immers geen doel op zich, maar wordt gemaakt in het licht van de concerntransactie waarvoor het zakelijke niveau moet worden bepaald, en niet omgekeerd.

210 Ten tweede dient in herinnering te worden gebracht dat, zoals is uiteengezet in de punten 146 en 147 hierboven, een belastingmaatregel een economisch voordeel verleent wanneer deze leidt tot een vermindering van de belastingdruk in vergelijking met die welke normaliter had moeten worden gedragen zonder die maatregel.

211 Zoals is uiteengezet in punt 201 hierboven, leidt het enkele feit dat methodologische voorschriften niet in acht zijn genomen niet noodzakelijkerwijs tot een vermindering van de belastingdruk. Daaruit vloeit voort dat het enkele feit dat de Commissie fouten heeft geconstateerd bij de keuze of de toepassing van de verrekenprijsmethode, in beginsel niet volstaat om het bestaan van een voordeel te bewijzen.

212 In de overwegingen 275 tot en met 285 van het bestreden besluit voert de Commissie echter niets aan dat de slotsom rechtvaardigt, zonder dat een vergelijking is gemaakt met de uitkomst waartoe zou zijn gekomen indien de CUP-methode was toegepast, dat de keuze van de TNMM noodzakelijkerwijs tot een te lage uitkomst leidt. In deze context voert de Commissie immers enkel aan, in overweging 284 van het bestreden besluit, dat op de belastingplichtige een verplichting rust om na te gaan of de door de hem gekozen verrekenprijsmethode tot een betrouwbare benadering van een zakelijke prijs leidt, voordat de belastingautoriteiten een verzoek om een APA op basis van deze methode kunnen aanvaarden.

213 Bovendien moet worden vastgesteld dat de verplichting waarvan de Commissie gewag maakt tot het belastingrecht behoort en dat, hoewel de niet-nakoming ervan gevolgen kan hebben op fiscaal gebied, op het gebied van staatssteun een dergelijke schending niet de aanname rechtvaardigt dat de door de belastingplichtige gekozen methode geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst in overeenstemming met het zakelijkheidsbeginsel oplevert.

214 Volledigheidshalve dient in herinnering te worden gebracht (zie punt 10 hierboven) dat punt 2 van het Verrekenprijsbesluit bepaalt dat de Nederlandse belastingdienst zijn onderzoek van de verrekenprijzen altijd dient te starten vanuit het perspectief van de door de belastingplichtige gehanteerde methode ten tijde van de transactie. Deze regel zou in overeenstemming zijn met paragraaf 1.68 van de OESO-richtlijnen in de versie van 1995. Daaruit vloeit voort dat de belastingplichtige in beginsel vrij is om een verrekenprijsmethode te kiezen zolang de gekozen methode tot een zakelijke uitkomst leidt voor de betrokken transactie. Hoewel de belastingplichtige bij de keuze van een verrekenprijsmethode wordt geacht rekening te houden met de betrouwbaarheid van die methode in de betrokken situatie, beoogt deze aanpak juist niet de belastingplichtige ertoe aan te zetten alle methoden te evalueren en nadien te rechtvaardigen waarom de door hem gekozen methode in de gegeven omstandigheden een betere uitkomst oplevert.

215 Daaruit volgt dat de Commissie in casu niet kon aannemen dat de CUP-methode in beginsel moest worden verkozen boven de TNMM.

216 De grief van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks dat de Commissie ten onrechte heeft aangenomen dat alleen al de keuze voor de TNMM in het onderhavige geval een voordeel verleende aan SMBV, moet dus worden aanvaard, zonder dat het argument van Starbucks waarmee zij de ontvankelijkheid van bepaalde door de Commissie aangevoerde argumenten betwist, hoeft te worden onderzocht.

2. Vraag of de door SMBV aan Alki betaalde royalty nihil had moeten zijn (tweede redeneerlijn)

217 In het kader van het tweede onderdeel van het derde middel in zaak T-760/15 voert het Koninkrijk der Nederlanden aan dat de Commissie ten onrechte stelt dat de door SMBV aan Alki betaalde vergoeding nihil had moeten zijn en dat daaruit een voordeel zou voortvloeien in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. De tussen de Starbucksgroep enerzijds en externe koffiebranders en producenten van afgeleide koffieproducten anderzijds gesloten contracten, waarop de door de Commissie gemaakte vergelijking berust, zijn immers niet bruikbaar voor een vergelijking, aan de hand van de CUP-methode, van de contractuele afspraken tussen Alki en SMBV. Het Koninkrijk der Nederlanden meent dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de TNMM niet tot een zakelijke uitkomst heeft geleid.

218 In het kader van het vierde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 betoogt Starbucks in wezen dat de analyse van de royalty door de Commissie bijna uitsluitend steunt op bewijzen die in april 2008 niet toegankelijk waren. Bovendien heeft de Commissie in strijd met het Nederlandse belastingrecht en de OESO-richtlijnen geen range bepaald waarbinnen de royalty zakelijk is, maar heeft zij geconcludeerd dat deze nihil moet zijn. Net als het Koninkrijk der Nederlanden meent Starbucks dat alle in het bestreden besluit genoemde derde producenten die net als SMBV koffieproducten met het Starbucksmerk leveren aan winkels of wederverkopers, aanzienlijke royalty's betalen als tegenprestatie voor het gebruik van Starbucks' intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden. Door de opdrachtnemers die, anders dan SMBV, niet dergelijke producten aan klanten leveren, maar enkel een koffiebranddienst voor de Starbucksgroep verrichten, wordt geen royalty betaald. Anders dan in het bestreden besluit is geconstateerd, wordt de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden gegenereerd wanneer koffieproducten met het Starbucksmerk worden verkocht aan de winkels en de wederverkopers, die bereid zijn hoge prijzen te betalen voor deze producten. Voorts betoogt Starbucks dat, anders dan in het bestreden besluit is geconstateerd, de koffiebrandactiviteiten van SMBV in de onderzochte periode altijd winstgevend zijn geweest.

219 De Commissie betwist deze argumenten.

220 Ten eerste betoogt de Commissie in wezen dat zij het bedrag van de royalty's in het kader van de zeven in overweging 300 van het bestreden besluit genoemde contracten heeft vergeleken met het bedrag van de royalty in het kader van de relatie tussen SMBV en Alki. Voorts zet de Commissie uiteen, in zaak T-760/15, dat zij zich tevens heeft gebaseerd op de in overweging 303 van het bestreden besluit genoemde contracten, en, in zaak T-636/16, dat dit in principe niet het geval was. De Commissie voegt daaraan toe dat zij zich verder heeft gebaseerd op de afspraken tussen de in de overwegingen 305 tot en met 308 van het bestreden besluit genoemde concurrenten van de Starbucksgroep en derde koffiebranderijen, om tot de slotsom te komen dat de zakelijke waarde van de in het kader van de relatie tussen SMBV en Alki betaalde royalty nul moest zijn. Zij voegt daar verder aan toe dat zij in de overwegingen 292 tot en met 298 van het bestreden besluit de redenen heeft uiteengezet waarom zij van mening was dat deze transacties een direct vergelijkingspunt vormden om de hoogte te bepalen van het royaltybedrag dat door SMBV aan Alki verschuldigd was in ruil voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

221 Ten tweede stelt de Commissie dat zij niet betwist dat de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden een waarde kan vertegenwoordigen. De waarde van deze intellectuele eigendom wordt echter niet wordt geëxploiteerd voordat de koffieproducten van het Starbucksmerk door de Starbuckswinkels aan de eindklanten worden verkocht. Volgens de Commissie kan de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden dus niet worden gezien als een voordeel voor SMBV waarvoor een royalty moet worden betaald.

a) Opmerkingen vooraf

222 In herinnering moet worden gebracht dat de Commissie haar tweede redeneerlijn uiteen heeft gezet in de overwegingen 286 tot en met 341 van het bestreden besluit, in afdeling 9.2.3.3, met het opschrift „De uit de [APA] voortvloeiende prijsstelling van de royaltybetaling aan [Alki] is niet zakelijk".

223 Vooraf dienen twee opmerkingen te worden gemaakt.

224 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat tussen partijen vaststaat dat de royalty in beginsel een last vormt die volgens het Nederlandse belastingrecht aftrekbaar is. Voorts is niet betwist dat de royalty een concerntransactie is, aangezien het om een transactie binnen de Starbucksgroep gaat. Bovendien blijkt uit de punten 147 tot en met 155 hierboven dat de hoogte van een dergelijke transactie voor de bepaling van de vennootschapsbelasting van SMBV moet worden beoordeeld alsof die hoogte onder marktvoorwaarden was bepaald.

225 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat de Commissie weliswaar heeft gesteld dat de hoogte van de door SMBV aan Alki betaalde royalty nul moest zijn, doch in overweging 310 van het bestreden besluit heeft erkend dat knowhow op het gebied van het branden van koffie en brandcurves een waarde kunnen hebben. Ook in punt 126 van haar verweerschrift in zaak T-636/16 zet de Commissie uiteen dat zij niet ontkent dat de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden een waarde kan hebben.

226 Daaruit volgt dat partijen het alleen oneens zijn over de vraag wat de hoogte van de verrekenprijs voor de royalty zou zijn geweest indien deze onder marktvoorwaarden was vastgesteld.

227 In dit verband zij eraan herinnerd dat de Commissie in de overwegingen 286 tot en met 341 van het bestreden besluit betoogt dat de door SMBV aan Alki betaalde royalty nihil had moeten zijn. Volgens de bewoordingen van het bestreden besluit stelt de Commissie immers niet dat het niveau van die royalty minder hoog had moeten zijn dan het in de APA aanvaarde niveau van de royalty, maar dat geen enkele royalty had moeten worden betaald. De Commissie stelt zelf dat zij geen raming heeft gemaakt van een range voor de hoogte van de royalty omdat deze precies nul had moeten zijn (overweging 340 van het bestreden besluit).

228 In het bestreden besluit heeft de Commissie haar bewijsvoering dat de door SMBV aan Alki betaalde royalty nul had moeten zijn (overweging 318 van het bestreden besluit), in wezen op drie elementen gestoeld.

229 Wat het eerste element betreft, heeft de Commissie betoogd dat de variabele aard van de royalty in de periode van 2006 tot en met 2014 een „eerste aanwijzing" was dat de hoogte van die betaling geen verband hield met de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden (overweging 289 van het bestreden besluit). Wat het tweede element betreft, heeft de Commissie aangevoerd dat SMBV in haar relatie met Alki de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet behaalde (overwegingen 310-313 van het bestreden besluit). Wat het derde element betreft, heeft de Commissie uiteengezet dat in de door Starbucks met derden gesloten productieovereenkomsten geen enkele royalty werd verlangd voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden (overwegingen 291-309 van het bestreden besluit).

230 Voorts heeft de Commissie in het bestreden besluit de door het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks in de loop van de administratieve procedure aangevoerde argumenten afgewezen. Meer specifiek heeft de Commissie vastgesteld dat de royaltybetaling niet een vergoeding voor de overname van ondernemingsrisico's weerspiegelde (overwegingen 319-332 van het bestreden besluit) en dat de hoogte van de royaltybetaling niet werd gerechtvaardigd door de bedragen die Alki voor technologie aan Starbucks US betaalde op grond van de overeenkomst inzake kostendeling (overwegingen 333-338 van het bestreden besluit).

231 In het hiernavolgende dient in de eerste plaats de door de Commissie in het bestreden besluit verdedigde theorie over de functies van SMBV met betrekking tot de royalty en over de relevante normale belastingregels kort te worden uiteengezet. Deze gegevens zijn immers de basis waarop de door de Commissie in het bestreden besluit gemaakte analyse van de hoogte van de royaltybetaling berust. In de tweede plaats moet het argument van Starbucks worden onderzocht dat de analyse van de Commissie van de royaltybetalingen niet kon steunen op bewijzen die in april 2008 niet beschikbaar waren. In de derde plaats moeten de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks worden onderzocht die betrekking hebben op de vraag wie de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden heeft geëxploiteerd. In de vierde plaats moet worden onderzocht of de Commissie op basis van een vergelijking met de in contracten met derden voorziene royalty's op goede gronden kon vaststellen dat de royalty nihil had moeten zijn. In de vijfde plaats moet het door de Commissie ter terechtzitting aangevoerde argument worden onderzocht dat zij in het bestreden besluit in werkelijkheid heeft betoogd dat de royalty minder hoog had moeten zijn dan het niveau dat in de APA was goedgekeurd.

b) Functies van SMBV in verband met de royalty

232 Wat de functies van SMBV betreft die relevant zijn voor de analyse van de royalty, staat allereerst vast dat SMBV groene koffiebonen brandt die zij inkoopt bij SCTC.

233 Vervolgens stelt de Commissie in het bestreden besluit, met name in de overwegingen 49, 96, 137, 313 en 330, alsmede in haar stukken, dat de gelieerde en niet-gelieerde Starbuckswinkels verplicht zijn de gebrande koffie af te nemen van SMBV en dus dat SMBV tevens de verkoper van de gebrande koffie is.

234 Bovendien meent de Commissie in het bestreden besluit dat de voorraden die SMBV inkoopt en verkoopt, overeenkomstig de boekhoudnormen op de balans van SMBV moeten voorkomen, wegens het feit dat zij de entiteit is die belast is met het sluiten van contracten met de winkels en met de facturering aan hen.

235 Ten slotte blijkt uit het bestreden besluit, in zijn geheel beschouwd, dat de Commissie van mening is dat SMBV in het verrekenprijzenrapport ten onrechte is voorgesteld als een koffieproducent met laag risico. In dit verband heeft de Commissie in de overwegingen 319 tot en met 332 van het bestreden besluit met name de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van de Starbuckscontacten afgewezen volgens welke de contractuele regelingen tussen SMBV en Alki, waarop het rapport van de belastingadviseur van de Starbucksgroep is gebaseerd, een daadwerkelijke overdracht van het bedrijfsrisico van SMBV op Alki meebrachten. Bovendien heeft de Commissie uiteengezet dat SMBV de handelsrisico's droeg in haar relaties met SCTC en de Starbuckswinkels.

236 Daaruit volgt dat SMBV, gelet op haar verkoop van gebrande koffie aan de Starbuckswinkels, volgens de Commissie geen loonproducent of een opdrachtnemer is, maar dat zij voor eigen rekening koffie brandt en optreedt als verkoper. Volgens het bestreden besluit wordt onder „loonproductie" gewoonlijk immers verstaan een regeling waarbij een onderneming voor een andere onderneming grondstoffen of halffabricaten verwerkt.

c) Normale belastingregels van het Nederlandse recht

237 Zoals in punt 146 hierboven is geconstateerd, impliceert het onderzoek uit hoofde van artikel 107, lid 1, VWEU van een belastingmaatregel ten gunste van een geïntegreerde onderneming dat vooraf wordt bepaald welke normale belastingregels op de begunstigde van die maatregel van toepassing zijn.

238 In overweging 232 van het bestreden besluit heeft de Commissie gesteld dat de Nederlandse regels in het licht waarvan de APA moet worden onderzocht, de regels van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting zijn. Deze regels zijn samengevat in de punten 3 tot en met 11 en 35 hierboven.

239 In casu is immers onomstreden dat de APA is gesloten om SMBV in staat te stellen een ruling te verkrijgen betreffende de toepassing van de regels inzake de vennootschapsbelasting doordat haar belastbare winst wordt vastgesteld. Daaruit volgt dat de APA past in het kader van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting, dat tot doel heeft dat belasting wordt geheven van de – geïntegreerde of onafhankelijke – aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen.

240 De vraag of het niveau van de royalty overeenkwam met een niveau dat onder marktvoorwaarden zou zijn gehanteerd, moet dus worden onderzocht in het licht van de functies van SMBV zoals deze zijn aangeduid in de punten 232 tot en met 236 hierboven.

d) Gebruik van door de Commissie aangevoerde gegevens die niet beschikbaar waren op het tijdstip waarop de APA werd gesloten

241 Starbucks betoogt dat de Commissie zich in het bestreden besluit hoofdzakelijk heeft gebaseerd op gegevens die niet beschikbaar waren op het tijdstip waarop de APA werd gesloten, in april 2008. Meer in het bijzonder verwijst Starbucks naar de rechtspraak van de Unierechter over het criterium van de particuliere investeerder, op grond waarvan voor de beoordeling van de economische rationaliteit van een gegeven maatregel moet worden uitgegaan van de periode waarin de financiële steunmaatregelen zijn genomen, en er dus geen beoordelingen op basis van een latere situatie mogen worden gemaakt. Hetzelfde beginsel is volgens Starbucks ook vastgelegd in het Nederlandse belastingrecht en in de OESO-richtlijnen.

242 De Commissie betwist niet dat dit beginsel in casu van toepassing is en betoogt enkel dat een groot aantal argumenten ter ondersteuning van haar conclusie dat de APA het zakelijkheidsbeginsel niet in acht nam, berustte op informatie en gegevens waarover de Nederlandse belastingdienst beschikte op het tijdstip waarop de APA werd gesloten.

243 Meteen moet worden vastgesteld dat het feit dat het Nederlandse belastingrecht en de OESO-richtlijnen volgens Starbucks bepalen dat, teneinde te onderzoeken of een advance pricing agreement het zakelijkheidsbeginsel in acht neemt, geen beoordeling mag worden gemaakt op basis van een situatie die dateert van na de vaststelling van die advance pricing agreement, niet van invloed is op het onderhavige onderzoek van de APA in het licht van de voorwaarden van artikel 107 VWEU.

244 Starbucks baseert haar argument op een toepassing, naar analogie, van de rechtspraak van de Unierechter volgens welke, om na te gaan of de lidstaat of het betrokken overheidsorgaan zich als een voorzichtige investeerder in een markteconomie heeft gedragen, bij de beoordeling van de economische rationaliteit van het gedrag van de lidstaat of van het overheidsorgaan moet worden uitgegaan van de context in de periode waarin de betrokken maatregelen zijn getroffen en dus niet van een latere situatie (arrest van 25 juni 2015, SACE en Sace BT/Commissie, T-305/13, EU:T:2015:435, punt 93; zie ook in die zin arresten van 16 mei 2002, Frankrijk/Commissie, C-482/99, EU:C:2002:294, punten 69 en 71, en 5 juni 2012, Commissie/EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, punt 105).

245 In dit verband kan worden volstaan met op te merken dat voor de bepaling van een verrekenprijs overeenkomstig de marktvoorwaarden geen grondslag is te vinden in het beginsel van gelijke behandeling van overheidsbedrijven en particuliere ondernemingen maar, zoals de Commissie erkent wel in het legitieme doel van een advance pricing agreement, zoals de APA, te weten om bij voorbaat, om redenen van rechtszekerheid, de toepassing van een fiscale regeling vast te leggen.

246 Vastgesteld moet worden dat voor zover de Commissie meent dat de vaststelling van een fiscale ruling, zoals de APA, tot een nieuwe steunmaatregel leidde, die maatregel, voordat deze ten uitvoer werd gelegd, bij haar had moeten worden aangemeld overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU. Indien de Commissie zich had uitgesproken over een dergelijke aanmelding, had zij geen rekening kunnen houden met informatie die niet bekend of redelijkerwijs voorzienbaar was op het tijdstip van haar besluit. Zij kan de betrokken lidstaat dus niet verwijten geen rekening te hebben gehouden met gegevens die op het tijdstip waarop de betrokken overeenkomst werd gesloten niet bekend of redelijkerwijs voorzienbaar waren.

247 In deze context dient ten eerste in herinnering te worden gebracht dat blijkens artikel 1 en overweging 40 van het bestreden besluit de door de Commissie betwiste maatregel uitsluitend de APA is.

248 Ten tweede kon de APA weliswaar worden ingetrokken of gewijzigd tijdens de looptijd ervan, van 2007 tot en met 2017, doch moet worden opgemerkt dat de Commissie in het bestreden besluit niet heeft vastgesteld dat het feit dat de Nederlandse autoriteiten de APA gedurende de looptijd ervan niet hebben ingetrokken of gewijzigd, SMBV een voordeel had verleend. Punt 6, tweede streepje, van de APA juncto punt 4, eerste streepje, ervan bepaalt immers dat de APA eindigt wanneer zich een wezenlijke verandering voordoet in de in de APA goedgekeurde feiten en omstandigheden, tenzij partijen in onderling overleg een aanpassing van de overeenkomst zijn overeengekomen. Niets had de Commissie dus belet om vast te stellen dat zich een wezenlijke verandering in de in de APA goedgekeurde feiten en omstandigheden had voorgedaan en dat een voortzetting van de toepassing van de APA derhalve een selectief voordeel verleende aan SMBV.

249 Wat ten derde het argument van de Commissie betreft dat de APA halverwege de looptijd ervan aan een verificatie was onderworpen, na het zesde boekjaar, dat eindigde op 31 december 2013, en dat de APA toen niet was gewijzigd, kan worden volstaan met vast te stellen dat de Commissie nergens in het bestreden besluit heeft betoogd dat het feit dat de APA niet was gewijzigd of ingetrokken na deze verificatie halverwege de looptijd ervan, SMBV een voordeel had verleend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

250 Daaruit volgt dat in die omstandigheden het bestaan van een door een fiscale ruling, zoals de APA, toegekend voordeel had moeten worden onderzocht in het licht van de context van de periode waarin die ruling werd gesloten. Deze constatering impliceert dat de Commissie geen beoordelingen mag maken op basis van een situatie die dateert van na het sluiten van de APA.

251 Bijgevolg moet het argument van Starbucks dat de Commissie in de omstandigheden van het onderhavige geval haar analyse niet kon baseren op informatie die niet beschikbaar of redelijkerwijs voorzienbaar was op het tijdstip waarop de APA werd gesloten, in april 2008, worden aanvaard.

e) Vraag of de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden waarde vertegenwoordigde voor SMBV

252 Met het tweede in de overwegingen 310 tot en met 332 van het bestreden besluit uiteengezette argument (zie punt 230 hierboven), wilde de Commissie in wezen aantonen dat de betaling van een royalty door SMBV aan Alki principieel niet gerechtvaardigd was omdat SMBV volgens de Commissie de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet behaalde. Dit argument bestaat uit twee onderdelen. In wezen meende de Commissie, ten eerste, dat SMBV de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet rechtstreeks op de markt exploiteerde. Ten tweede stelde zij vast dat de activiteit van het koffiebranden niet voldoende winst genereerde om de royaltybetaling mogelijk te maken.

1) Vraag of SMBV de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden rechtstreeks op de markt exploiteerde

253 Wat het argument betreft dat SMBV de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet rechtstreeks op de markt exploiteerde, heeft de Commissie in de overwegingen 310 tot en met 313 van het bestreden besluit allereerst uiteengezet dat in de specifieke relatie tussen Alki en SMBV de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet werd „geëxploiteerd" door de koffiebranderij, te weten SMBV. Volgens de Commissie ligt het belang van de knowhow op het gebied van het branden van koffie en van de brandcurves erin een consistente smaak te garanderen die met het merk en de afzonderlijke producten wordt geassocieerd. Zij leidde daaruit af dat de waarde van de knowhow op het gebied van het branden van koffie en de brandcurves alleen wordt „geëxploiteerd" wanneer Starbucksproducten onder het Starbucksmerk door de winkels worden verkocht. Voorts betoogde de Commissie dat knowhow op het gebied van het branden van koffie en brandcurves op zichzelf niet voortdurend waarde genereren voor de koffiebranderij als zij niet op de markt kunnen worden geëxploiteerd. Haars inziens „lijken" in het geval van SMBV 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 onderneming in opdracht waarvan de koffie wordt gebrand. Het feit dat SMBV dankzij de door Alki vastgestelde specificaties met betrekking tot het koffiebrandproces, en met name de brandcurves, koffie kan branden die onder het Starbucksmerk wordt verkocht, levert SMBV volgens de Commissie 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 Starbucksmerk waarderen. Ten slotte voegde de Commissie daaraan toe dat SMBV zo goed als haar volledige productie aan de franchisewinkels van Starbucks verkoopt en dat zij de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet direct op de mark exploiteert.

254 In haar stukken voegt de Commissie daaraan toe dat de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden alleen wordt geëxploiteerd wanneer de producten aan de eindklanten worden verkocht die deze consistente smaak die met het desbetreffende merk wordt geassocieerd, waarderen. Het is volgens haar economisch niet rationeel dat de koffiebrander/producent een royalty betaalt voor het gebruik van intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden, terwijl hij het eindproduct niet rechtstreeks op de markt brengt. Dit komt haars inziens door het feit dat in een dergelijk scenario de koffiebrander/producent die eigendom gebruikt om de koffiebonen in opdracht van de opdrachtgever te branden.

255 Vooraf dient, ten eerste, [*vertrouwelijk*]Daaruit volgt dat SMBV volgens de roasting agreement verplicht was de royalty te betalen als tegenprestatie voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

256 Ten tweede moet worden geconstateerd dat de Commissie in het bestreden besluit niet heeft betoogd dat haar stelling dat de exploitatie van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden plaatsvindt bij de eindverbruikers, een toets vormde die in het Nederlandse belastingrecht is voorgeschreven. Daarentegen blijkt uit de overwegingen 310 tot en met 313 van het bestreden besluit, gelezen in samenhang met de inleidende overwegingen die het standpunt van de Commissie uiteenzetten na het inleidingsbesluit, dat de Commissie een zuiver economisch onderzoek heeft verricht dat zij heeft gebaseerd op de OESO-richtlijnen in de versies van 1995 en 2010.

257 De gegrondheid van de in de overwegingen 298, 300 en 310 tot en met 313 van het bestreden besluit uiteengezette stelling van de Commissie dat SMBV de intellectuele eigendom niet rechtstreeks op de markt exploiteerde omdat zij geen producten verkocht aan eindklanten, moet in het licht van bovenstaande overwegingen worden onderzocht.

258 In dit verband moet worden geconstateerd dat de uiteenzettingen in de overwegingen 310 tot en met 313 van het bestreden besluit niet plausibel zijn. De redenering van de Commissie in de overwegingen 310 tot en met 313 van het bestreden besluit alsmede in haar bij het Gerecht ingediende stukken is immers in wezen gebaseerd op de premisse dat de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden alleen wordt geëxploiteerd wanneer de producten worden verkocht aan de eindklanten die de consistente smaak die met het betrokken merk wordt geassocieerd, waarderen, en dat het economisch niet rationeel zou zijn dat de koffiebrander/producent een royalty betaalt voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden, terwijl hij het eindproduct niet rechtstreeks op de markt brengt. Deze premisse wordt echter niet gestaafd door de in het bestreden besluit vastgestelde feiten.

259 Ten eerste staat tussen partijen immers vast dat de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden in beginsel een economische waarde kan vertegenwoordigen. Ten tweede staat tevens vast tussen partijen dat SMBV een koffiebranderij is die verplicht is de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden te gebruiken om haar koffie te branden. Ten derde betoogt de Commissie dat de – gelieerde of niet-gelieerde – Starbuckswinkels gehouden zijn de gebrande koffie van SMBV te kopen en dat zij dus tevens de verkoper van de gebrande koffie is.

260 In deze context moet worden vastgesteld dat de Commissie haar analyse ten onrechte heeft gefocust op de premisse dat de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden alleen wordt geëxploiteerd wanneer de producten aan de eindklanten worden verkocht. De vraag wie uiteindelijk de kosten draagt van de compensatie van de waarde van de intellectuele eigendom die wordt gebruikt voor het produceren van de koffie, staat duidelijk los van de vraag of de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden nodig was om SMBV in staat te stellen de gebrande koffie te produceren volgens de eisen van de Starbuckswinkels waaraan zij, voor eigen rekening, de koffie verkoopt.

261 Ingeval SMBV de door haar gebrande koffie verkoopt aan Starbuckswinkels, die vereisen dat de koffie wordt gebrand volgens de specificaties van Starbucks, is het aannemelijk dat SMBV zonder het recht om de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden te gebruiken of – om de terminologie van het bestreden besluit te gebruiken – deze te exploiteren, niet in staat zou zijn geweest om gebrande koffie volgens de specificaties van Starbucks te produceren en te leveren aan de Starbuckswinkels.

262 Dit leidt tot de slotsom dat, anders dan de Commissie betoogt, de betaling van een royalty door SMBV voor het gebruiken van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet van elke economische rationaliteit gespeend is. De intellectuele eigendom was immers nodig voor de uitoefening van de economische activiteit van SMBV, te weten het produceren van gebrande koffie volgens de specificaties van Starbucks. Daaruit vloeit voort dat SMBV wel een meerwaarde haalt uit het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden, omdat zij bij gebreke daarvan de gebrande koffie niet zou kunnen doorverkopen aan de Starbuckswinkels.

263 Voorts moet het argument van de Commissie worden afgewezen dat het de Starbuckswinkels zijn die royalty's betalen aan Starbucks Coffee Emea, waarin reeds een vergoeding is begrepen voor [*vertrouwelijk*]. Ten eerste bevatten de argumenten in het kader van de onderhavige redeneerlijn in het bestreden besluit niets dat deze stelling kan onderbouwen. Ten tweede sluit de omstandigheid dat de Starbuckswinkels een royalty betalen aan Starbucks Coffee Emea niet uit dat SMBV [*vertrouwelijk*] kan doorberekenen in de aan de winkels in rekening gebrachte prijs. Bovendien kan het feit dat de Starbuckswinkels, volgens de Commissie, een tweede royalty [*vertrouwelijk*] betalen aan Starbucks Coffee Emea, [*vertrouwelijk*] hooguit een voordeel toekennen aan laatstgenoemde, doch niet aan SMBV.

264 Uit het voorgaande volgt dat de Commissie in de overwegingen 298 en 300 van het bestreden besluit ten onrechte heeft vastgesteld dat een niet-gelieerde productieonderneming intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden alleen exploiteert in het geval waarin zij haar producten aan eindklanten verkoopt. De exploitatie van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden is immers niet beperkt tot situaties waarin een koffiebranderij haar koffie op de detailmarkt aan eindverbruikers afzet, maar omvat tevens situaties, zoals die van SMBV, waarin een koffiebranderij actief is als verkoper op de groothandelsmarkt. De enkele verwerking van koffie voor rekening van een opdrachtgever die technische productiespecificaties verschaft, volstaat daarentegen niet om te bewijzen dat sprake is van exploitatie van een dergelijke intellectuele eigendom.

265 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de Commissie een fout heeft gemaakt door te constateren dat SMBV, zoals beschreven in het bestreden besluit, geen royalty had moeten te betalen omdat zij de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet rechtstreeks op de markt exploiteerde.

2) Vraag of SMBV verlies leed op haar koffiebrandactiviteiten

266 Het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks betwisten het door de Commissie in de overwegingen 314 tot en met 317 van het bestreden besluit aangevoerde argument dat SMBV sinds 2010 verlies zou hebben geleden op haar koffiebrandactiviteiten, welke situatie geen royaltybetaling voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden rechtvaardigde. Volgens het Koninkrijk der Nederlanden heeft de Commissie met name niet voldoende rekening gehouden met het feit dat de door SMBV ingekochte groene koffiebonen tevens werden gebruikt voor koffieproductie door derden. De Commissie was aldus van mening dat dit aantoonde dat de methode die was gebruikt om de royalty te bepalen als een correctievariabele, zoals goedgekeurd in de APA, niet in overeenstemming was met het zakelijkheidsbeginsel.

267 De Commissie antwoordt dat volgens de informatie die zij tijdens de administratieve procedure van Starbucks had ontvangen, slechts een beperkt gedeelte van de gebrande koffie door externe producenten werd verwerkt. Zij kon haars inziens dus terecht aannemen dat nagenoeg alle door SMBV ingekochte koffiebonen werden verwerkt in het kader van haar eigen koffieproductieactiviteiten.

268 In het bestreden besluit heeft de Commissie in wezen vastgesteld dat SMBV sinds 2010 verlies leed op haar koffiebrandactiviteiten en dat de door SMBV aan Alki betaalde royalty werd gefinancierd door de andere activiteiten van SMBV, zonder dat er vooruitzichten waren op toekomstige winst uit het koffiebranden. Volgens de Commissie genereerde de koffiebrandactiviteit niet voldoende winst om de royaltybetaling te rechtvaardigen. Bovendien betoogt de Commissie dat de binnen groepsverband door SMBV aan Alki betaalde royalty voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden alleen „lijkt” te dienen om winst die uit de wederverkoopfunctie van SMBV wordt gehaald, naar Alki te verschuiven.

269 Vooraf moet worden vastgesteld dat de redenering van de Commissie is gebaseerd op de premisse dat winst moet worden behaald uit de koffiebrandactiviteiten om in staat te zijn een royalty voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden te betalen. De Commissie toont echter niet aan dat de Nederlandse belastingregels bepalen dat de verplichting om een royalty te betalen afhankelijk zou zijn van de winstgevendheid van de betrokken activiteit. Bovendien houdt de vraag of de koffiebrandactiviteiten van SMBV winstgevend waren geen verband met de vraag of een verplichting om een royalty te betalen zoals die welke in casu aan de orde is, economisch gerechtvaardigd was.

270 In dit verband moet om te beginnen worden opgemerkt dat de Commissie betoogt dat de koffiebrandactiviteit niet voldoende winst heeft gegenereerd voor de periode vanaf 2010. Deze constatering betreft dus niet de gehele looptijd van de APA (die aanving in 2007).

271 Vervolgens moet worden vastgesteld dat de Commissie, zoals in de punten 243 tot en met 251 hierboven is aangegeven, in de onderhavige omstandigheden geen beoordeling mocht geven op basis van een situatie daterend van na de sluiting van de APA. De Commissie legt in het bestreden besluit niet uit hoe de verliezen waarvan zij in de overwegingen 314 tot en met 317 daarvan gewag maakt, op het tijdstip waarop de APA werd gesloten voorzienbaar zouden zijn geweest terwijl zij behoren tot de situatie van SMBV vanaf 2010. De Commissie heeft dus niet bewezen dat zij zich mocht baseren op het feit dat SMBV vanaf 2010 verlies had geleden op haar koffiebrandactiviteiten.

272 Ten slotte, voor zover Starbucks betoogt dat de koffiebrandactiviteiten van SMBV altijd winstgevend zijn geweest, moet hoe dan ook in herinnering worden gebracht dat de Commissie haar analyse heeft verricht met als uitgangspunt een vergelijking van de inkomsten die worden behaald bij de Starbuckswinkels met de waarde van de inkoop van groene koffiebonen door SMBV bij SCTC. In het kader van de derde redeneerlijn betoogt de Commissie echter juist dat de prijsverhoging van de groene koffiebonen vanaf 2010 te groot was. Reeds uit de argumenten van de Commissie in het bestreden besluit volgt dus dat de kosten van de groene koffiebonen aanzienlijk waren overgewaardeerd en dat de verliezen waarvan zij in het bestreden besluit gewag maakt, dus niet bestonden, of althans niet in de proporties zoals zij heeft vastgesteld in de overwegingen 314 tot en met 317 van het bestreden besluit.

273 Deze constateringen volstaan om het argument van de Commissie dat SMBV niet in staat was om een royalty te betalen voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden omdat zij verlies zou hebben geleden op haar koffiebrandactiviteiten, af te wijzen.

274 Hoe dan ook betoogt Starbucks dat de berekening van de Commissie onjuist is omdat geen rekening is gehouden met het feit dat een aanzienlijke hoeveelheid van de totale aankopen van groene koffiebonen niet door SMBV werd gebrand. De Commissie werpt op dat dit argument niet-ontvankelijk is op grond dat deze informatie nieuw en tegenstrijdig is ten opzichte van de tijdens de administratieve procedure overgelegde informatie.

275 In dit verband moet worden vastgesteld dat de Commissie zowel in voetnoot 155 van het bestreden besluit als in haar stukken erkent dat de door Starbucks tijdens de administratieve procedure verstrekte informatie tot de slotsom leidde dat nagenoeg alle door SMBV gekochte groene koffiebonen, met uitzondering van een „beperkte hoeveelheid" die aan derden wordt geleverd, ook door SMBV werden gebrand. In deze context verwijst de Commissie naar de brief van de Starbuckscontacten die haar op 23 september 2015 was toegezonden. Uit die brief blijkt echter dat de betrokken derde een loonproductiecontract met de Starbucksgroep had dat „hoofdzakelijk" (predominantly) betrekking had op de vervaardiging van andere producten dan gebrande koffie, „maar ook op het branden van groene koffiebonen als zodanig (zij het in beperkte hoeveelheden)". De verwijzing naar „beperkte hoeveelheden" geeft aan dat de betrokken derde een beperkte hoeveelheid gebrande koffie produceerde in verhouding tot zijn productie van andere producten dan koffiepoeder, maar geeft niet aan dat hij verwaarloosbare hoeveelheden gebrande koffie produceerde. De Commissie is er dus tijdens de administratieve procedure over ingelicht dat een deel van de door SMBV gekochte groene koffiebonen niet door SMBV werd gebrand. Het bezwaar van de Commissie over de ontvankelijkheid van het argument van Starbucks, dat eraan is ontleend dat dit argument zou zijn gebaseerd op informatie waarvan zij niet in kennis was gesteld tijdens de administratieve procedure, is dus feitelijk onjuist en moet worden afgewezen.

276 Wat de gegrondheid betreft van het argument van Starbucks dat de Commissie alle bedragen van de inkopen van groene koffiebonen van SMBV voor haar berekening in aanmerking had genomen als kosten, terwijl een aanzienlijke hoeveelheid van de totale inkopen van groene koffiebonen niet door

SMBV werd gebrand, moet worden vastgesteld dat de Commissie stelt dat Starbucks in de op 29 mei 2015 overgelegde documenten niet heeft aangegeven dat een aanzienlijk deel van de groene koffiebonen door derden werd gebrand. Zoals Starbucks op goede gronden stelt, had het antwoord op vraag 2 in de brief van de Starbuckscontacten van 29 mei 2015, die de Commissie in haar stukken aanvoert, betrekking op de toerekening van de inkomsten van SMBV aan haar verschillende functies en niet op de toerekening van haar kosten aan die functies. Daaruit volgt dat de antwoorden van de Starbuckscontacten, waarop de Commissie volgens haar stukken haar vaststelling heeft gebaseerd dat de koffiebrandfunctie van SMBV vanaf 2010 verlies had opgeleverd, niet volstonden opdat de Commissie tot die slotsom kon komen.

277 Zoals is uiteengezet in punt 275 hierboven, beschikte de Commissie op het tijdstip van de vaststelling van het bestreden besluit bovendien reeds over aanwijzingen om aan te nemen dat haar berekening, die is weergegeven in overweging 314 van het bestreden besluit en die erin bestond de door SMBV aan SCTC betaalde prijs voor de groene koffiebonen in aftrek te brengen op de inkomsten die werden gehaald uit het branden van koffie, onjuist was.

278 Daaruit vloeit voort dat de Commissie niet heeft aangetoond dat SMBV sinds 2010 verlies zou hebben geleden op haar koffiebrandactiviteiten, welke situatie niet had toegelaten dat een royalty voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden werd betaald.

f) Vergelijking met roasting agreements die zijn gesloten tussen Starbucks en derden en vergelijking met soortgelijke licentieovereenkomsten „op de markt”

279 Met het derde in het bestreden besluit uiteengezette argument (zie punt 229 hierboven) heeft de Commissie in wezen getracht uit te leggen dat de productieovereenkomsten die Starbucks met derden heeft gesloten alsmede bepaalde tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen gesloten overeenkomsten, niet voorzagen in royaltybetaling voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden (overwegingen 291-309 van het bestreden besluit).

280 In deze context heeft de Commissie in overweging 309 van het bestreden besluit uiteengezet dat een verrekenprijsanalyse van de zakelijke waarde van de royalty die door SMBV aan Alki voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden wordt betaald, tot de conclusie leidde dat er in die specifieke relatie voor die intellectuele eigendom geen royalty verschuldigd mocht zijn. Zij baseert deze constatering, ten eerste, op een analyse van de productieovereenkomsten die door Starbucks met derden zijn gesloten en, ten tweede, op een vergelijking met regelingen tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen. Uit met name de overwegingen 291 en 299 van het bestreden besluit blijkt duidelijk dat de Commissie heeft getracht de hoogte van een zakelijke royalty tussen SMBV en Alki te bepalen.

281 Het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks zijn het in wezen oneens met de Commissie over de vraag of de door Starbucks met externe koffiebranderijen alsmede met producenten van afgeleide koffieproducten gesloten overeenkomsten, waarop de vergelijking van de Commissie berust, relevant waren voor een vergelijking, aan de hand van de CUP-methode, met de contractuele afspraken tussen Alki en SMBV.

282 Met betrekking tot de vraag of de door Starbucks met derden gesloten productieovereenkomsten impliceren dat de royalty nihil had moeten zijn, voeren het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks in wezen aan dat:

– de door Starbucks met externe koffiebranderijen en met producenten van afgeleide koffieproducten gesloten contracten, waarop het bestreden besluit berust, niet bruikbaar waren voor een vergelijking met de contractuele afspraken tussen Alki en SMBV aan de hand van de CUP-methode;

– de analyse van de Commissie van de royalty's nagenoeg uitsluitend steunt op bewijzen die in april 2008 niet beschikbaar waren;

– het merendeel van de door de Commissie voor de vergelijking van de transacties gebruikte contracten betrekking had op specifieke afgeleide koffieproducten, en niet op gebrande koffiebonen;

– de vergoeding voor Alki onlosmakelijk verbonden was met de inkoop van de groene koffiebonen bij SCTC, maar dat geen van de transacties op basis van de contracten die door de Commissie voor de vergelijking werden gebruikt, op die manier onlosmakelijk verbonden was met een andere transactie;

– alle in het bestreden besluit genoemde derde producenten die, net als SMBV, koffieproducten met het Starbucksmerk leverden aan winkels of wederverkopers, aanzienlijke royalty's betaalden als tegenprestatie voor het gebruik van Starbucks' intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

283 Wat de door Starbucks met derden gesloten productieovereenkomsten betreft, heeft de Commissie als eerste stap onderzocht, in de overwegingen 291 tot en met 298 van het bestreden besluit, of de roasting agreeements die door de Starbucksgroep waren gesloten met tien derde ondernemingen, een rechtstreeks vergelijkingspunt boden voor de bepaling van het door SMBV aan Alki verschuldigde royaltybedrag. In dit verband heeft de Commissie haar onderzoek gebaseerd op paragraaf 1.36 van de OESO-richtlijnen in de versie van 2010, die voor de analyse van de vergelijkbaarheid tussen de concerntransacties van de belastingplichtige onderneming en de vergelijkbare transacties op de vrije markt vijf vergelijkbaarheidsfactoren noemt, waaronder de kenmerken van de overgedragen goederen of diensten, de door de partijen uitgeoefende functies, de contractuele voorwaarden, de economische omstandigheden van de partijen en de door hen gevolgde bedrijfsstrategieën. De Commissie heeft in voetnoot 147 van het bestreden besluit ook verwezen naar paragraaf 1.17 van de OESO-richtlijnen in de versie van 1995. Volgens die paragraaf zijn voor de vergelijkbaarheidsanalyse de kenmerken die relevant kunnen zijn de kenmerken van de overgedragen goederen of diensten, de door partijen uitgeoefende functies, de contractuele voorwaarden, de respectieve economische situatie van de partijen en de door hen gevolgde bedrijfsstrategieën.

284 Als tweede stap heeft de Commissie in de overwegingen 299 tot en met 304 van het bestreden besluit vastgesteld dat het bedrag van een zakelijke royalty tussen SMBV en Alki op basis van deze tien vrijemarkttransacties kon worden bepaald met gebruikmaking van de CUP-methode.

285 Meer specifiek heeft zij, ten eerste, teneinde het royaltybedrag met gebruikmaking van de CUP-methode te bepalen, de royaltybetaling van SMBV aan Alki vergeleken met de door derden aan andere ondernemingen van de Starbucksgroep verschuldigde betalingen in het kader van vergelijkbare vrijemarkttransacties die in soortgelijke omstandigheden plaatsvinden. Ten tweede heeft de Commissie de contracten geanalyseerd die door de Starbucksgroep zijn gesloten met niet-gelieerde productieonderneming 1 alsmede met de ondernemingen die in overweging 300 van de in het *Publicatieblad van de Europese Unie* bekendgemaakte versie van het bestreden besluit zijn aangeduid als „niet-gelieerde productieondernemingen 2, 3, 4, 8, 9 en 10" (hierna respectievelijk: „niet-gelieerde productieonderneming 2", „niet-gelieerde productieonderneming 3", „niet-gelieerde productieonderneming 4", „niet-gelieerde productieonderneming 8", „niet-gelieerde productieonderneming 9" en „niet-gelieerde productieonderneming 10"). Zij heeft vervolgens geconstateerd dat die derden geen royalty's betaalden op basis van hun licentieovereenkomsten met de Starbucksgroep indien zij de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet rechtstreeks op de markt exploiteerden. Ten derde heeft de Commissie met betrekking tot de relaties tussen de Starbucksgroep en de ondernemingen die in overweging 303 van de in het *Publicatieblad van de Europese Unie* bekendgemaakte versie van het bestreden besluit zijn aangeduid als „niet-gelieerde productieondernemingen 5, 6 en 7" (hierna respectievelijk: „niet-gelieerde

productieonderneming 5”, „niet-gelieerde productieonderneming 6” en „niet-gelieerde productieonderneming 7”), vastgesteld dat alleen de licentieovereenkomsten voor het merk en de technologie die door Starbucks met die derden zijn gesloten, in een royaltybetaling voorzagen.

286 Als derde stap heeft de Commissie in overweging 309 van het bestreden besluit vastgesteld dat in de roasting agreements die door de Starbucksgroep met tien derde ondernemingen waren gesloten, geen royalty werd verlangd voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden. De Commissie heeft derhalve geconcludeerd dat in de bijzondere verhouding tussen SMBV en Alki geen royalty verschuldigd kon zijn voor deze intellectuele eigendom.

287 Zonder dat in dit stadium hoeft te worden onderzocht of de keuze van de Commissie van de relevante elementen voor de vergelijkbaarheidsanalyse, te weten de kenmerken van de overgedragen goederen of diensten, de door de partijen uitgeoefende functies, de contractuele voorwaarden, de respectieve economische situatie van de partijen en de door hen gevolgde bedrijfsstrategieën, onjuist was, moet worden vastgesteld dat verscheidene elementen in de context van deze analyse zich verzetten tegen de vergelijkbaarheid van de relaties tussen de Starbucksgroep en derden enerzijds, en tussen SMBV en Alki anderzijds. Deze elementen worden hieronder in de punten 288 tot en met 345 uiteengezet.

1) Overeenkomsten die na de APA zijn gesloten

288 Opgemerkt zij dat zeven van de tien door de Commissie onderzochte overeenkomsten, te weten die welke zijn gesloten met de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 3, 4, 7, 8, 9 en 10 waren aangegaan na het sluiten van de APA. Aangezien de Commissie niet verklaart hoe deze overeenkomsten beschikbaar of redelijkerwijs voorzienbaar waren op het tijdstip waarop de APA werd gesloten, kon zij om de in de punten 243 tot en met 251 hierboven uiteengezette redenen haar analyse van de APA niet baseren op gegevens die dateren van na de sluiting ervan. Deze zeven overeenkomsten moeten derhalve worden uitgesloten van de vergelijkingsanalyse.

2) Overeenkomsten die zijn gesloten met ondernemingen die geen koffie branden

289 Zoals is uiteengezet in de punten 232 tot en met 236 hierboven, is SMBV een koffiebranderij voor de verwerking van groene koffiebonen die aan Alki een royalty betaalt voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

290 In overweging 295 van het bestreden besluit heeft de Commissie erkend dat er onder de tien ondernemingen die een overeenkomst hadden gesloten met de Starbucksgroep, enkele waren die geen koffie brandden. Vast staat dat een onderneming die geen koffie brandt, aan de Starbucksgroep geen royalty betaalt voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden voor de productie van gebrande koffie.

291 Bovendien heeft de Commissie in het bestreden besluit geen gegevens aangevoerd die erop wijzen dat de overeenkomsten in het kader waarvan de derde geen gebrande koffie produceerde, vergelijkbaar zouden zijn met de tussen SMBV en Alki gesloten overeenkomst. Deze constatering sluit weliswaar niet uit dat de Commissie haar analyse kon baseren op de transacties van een onderneming die niet volledig dezelfde functies verrichtte als SMBV of die zich in een andere feitelijke situatie bevond, maar in dat geval diende zij een dergelijke keuze te rechtvaardigen en de aanpassingen in haar analyse te verklaren, teneinde rekening te houden met de verschillen tussen de ondernemingen.

292 Bijgevolg kon een overeenkomst die was gesloten met een onderneming die geen koffiebranderij was, in casu niet zonder correcties of aanpassingen worden gebruikt voor de vergelijkingsanalyse om aan te tonen dat de hoogte van de door SMBV aan Alki betaalde royalty nul had moeten zijn.

293 In dit verband betroffen de met de niet-gelieerde productieondernemingen 5, 6 en 7 gesloten overeenkomsten volgens de beschrijving ervan in het bestreden besluit niet het branden van groene koffiebonen. Aangezien de niet-gelieerde productieondernemingen 5, 6 en 7 in de context van de betrokken overeenkomsten niet de functie van koffiebranderij hadden, dient de slotsom te luiden dat de met die ondernemingen gesloten overeenkomsten in casu niet konden worden gebruikt voor de vergelijkingsanalyse.

3) Overeenkomsten met ondernemingen die geen gebrande koffie verkochten aan winkels of consumenten

294 Zoals is uiteengezet in punt 235 hierboven, kwamen de door SMBV bij SCTC ingekochte voorraden, die zij verkocht aan de winkels, voor op de balans van SMBV omdat laatstgenoemde de entiteit is die belast was met het sluiten van de contracten met de winkels en de facturering aan hen. Daaruit volgt dat SMBV eigenaar werd van de voorraden groene koffiebonen die zij brandde en aan de winkels verkocht. Vastgesteld zij dat indien SMBV een onafhankelijke onderneming zou zijn, zij niet in staat zou zijn geweest haar koffie volgens de specificaties van de Starbucksgroep te produceren zonder het recht te hebben verworven om de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden te gebruiken. Derhalve had zij haar gebrande koffie niet kunnen produceren zonder een royalty te betalen.

295 Zoals is uiteengezet in punt 236 hierboven verwerkt een loonproducent of een opdrachtnemer daarentegen voor rekening van de opdrachtgever grondstoffen of halffabricaten. Bijgevolg vertegenwoordigt de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden voor hem een technische specificatie waarvoor hij geen royalty betaalt aan de opdrachtgever.

296 In dit verband moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat de Commissie in haar verweerschrift in zaak T-636/16 betoogt dat de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 8 en 9, wat hun contractuele relatie met de Starbucksgroep betreft, actief zijn in het kader van loonproductiecontracten en dat zij hoofdzakelijk producten zoals gearomatiseerde koffie, poeder voor een merkenrechtelijk gedeponeerd koffieproduct of oploskoffie vervaardigen. Volgens de Commissie zijn de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 8 en 9 geen eigenaar geworden van Starbuckscomponenten. Bovendien erkent de Commissie dat de overeenkomsten met de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 8 en 9 verschillen van de roasting agreement tussen SMBV en Alki.

297 Wat in de tweede plaats de tussen de Starbucksgroep en niet-gelieerde productieonderneming 4 gesloten overeenkomst betreft, heeft de Commissie in overweging 148, derde streepje, van het bestreden besluit gepreciseerd dat deze ertoe strekte het branden van koffie uit te besteden. In dit verband betoogt Starbucks dat niet-gelieerde productieonderneming 4 groene koffiebonen koopt van de Starbucksgroep, en deze vervolgens brandt overeenkomstig de door die groep verstrekte brandcurves en receptuur voor het mengen van koffiebonen. Vervolgens verkoopt zij al haar gebrande koffie aan een dochteronderneming die volledig in handen is van de Starbucksgroep en die de gebrande koffie doorverkoopt aan de winkels.

298 Uit deze omschrijving vloeit voort dat niet-gelieerde productieonderneming 4 geen door haar gebrande koffie verkocht aan de winkels. Zij heeft uitsluitend de gebande koffie als opdrachtnemer geleverd aan een onderneming van de Starbucksgroep die zich bezighield met de verkoop van deze koffie. In die omstandigheden vormde de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden slechts een technische productiespecificatie. Derhalve impliceert het feit dat niet-gelieerde productieonderneming 4 geen royalty voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden aan de Starbucksgroep betaalde, niet dat SMBV geen royalty aan Alki had moeten betalen.

299 Wat in de derde plaats niet-gelieerde productieonderneming 10 betreft, licht de Commissie in haar stukken in zaak T-636/16 toe dat deze onderneming groene koffiebonen verwerkte en brandde die zij rechtstreeks inkocht bij de leveranciers van groene koffiebonen en dat zij alle koffieproducten van het Starbucksmerk verkocht aan één entiteit van de Starbucksgroep, die zich bezighield met de verkoop ervan.

300 Uit deze beschrijving vloeit voort dat niet-gelieerde productieonderneming 10 haar gebrande koffie dus niet aan winkels verkocht, maar aan een onderneming van de Starbucksgroep die zich bezighield met de verkoop ervan. In die omstandigheden vormde de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden slechts een technische productiespecificatie. Het wekt dus geen verbazing dat deze onderneming aan de Starbucksgroep geen royalty betaalde voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

301 De Commissie antwoordt dat zowel de niet-gelieerde productieondernemingen 4 en 10 als SMBV koffieproducten vervaardigen die zij niet zelfstandig op de markt leveren en dat zij zich dus in vergelijkbare situaties bevinden. Dit argument kan echter niet overtuigen. In herinnering zij gebracht dat, teneinde te bepalen of SMBV een voordeel heeft genoten in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, de situatie van SMBV, op basis van de toepassing van de betrokken maatregel, immers moet worden vergeleken met de situatie van een vergelijkbare onderneming die haar activiteiten autonoom uitoefent in een omgeving waarin vrije mededinging heerst (zie punten 148 en 149 hierboven). Het voorwerp van de vergelijking in het kader van een dergelijke analyse is dus een autonome onderneming in de situatie van SMBV, te weten een onderneming die koffie brandt en deze op de markt verkoopt aan de winkels.

302 In het licht van deze verschillen tussen de situatie van SMBV en die van de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 4, 8, 9 en 10 en bij het ontbreken van bijkomende gegevens die erop zouden wijzen dat er niettemin sprake was van vergelijkbaarheid tussen de betrokken overeenkomsten, moeten de tussen de Starbucksgroep en die ondernemingen gesloten overeenkomsten dus worden uitgesloten van de vergelijkingsanalyse.

4) Overeenkomsten betreffende andere producten dan gebrande koffie

303 In overweging 295 van het bestreden besluit heeft de Commissie erkend dat er onder de tien derde ondernemingen die een overeenkomst hadden gesloten met de Starbucksgroep, enkele waren die kant-en-klare dranken of andere producten en ingrediënten voor de bereiding van dranken produceerden en dat derhalve niet alle tien derde ondernemingen gebrande koffie produceerden. Volgens dezelfde overweging waren de contracten die betrekking hadden op het branden van groene koffiebonen gesloten met de niet-gelieerde productieondernemingen 2, 3, 4 en 10.

304 Zoals is uiteengezet in punt 296 hierboven heeft de Commissie erkend dat de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 8 en 9, wat hun contractuele relatie met de Starbucksgroep betreft, hoofdzakelijk producten zoals gearomatiseerde koffie, poeder voor een merkenrechtelijk gedeponeerd koffieproduct of oploskoffie vervaardigden. Bovendien erkent de Commissie dat de overeenkomsten met de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 8 en 9 in dit opzicht verschillen van de roasting agreement tussen SMBV en Alki.

305 Bovendien dient in herinnering te worden gebracht dat de Commissie in haar verweerschrift in zaak T-636/16 betoogt dat haar beoordeling van de overeenkomsten met derden in beginsel niet steunt op de overeenkomsten met de niet-gelieerde productieondernemingen 5, 6 en 7, vanwege de verschillen in de gelicentieerde knowhow, te weten de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden tegenover de knowhow op het gebied van de productie van kant-en-klare dranken, en de plaats van deze ondernemingen in de toeleveringsketen, te weten het feit dat SMBV de groene koffiebonen

brandt en deze vervolgens doorverkoopt aan distributeurs of aan derde producenten terwijl de niet-gelieerde productieondernemingen 5, 6 en 7 koffie-gerelateerde producten vervaardigen die zij rechtstreeks aan hun klanten, in casu hoofdzakelijk supermarkten, verkopen.

306 Wat de contractuele relaties tussen de Starbucksgroep en de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 5, 6, 7, 8 en 9 betreft, moet worden opgemerkt dat de Commissie in het bestreden besluit geen gegevens aanvoert die erop wijzen dat de contracten in het kader waarvan de derde geen gebrande koffie produceert voor de verkoop aan gelieerde of niet-gelieerde winkels van de Starbucksgroep, vergelijkbaar zouden zijn met de overeenkomst tussen SMBV en Alki. Uit de overwegingen 298 en 300 van het bestreden besluit blijkt immers duidelijk dat de Commissie in het kader van de vergelijking tussen de door SMBV aan Alki betaalde royalty en de royalty's die eventueel zijn voorzien in de tien overeenkomsten tussen de Starbucksgroep en derden, heeft aangenomen dat het relevante punt voor de vergelijkbaarheid de vraag was of de derde de intellectuele eigendom rechtstreeks op de markt exploiteerde door zijn producten aan eindklanten te verkopen.

307 De niet-gelieerde productieondernemingen 1, 5, 6, 7, 8 en 9 hadden volgens de Commissie echter niet een koffiebrandfunctie die betrekking had op hetzelfde product als de koffiebrandfunctie van SMBV. De Commissie is er dus niet in geslaagd te bewijzen dat deze overeenkomsten voldoende vergelijkbaar waren met de roasting agreement tussen SMBV en Alki.

308 Bijgevolg moeten om deze reden de overeenkomsten tussen de Starbucksgroep en de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 5, 6, 7, 8 en 9 in casu eveneens worden uitgesloten van de vergelijkingsanalyse.

5) Overeenkomst die voorziet in betaling van een royalty voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden

309 Wat de overeenkomst tussen de Starbucksgroep en niet-gelieerde productieonderneming 3 betreft, heeft de Commissie in overweging 148, tweede streepje, van het bestreden besluit gesteld dat niet-gelieerde productieonderneming 3 in het kader van een licentieovereenkomst voor het branden van koffie (roasting license agreement) diensten verleende op het gebied van het branden van koffie. De koffie werd verkocht aan de Starbucksgroep en aan een joint venture in handen van niet-gelieerde productieonderneming 3 en de Starbucksgroep (hierna: „joint venture"), die de Starbuckswinkels in een land buiten de Europese Unie exploiteerde. Niet-gelieerde productieonderneming 3 betaalde volgens de Commissie aan de Starbucksgroep een royalty voor het branden van de koffie, waarvan het bedrag werd vastgesteld per een bepaalde hoeveelheid geproduceerde groene koffie die aan de joint venture werd verkocht.

310 In overweging 301 van het bestreden besluit heeft de Commissie daaraan toegevoegd dat niet-gelieerde productieonderneming 3 alleen een royalty aan de Starbucksgroep betaalde wanneer zij haar productie aan de joint venture verkocht. In dat geval exploiteerde niet-gelieerde productieonderneming 3 „de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden rechtstreeks op de markt via een gelieerde partij", zodat de royaltybetaling de distributie van producten met het Starbucksmerk door de joint venture aan derden „lijkt" te dekken. Deze slotsom wordt haars inziens bevestigd door het feit dat wanneer niet-gelieerde productieonderneming 3 de gebrande koffie aan de Starbucksgroep verkocht in plaats van aan de joint venture, en de distributie en exploitatie van het merk op de markt door de Starbucksgroep geschiedde, er door niet-gelieerde productieonderneming 3 geen royalty werd betaald aan Starbucks voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

311 In dit verband moet worden geconstateerd dat tussen de Commissie en Starbucks vaststaat dat niet-gelieerde productieonderneming 3, wanneer zij haar gebrande koffiebonen aan de joint venture verkoopt voor een bepaald gebied, aan de Starbucksgroep een vergoeding voor de koffiebrandlicentie

betaalt tegen een vast bedrag per hoeveelheid gebrande en verpakte koffie, en dat geen vergoeding voor de koffiebrandlicentie wordt betaald wanneer zij haar gebrande koffiebonen aan Starbucks [*vertrouwelijk*] verkoopt, [*vertrouwelijk*].

312 Deze constatering is duidelijk in strijd met de theorie van de Commissie volgens welke niet-gelieerde productieonderneming 3 geen royalty betaalde op basis van haar licentieovereenkomst met de Starbucksgroep wanneer zij de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet rechtstreeks bij de eindverbruikers op de markt exploiteerde. Zoals Starbucks op goede gronden aanvoert, berust de verplichting van niet-gelieerde productieonderneming 3 om een royalty te betalen uitsluitend op haar verkopen van gebrande koffie aan de winkels op het betrokken grondgebied, ongeacht of de winkels de gebrande koffie al dan niet aan de eindklant distribueren.

313 In deze context betoogt de Commissie dat er een verschil is tussen de situatie van niet-gelieerde productieonderneming 3 en die van SMBV, dat erin bestaat dat niet-gelieerde productieonderneming 3 en de Starbuckswinkels op het betrokken grondgebied in handen zijn van dezelfde entiteit, te weten de moedervennootschap van niet-gelieerde productieonderneming 3. De Commissie voegt daaraan toe dat de royaltybetaling door niet-gelieerde productieonderneming 3 „lijkt" plaats te vinden voor rekening van de joint venture en niet als een vergoeding voor het gebruik door niet-gelieerde productieonderneming 3 van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

314 Allereerst moet worden vastgesteld dat het, zoals is uiteengezet in de punten 194 tot en met 196 hierboven, in beginsel aan de Commissie staat om in het bestreden besluit het bewijs te leveren van het bestaan van steun.

315 Aan deze verplichting is niet voldaan indien de Commissie zich beperkt tot prima-facievaststellingen, zoals in casu het geval is waar zij louter constateert dat de royaltybetaling de distributie van producten met het Starbucksmerk aan derden door de joint venture „lijkt" te dekken of dat die betaling „lijkt" plaats te vinden voor rekening van de joint venture.

316 Vervolgens moet worden opgemerkt dat het door de Commissie genoemde verschil tussen de situatie van SMBV en die van niet-gelieerde productieonderneming 3, te weten het feit dat niet-gelieerde productieonderneming 3 haar gebrande koffie aan de Starbuckswinkels op het betrokken grondgebied verkocht middels de joint venture, niet afdoet aan het feit dat door niet-gelieerde productieonderneming 3 tegen een vast bedrag per hoeveelheid gebrande en verpakte koffie een vergoeding voor de koffiebrandlicentie werd betaald aan de Starbucksgroep. [*vertrouwelijk*].

317 Ten slotte betoogt de Commissie in haar stukken zelf dat niet-gelieerde productieonderneming 3 en de joint venture gelieerde partijen zijn, zodat er geen rechtstreekse vergelijking kan worden gemaakt met de relatie tussen SMBV en de Starbuckswinkels in de EMEA-regio. Deze vaststelling maakt de theorie van de Commissie dat de contractuele relaties tussen niet-gelieerde productieonderneming 3 en de Starbucksgroep vergelijkbaar zouden zijn met de relaties tussen SMBV en Alki en de slotsom zouden rechtvaardigen dat de royalty nul moest zijn, nog zwakker.

318 Kortom, uit het voorgaande blijkt dat, anders dan de Commissie in het bestreden besluit heeft gesteld, niet-gelieerde productieonderneming 3 een koffiebranderij was die een royalty betaalde aan de Starbucksgroep voor het gebruik van intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

319 Bijgevolg moet om de in de punten 289 tot en met 318 hierboven uiteengezette redenen worden vastgesteld dat de Commissie er niet in is geslaagd te bewijzen dat een vergelijking van de contractuele relaties tussen Alki en SMBV met de contractuele relaties tussen de Starbucksgroep en de niet-gelieerde productieondernemingen 1 en 3 tot en met 10 de slotsom rechtvaardigden dat de hoogte van de door SMBV aan Alki betaalde royalty nul had moeten zijn.

6) Overeenkomst met niet-gelieerde productieonderneming 2

320 Blijkens overweging 148, eerste streepje, van het bestreden besluit heeft de Starbucksgroep, om het branden van koffie uit te besteden, twee typen overeenkomsten met niet-gelieerde productieonderneming 2 gesloten, die meerdere keren zijn gewijzigd. Ten eerste heeft een onderneming van de Starbucksgroep in een vóór 2008 gesloten licentieovereenkomst voor technologie een niet-exclusieve licentie verleend aan niet-gelieerde productieonderneming 2 voor het gebruik van onder meer de technologie en knowhow van Starbucks voor de productie en de verkoop van gebrande koffie aan geselecteerde derden met wie Starbucks leveringsovereenkomsten heeft gesloten, te weten, in wezen, niet-gelieerde productieonderneming 5. Als tegenprestatie moest niet-gelieerde productieonderneming 2 de diensten zo verrichten dat de gebrande koffie van hoge kwaliteit was. Hiervoor moest niet-gelieerde productieonderneming 2 onder meer voldoen aan bepaalde door Starbucks vastgestelde normen voor kwaliteitscontrole. In de licentieovereenkomst voor technologie is bepaald dat niet-gelieerde productieonderneming 2 geen vergoedingen hoefde te betalen voor de licentie. Ten tweede was in een overeenkomst voor de levering van groene koffiebonen bepaald dat niet-gelieerde productieonderneming 2 verplicht was om de groene koffiebonen exclusief van de Starbucksgroep aan te kopen tegen een vaste vergoeding per een bepaalde hoeveelheid. De licentieovereenkomst voor technologie en de leveringsovereenkomst zijn met twee verschillende entiteiten binnen de Starbucksgroep gesloten.

321 In de overwegingen 300 en 302 van het bestreden besluit heeft de Commissie daaraan toegevoegd dat niet-gelieerde productieonderneming 2 geen royalty betaalde op grond van haar licentieregeling met de Starbucksgroep als zij de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden niet rechtstreeks op de markt exploiteerde door de producten te verkopen aan eindklanten. Evenwel moet worden vastgesteld dat niet-gelieerde productieonderneming 2, blijkens de omschrijving in overweging 148 van het bestreden besluit, haar gebrande koffie niet aan eindverbruikers verkocht.

322 Aangaande de vraag of niet-gelieerde productieonderneming 2 zich in een situatie bevond die vergelijkbaar was met die van SMBV, moet worden vastgesteld dat de contractuele regeling tussen niet-gelieerde productieonderneming 2 en de Starbucksgroep nauw verband houdt met die tussen niet-gelieerde productieonderneming 5 en de Starbucksgroep. Niet-gelieerde productieonderneming 5 en SMBV hebben immers meerdere jaren vóór de sluiting van de APA een leveringsovereenkomst gesloten waarin de Starbucksgroep zich ertoe verbond gebrande koffiebonen, concentraat en andere koffie-ingrediënten te leveren aan niet-gelieerde productieonderneming 5.

323 Later, doch vóór de sluiting van de APA, hebben niet-gelieerde productieonderneming 5 en SMBV een overeenkomst tot delegatie [*vertrouwelijk*] gesloten, waartoe niet-gelieerde productieonderneming 2 diezelfde dag is toegetreden. [*vertrouwelijk*]

324 [*vertrouwelijk*]

325 [*vertrouwelijk*]

326 Uit deze bepalingen vloeit voort dat de rol van niet-gelieerde productieonderneming 2 verschilde van die van SMBV, die volgens de Commissie een koffiebranderij was die tevens zorgde voor de verkoop van de gebrande koffie aan de Starbuckswinkels. Volgens de delegatieovereenkomst leverde niet-gelieerde productieonderneming 2 immers aan niet-gelieerde productieonderneming 5, teneinde de Starbucksgroep in staat te stellen te voldoen aan haar contractuele verplichtingen jegens laatstgenoemde, zoals deze voortvloeiden uit de leveringsovereenkomst.

327 In deze context dient in herinnering te worden gebracht dat de Commissie in het bestreden besluit de contractuele regeling tussen de Starbucksgroep en niet-gelieerde productieonderneming 2 heeft gekwalificeerd als een uitbestedingscontract (zie punt 320 hierboven). Zoals in punt 236 hierboven is uiteengezet, beperkt een dergelijke opdrachtnemer zich er echter toe om het branden uit te voeren

overeenkomstig de instructies van de opdrachtgever teneinde te voldoen aan de op hem rustende contractverplichting om de gebrande koffie te leveren. In die omstandigheden doet de koffiebrander niets anders dan de technische voorschriften van de opdrachtgever volgen.

328 Vastgesteld zij dat de Commissie in het bestreden besluit niet voldoende gegevens aanvoert die erop duiden dat een dergelijk uitbestedingscontract, met het oog op de bepaling van de hoogte van de royalty, vergelijkbaar zou zijn met de overeenkomst tussen SMBV en Alki.

329 Hoe dan ook, gesteld al dat met het oog op de bepaling van de hoogte van de royalty de contractuele regelingen tussen de Starbucksgroep en niet-gelieerde productieonderneming 2 vergelijkbaar zouden zijn met die welke zijn aangegaan tussen SMBV en Alki, heeft de Commissie zich er in overweging 302 van het bestreden besluit toe beperkt het argument van Starbucks af te wijzen dat een hogere opslag op de kosten van de groene koffiebonen die niet-gelieerde productieonderneming 2 aan de Starbucksgroep betaalde, een „verkapte" vergoeding voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden vormde. In deze context heeft zij ten eerste gesteld dat de opslag volledig „lijkt" te zijn afgewenteld op niet-gelieerde productieonderneming 5. Ten tweede heeft zij betoogd dat „er geen aanwijzingen [waren] 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 [de Starbucksgroep] en [niet-gelieerde productieonderneming 5] werd gesloten".

330 Evenwel doet hetgeen is uiteengezet in overweging 302 van het bestreden besluit geenszins af aan de vaststelling dat de positie van niet-gelieerde productieonderneming 2 als „opdrachtnemer" niet toereikend is om tot de slotsom te komen dat SMBV, als verkoper van haar gebrande koffie, geen enkele royalty had moeten betalen voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

331 Wat voorts de vraag betreft of de hogere opslag op de kosten van de groene koffiebonen die door niet-gelieerde productieonderneming 2 werd betaald aan de Starbucksgroep een vergoeding vormde voor intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden, moet worden opgemerkt dat het argument van de Commissie dat de hogere opslag op de kosten van de groene koffiebonen die door niet-gelieerde productieonderneming 2 werd betaald, „lijkt" te worden doorgegeven aan niet-gelieerde productieonderneming 5, speculatief is en als zodanig niet uitsluit dat er door niet-gelieerde productieonderneming 2 daadwerkelijk een vergoeding voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden aan de Starbucksgroep werd betaald.

332 Verschillende gegevens doen daarentegen twijfel rijzen met betrekking tot het argument van de Commissie dat er in casu door niet-gelieerde productieonderneming 2 geen enkele vergoeding voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden werd betaald aan de Starbucksgroep.

333 In de eerste plaats moet worden vastgesteld dat bovenal het niveau van de prijs voor de door SMBV geleverde groene koffiebonen die door niet-gelieerde productieonderneming 2 werd betaald aan de Starbucksgroep, hoog lijkt gelet op de door Starbucks in voetnoot 189 van het verzoekschrift in zaak T-636/16 aangevoerde cijfers. De Commissie betwist deze cijfers niet. Overigens heeft de Commissie in overweging 302 van het bestreden besluit niet de stelling van de Starbuckscontacten betwist dat die prijs hoog was.

334 In de tweede plaats betoogt de Commissie dat zij in het bestreden besluit heeft geconstateerd dat de licentieovereenkomst voor de technologie niet preciseerde dat niet-gelieerde productieonderneming 2 geen enkele royalty hoefde te betalen voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden. Zij meent dat het derhalve aan het Koninkrijk der Nederlanden en aan

Starbucks stond om te bewijzen dat het verschil in de prijzen van groene koffiebonen een „verkapte" vergoeding voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden was, waarin zij niet zijn geslaagd.

335 In herinnering moet worden gebracht dat de OESO-richtlijnen, in de versies van 1995 en 2010, waarop de Commissie haar vergelijkbaarheidsanalyse baseert, in paragraaf 6.17 uitdrukkelijk bepalen dat de tegenprestatie voor het gebruik van een onlichamelijke zaak kan worden begrepen in de voor de verkoop van producten gefactureerde prijs wanneer, bijvoorbeeld, een onderneming aan een andere onderneming niet-afgewerkte producten verkoopt en daarbij aan laatstgenoemde haar ervaring voor de verdere bewerkingen van die producten ter beschikking stelt. In deze context moet worden vastgesteld dat de Commissie terecht betoogt dat een prijsverschil in beginsel verschilt van een royalty, die potentieel andere fiscale consequenties heeft, hetgeen overigens in wezen ook staat in paragraaf 6.19 van de OESO-richtlijnen in de versie van 2010.

336 In casu blijkt duidelijk uit het bestreden besluit dat Starbucks tijdens de administratieve procedure had aangevoerd dat de hogere opslag op de kosten van de groene koffiebonen die niet-gelieerde productieonderneming 2 aan de Starbucksgroep betaalde, een vergoeding voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden vormde.

337 In die omstandigheden konden de argumenten van de Starbuckscontacten die zijn aangevoerd tijdens de administratieve procedure, niet worden afgewezen op basis van enkel de vaststelling dat de licentieovereenkomst voor de technologie bepaalde dat niet-gelieerde productieonderneming 2 geen royalty hoefde te betalen voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

338 In de derde plaats, hoewel de Commissie terecht stelt dat de levering van groene koffiebonen en het sublicentiëren van de intellectuele eigendom afzonderlijke transacties zijn op basis van twee overeenkomsten die zijn gesloten met verschillende tegenpartijen binnen de Starbucksgroep, neemt dit niet weg dat er in de licentieovereenkomst voor technologie tussen de Starbucksgroep en niet-gelieerde productieonderneming 2, [*vertrouwelijk*].

339 In de vierde plaats voegt de Commissie daar in wezen aan toe dat er voor het prijsverschil tussen de groene koffiebonen die werden gekocht respectievelijk door niet-gelieerde productieonderneming 2 en door SMBV, andere verklaringen kunnen worden gegeven, zoals om te beginnen de sterke onderhandelingspositie van Starbucks [*vertrouwelijk*], vervolgens het feit dat niet-gelieerde productieonderneming 2 haar groene koffiebonen niet rechtstreeks bij SCTC inkoopt maar bij Starbucks [*vertrouwelijk*], die ze inkoopt bij SCTC en aan haar doorverkoopt, hetgeen tevens tot een extra opslag op de kostprijs kan leiden om de door Starbucks [*vertrouwelijk*] toegevoegde waarde te dekken, of, ten slotte, het verschil in de leveringsvoorwaarden.

340 Allereerst moet worden opgemerkt dat het argument van de Commissie dat Starbucks [*vertrouwelijk*] een dermate sterke onderhandelingspositie had ten opzichte van niet-gelieerde productieonderneming 2, dat zij een veel hogere prijs kon vragen dan die welke zij van [*vertrouwelijk*] SMBV kon verkrijgen, niet overtuigend is.

341 Vervolgens betoogt de Commissie weliswaar dat het feit dat niet-gelieerde productieonderneming 2 haar groene koffiebonen niet rechtstreeks bij SCTC inkoopt maar bij Starbucks [*vertrouwelijk*], die ze inkoopt bij SCTC en aan haar doorverkoopt, eveneens tot een extra opslag op de kostprijs kon leiden om [*vertrouwelijk*] te dekken, doch verklaart zij niet [*vertrouwelijk*]. Starbucks antwoordt in dit verband dat SCTC het volledige leveringsproces op zich neemt, wat het vervoer van de koffiebonen omvat vanaf de haven van oorsprong tot de haven van bestemming waar zij, zonder enige verwerking, worden geleverd aan niet-gelieerde productieonderneming 2. Voorts is volgens Starbucks om redenen van administratieve doelmatigheid [*vertrouwelijk*]. Dit argument van de Commissie moet dus eveneens worden afgewezen.

342 Ten slotte betoogt de Commissie dat er een verschil is in de voorwaarden voor de levering van de groene koffiebonen die golden voor niet-gelieerde productieonderneming 2 en voor SMBV. Zij voert aan dat Starbucks [*vertrouwelijk*] de groene koffiebonen aan niet-gelieerde productieonderneming 2 verkoopt tegen de CIF-prijs (cost, insurance and freight) in de haven van binnenkomst van het grondgebied waar zij haar economische activiteit uitoefent, terwijl de groene koffiebonen die SMBV verwerft bij SCTC, worden geleverd tegen de FOB-prijs (free on board) in de haven van Amsterdam (Nederland). Evenwel moet worden vastgesteld, ten eerste, dat de Commissie geen cijfers verschaft ter onderbouwing van haar stelling dat het verschil in de kosten voor een levering tegen een FOB-prijs ten opzichte van een CIF-prijs aanzienlijk kan zijn. Ten tweede betoogt Starbucks op haar beurt dat het verschil in de kosten tussen een levering tegen een FOB-prijs en een levering tegen een CIF-prijs te gering is om de „hogere opslag" te verklaren. De Commissie is er dus niet in geslaagd haar stelling te bewijzen dat de „hogere opslag" geen vergoeding kon vormen, zelfs niet gedeeltelijk, voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden omdat die volledig te wijten zou zijn aan het verschil in de leveringsvoorwaarden tussen de betrokken overeenkomsten.

343 In die omstandigheden kon de Commissie noch op basis van de beknopte motivering in overweging 302 van het bestreden besluit noch op basis van de andere door haar verstrekte verklaringen, die door Starbucks zijn betwist, tot de slotsom komen dat de overeenkomsten tussen de Starbucksgroep en niet-gelieerde productieonderneming 2 rechtens genoegzaam bewezen dat deze onderneming aan de Starbucksgroep geen enkele vergoeding betaalde voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

344 Daaruit volgt dat de Commissie er op basis van hetgeen is uiteengezet in het bestreden besluit niet in is geslaagd rechtens genoegzaam te bewijzen dat de overeenkomst tussen de Starbucksgroep en niet-gelieerde productieonderneming 2 de opvatting rechtvaardigde dat de door SMBV aan Alki betaalde royalty nihil had moeten zijn.

345 Samengevat volgt hieruit dat de Commissie er niet in is geslaagd om op basis van haar vergelijking met de met de tien niet-gelieerde productieondernemingen gesloten overeenkomsten te bewijzen dat de royalty nihil had moeten zijn. De met de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 3, 4, 7, 8, 9 en 10 zijn immers gesloten na de vaststelling van de APA. De overeenkomsten met de niet-gelieerde productieondernemingen 5, 6 en 7 betreffen ondernemingen die geen koffie branden. De overeenkomsten met de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 4, 8, 9 en 10 zijn geen wederverkoopovereenkomsten. De overeenkomsten met de niet-gelieerde productieondernemingen 1, 5, 6, 7, 8 en 9 betreffen andere producten dan gebrande koffie en de overeenkomst met niet-gelieerde productieonderneming 3 duidt op de mogelijkheid van een royaltybetaling. Met betrekking tot de analyse van de met niet-gelieerde productieonderneming 2 gesloten overeenkomst, zijn de beknopte en speculatieve argumenten van de Commissie ontoereikend om te bewijzen dat deze onderneming aan de Starbucksgroep geen vergoeding betaalde voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

346 Bijgevolg volgt uit de overwegingen in de punten 288 tot en met 345 hierboven dat de Commissie niet heeft bewezen dat de toepassing van de CUP-methode, op basis van een vergelijking met de tussen de Starbucksgroep en de tien niet-gelieerde productieondernemingen gesloten overeenkomsten, tot de conclusie zou hebben geleid dat de door SMBV aan Alki betaalde royalty voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden, indien deze onder marktvoorwaarden was vastgesteld, nihil had moeten zijn.

g) Overeenkomsten tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen

347 De Commissie heeft de door SMBV aan Alki betaalde royalty ook vergeleken met hetgeen was voorzien in verscheidene overeenkomsten tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen. De Commissie was van mening dat uit deze vergelijkende analyse bleek dat door SMBV aan Alki geen enkele royalty had moeten worden betaald voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden.

348 Uit overweging 309 van het bestreden besluit blijkt immers dat de Commissie, teneinde te bepalen of SMBV aan Alki een zakelijke royalty heeft betaald voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden, de overeenkomst tussen Alki en SMBV heeft vergeleken met verscheidene overeenkomsten tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen. In deze context heeft de Commissie verwezen naar de antwoorden van Melitta, Dallmayr en onderneming Y.

349 Starbucks betwist de analyse van de Commissie. Zij meent dat de overeenkomsten betreffende Melitta en onderneming X „overeenkomsten zijn waarbij de loonproducent of contractproducent, anders dan SMBV, de eindproducten aan zijn principaal levert en niet rechtstreeks aan de klanten van de principaal". Hierdoor verschillen die overeenkomsten volgens haar fundamenteel van de roasting agreement en is het onderzoek ervan dus irrelevant in het onderhavige geval. Derhalve moet worden onderzocht of deze drie contractuele relaties vergelijkbaar waren met de roasting agreement tussen SMBV en Alki.

350 Wat in de eerste plaats Melitta betreft, heeft de Commissie er in overweging 306 van het bestreden besluit op gewezen dat deze concurrent van Starbucks aan haar had uitgelegd dat zij geen royalty ontving van de derden waaraan zij het branden van koffie uitbesteedde, ook al stelde zij haar brandcurves aan hen ter beschikking.

351 In dit verband moet worden opgemerkt dat blijkens de overwegingen 207 en 208 van het bestreden besluit Melitta het branden van koffie in bepaalde situaties waarin de brandcapaciteiten waren uitgeput, het branden van koffie uitbesteedde (outsourcing). Evenwel vloeit uit deze omschrijving niet voort dat de derde koffiebranderij daadwerkelijk gebrande koffie verkocht aan winkels of aan andere verbruikers.

352 Derhalve moet worden vastgesteld dat de situatie van Melitta volgens de vaststellingen in het bestreden besluit niet vergelijkbaar is met die van SMBV.

353 Wat in de tweede plaats onderneming Y betreft, die deel uitmaakt van een concern, heeft de Commissie er in de overwegingen 211 en 307 van het bestreden besluit op gewezen dat deze onderneming de koffie liet branden door een onderneming van het concern die werd aangeduid als loonproducent en dat deze koffiebranderij geen royalty betaalde aan het concern.

354 Vastgesteld moet worden dat blijkens deze omschrijving de koffiebranderij van het concern waarvan onderneming Y deel uitmaakte, actief was als loonproducent. De koffiebranderij verwerkte de groene koffiebonen voor rekening van een andere onderneming binnen het concern waarvan onderneming Y deel uitmaakte. Dat betekent dat de koffiebranderij geen gebrande koffie verkocht aan winkels of andere verbruikers.

355 Uit de vaststellingen in het bestreden besluit volgt dus dat de situatie van onderneming Y niet vergelijkbaar is met die van SMBV.

356 Wat in de derde plaats Dallmayr betreft, is in overweging 308 van het bestreden besluit uiteengezet dat deze concurrent de betaling van een royalty door een onderneming die de koffie brandt ongebruikelijk achtte, omdat zij eerder zou verwachten dat de klanten de koffiebranderij betalen en niet omgekeerd. Blijkens de overwegingen 204 en 205 van het bestreden besluit heeft Dallmayr immers gesteld dat het

branden van koffie ofwel als afzonderlijke activiteit wordt uitgevoerd ofwel verticaal geïntegreerd is in een bedrijf. Zij preciseerde dat de aankoopfunctie „doorgaans" is geïntegreerd met het koffiebranden. Dallmayr meende dus dat de betaling van een royalty door een derde die diensten verricht op het gebied van koffiebranden eerder ongebruikelijk is. Dallmayr zou eigenlijk verwachten dat de klant de koffiebrander betaalt, en niet omgekeerd.

357 In dit verband moet worden opgemerkt dat Dallmayr enkel stelt dat zij de betaling van een royalty op het gebied van koffiebranden „eerder ongebruikelijk" acht. Deze stelling sluit niet uit dat een dergelijke royalty toch kan zijn voorzien. De verklaringen van Dallmayr weerspreken dus niet het bestaan van een royalty zoals die welke door SMBV wordt betaald.

358 Uit de overwegingen in de punten 347 tot en met 357 hierboven volgt dus dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de overeenkomsten tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen, die in het bestreden besluit zijn genoemd, relevant waren voor de analyse van de situatie van SMBV. Aan de hand van de constateringen daarover in het bestreden besluit kan niet worden geconcludeerd dat deze overeenkomsten vergelijkbaar waren met de roasting agreement. Dus zelfs gesteld dat het juist zou zijn dat er in het kader van de overeenkomsten tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen geen enkele royalty werd betaald, zou deze omstandigheid niet volstaan om te bewijzen dat er voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden door SMBV geen enkele royalty had moeten worden betaald aan Alki.

359 Om de in de punten 279 tot en met 358 hierboven uiteengezette redenen moet derhalve worden vastgesteld dat de Commissie niet op de wijze zoals voorgeschreven in de in de punten 194 tot en met 196 hierboven weergegeven rechtspraak heeft bewezen dat de royalty nihil had moeten zijn. Bijgevolg moeten de beroepen van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks op deze grondslag worden toegewezen voor zover zij betrekking hebben op de tweede redeneerlijn van het bestreden besluit. Hierdoor hoeven de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks waarmee zij de afwijzing betwisten van de argumenten die door hen tijdens de administratieve procedure waren aangevoerd om het bestaan van de royalty te rechtvaardigen, niet te worden onderzocht (zie punt 230 hierboven).

h) Argument dat het niveau van de royalty minder hoog had moeten zijn dan het niveau waarop die royalty was goedgekeurd in de APA

360 Zoals is uiteengezet in punt 229 hierboven, heeft de Commissie er in het bestreden besluit op gewezen dat de variabele aard van de royalty gedurende de periode van 2006 tot en met 2014 een „eerste aanwijzing" was dat de hoogte van die betaling geen verband hield met de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden. In dit verband heeft de Commissie ter terechtzitting toegelicht dat uit de overwegingen 287 tot en met 289 en voetnoot 146 van het bestreden besluit bleek dat de royalty minder hoog had moeten worden vastgesteld dan in de APA was goedgekeurd.

361 Om te beginnen moet worden vastgesteld dat de Commissie in overweging 287 van het bestreden besluit enkel bepaalde constateringen uit het inleidingsbesluit heeft herhaald, echter zonder enige gevolgtrekking daaruit voor het bestreden besluit. Vervolgens heeft de Commissie in overweging 288 van het bestreden besluit uitgelegd dat zij voor de periode van 2006 tot en met 2014 heeft berekend hoeveel het jaarlijkse bedrag van de door SMBV aan Alki betaalde royalty vertegenwoordigde als percentage van de jaarlijkse verkoop van gebrande koffie door SMBV aan de winkels, hetgeen haar twijfels over de schommelingen van de royalty had bevestigd. Ten slotte heeft de Commissie in overweging 289 van het bestreden besluit daaraan toegevoegd dat de variabele aard van de royalty een „eerste aanwijzing" was dat de hoogte van die betaling geen verband hield met de waarde van de intellectuele eigendom waarvoor de royalty werd betaald. Voetnoot 146 van het bestreden besluit

vermeldt in wezen dat „[t]er illustratie, […] [i]n geen enkele van de overeenkomsten [die door de Commissie zijn onderzocht], […] een vergoeding [werd] betaald voor koffiebrandtechnologie die op de markt in licentie werd gegeven”.

362 Noch de overwegingen 287 tot en met 289 van het bestreden besluit noch voetnoot 146 van dat besluit bevatten dus enig argument dat het niveau van de royalty minder hoog had moeten zijn dan dat waarop die royalty was goedgekeurd in de APA. In die overwegingen wordt immers enkel vastgesteld, ten eerste, dat de variabele aard van de royalty erop wijst dat die geen verband hield met de waarde van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden en, ten tweede, dat die royalty helemaal niet had moeten worden betaald.

363 Daarentegen moet worden geconstateerd dat uit met name de overwegingen 290, 318, 339 en 445 van het bestreden besluit blijkt dat de Commissie heeft vastgesteld dat de royalty precies nul had moeten zijn. A fortiori heeft de Commissie in overweging 340 van het bestreden besluit gepreciseerd dat de hoogte van deze royalty niet hoefde te worden geraamd en dat, met andere woorden, de winst die als een royalty voor de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden door SMBV naar Alki is verschoven, volledig belastbaar had moeten zijn in Nederland.

364 Uit deze overwegingen vloeit voort dat het bestreden besluit geen enkele voor het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks aanwijsbare overweging bevat volgens welke de royalty lager had moeten worden vastgesteld dan in de APA is goedgekeurd.

365 Zelfs gesteld al dat uit het bestreden besluit voldoende duidelijk zou blijken dat het niveau van de royalty minder hoog had moeten worden vastgesteld dan het niveau waarop die royalty is goedgekeurd in de APA, betwisten het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks hoe dan ook in wezen het argument van de Commissie dat de hoogte van de royalty losstaat van de economische waarde ervan.

366 In deze context moet worden opgemerkt dat ongetwijfeld niet kan worden ontkend dat de variabele aard van de royalty vragen doet rijzen over de economische rationaliteit van die royalty. In casu hebben het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks immers geen enkele overtuigende verklaring verstrekt die de keuze voor een ongebruikelijke methode voor de bepaling van de royalty rechtvaardigt.

367 Evenwel impliceert de residuele aard van die royalty louter dat die in beginsel is berekend op basis van de hoogte van de andere relevante lasten en inkomsten en van een raming van de hoogte van de belastbare winst van SMBV. Indien deze parameters correct zijn bepaald, sluit het enkele feit dat de royalty residueel van aard is niet uit dat de hoogte van de residuele royalty kan overeenkomen met de economische waarde ervan.

368 Vastgesteld zij dat de constateringen in de overwegingen 287 tot en met 289 van het bestreden besluit niet volstonden om te bewijzen dat de royalty gedurende de gehele periode van 2006 tot en met 2014 lager had moeten worden vastgesteld dan is goedgekeurd in de APA, met name omdat het bestreden besluit niet preciseert welke hoogte van de royalty de Commissie passend zou hebben geacht.

369 Bovendien heeft de Commissie in de context van de vaststelling in overweging 289 van het bestreden besluit verwezen naar voetnoot 146 van het bestreden besluit, waarin het volgende is vermeld:

„[U]it 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."

370 In dit verband moet worden vastgesteld, ten eerste, dat deze overwegingen enkel zijn gegeven „ter illustratie", ten tweede, dat de Commissie weliswaar betoogt dat een royalty werd betaald „voor sectoren waarbij alleen technologie in licentie werd gegeven" en dat er voorbeelden waren waarin „dergelijke technologie […] in licentie [werd] gegeven in combinatie met merken", doch niet uitlegt wat de passende hoogte van een dergelijke royalty zou zijn, en, ten derde, dat de Commissie niet heeft uitgelegd waarom zij meende dat de gegevens over 2015 redelijkerwijs voorzienbaar waren op het tijdstip van de sluiting van de APA in 2008.

371 De Commissie heeft haar stelling dat de hoogte van de royalty in de periode van 2006 tot en met 2014 geen verband hield met de waarde van de intellectuele eigendom waarvoor die royalty werd betaald, en dat daardoor een economisch voordeel werd toegekend aan SMBV, dus niet rechtens genoegzaam bewezen.

372 Daaruit volgt dat het argument van de Commissie dat zij in het bestreden besluit zou hebben bewezen dat de royalty minder hoog had moeten worden vastgesteld dan in de APA is goedgekeurd, moet worden afgewezen.

373 Bijgevolg moeten het tweede onderdeel van het derde middel in zaak T-760/15 en het vierde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 worden aanvaard, voor zover het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks betwisten dat de Commissie in het kader van de tweede redeneerlijn zou hebben bewezen dat de door SMBV aan Alki betaalde royalty nul had moeten zijn en dat daaruit een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU voortvloeide, zonder dat het argument van Starbucks dat de Commissie verplicht was een range voor een zakelijke royalty te bepalen, hoeft te worden onderzocht.

3. Jaarlijkse bepaling van de kosten van de groene koffiebonen (derde redeneerlijn)

374 Het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks voeren in wezen twee grieven aan tegen de analyse die de Commissie heeft gegeven in het kader van de derde redeneerlijn in het bestreden besluit, volgens welke de hoogte van de prijs van de groene koffiebonen overgewaardeerd was, terwijl de vraag of het een zakelijke prijs was in de APA niet was onderzocht. Met de eerste grief betoogt Starbucks dat de derde redeneerlijn betrekking heeft op een kostenfactor van SMBV die buiten de reikwijdte van de betwiste maatregel, zoals omschreven in het bestreden besluit, viel. Met de tweede grief betwisten het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks de vaststelling dat de omvang van de opslag die werd toegepast op de kosten van de door SCTC aan SMBV verkochte groene koffiebonen niet zakelijk was.

a) Vraag of de prijs van de groene koffiebonen buiten de reikwijdte van de betwiste maatregel vielen

375 Wat de eerste grief betreft betoogt Starbucks in wezen dat de derde redeneerlijn van de Commissie, betreffende de prijs van de groene koffiebonen, ziet op een factor van de kosten van SMBV die buiten de reikwijdte van de betwiste maatregel zoals omschreven in het bestreden besluit viel. Starbucks merkt op dat de Commissie de kwestie van de prijs van de groene koffiebonen immers niet heeft onderzocht door uit te gaan van het tijdstip waarop de APA werd gesloten, te weten in april 2008. Zij voegt daar in de repliek aan toe dat bepaalde in het verweerschrift in zaak T-636/16 aangevoerde argumenten erop wijzen dat de door de Commissie genoemde belastingvoordelen die het gevolg zijn van de prijs van de groene koffiebonen voor 2011 tot en met 2014, niet kunnen worden toegeschreven aan de APA. De gestelde uit de prijs van de groene koffiebonen voortvloeiende belastingvoordelen kunnen immers niet worden toegeschreven aan de APA maar aan de jaarlijkse aangiften waarbij deze prijzen zijn goedgekeurd en vallen dus buiten de reikwijdte van „het bestreden besluit".

376 De Commissie betoogt dat uit het bestreden besluit alsmede uit het verweerschrift in zaak T-636/16 duidelijk blijkt dat de prijs van de groene koffiebonen had moeten worden onderzocht om vast te stellen of deze prijs te hoog was en tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV leidde.

377 Met betrekking tot de reikwijdte van de betwiste maatregel zoals deze is omschreven in het bestreden besluit, moet worden vastgesteld dat volgens artikel 1 van het bestreden besluit de maatregel die steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt en die door het Koninkrijk der Nederlanden in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering is gebracht, de APA is „die Nederland op 28 april 2008 met [SMBV] heeft gesloten". Blijkens deze bepaling en de definitie in overweging 40 van het bestreden besluit is de betwiste maatregel dus uitsluitend de APA.

378 In dit verband vloeit uit de bepalingen van de APA voort (zie punten 12 tot en met 16 hierboven) dat daarin de methode is vastgelegd voor de berekening van de vergoeding van SMBV voor haar productie- en distributieactiviteiten, die dient om de heffingsgrondslag te bepalen voor de betaling van de Nederlandse vennootschapsbelasting door SMBV. In deze context verwijst de APA weliswaar naar de prijs van de door SMBV aan SCTC betaalde groene koffiebonen door vast te stellen dat deze kosten zijn uitgesloten van de kostengrondslag van SMBV, doch regelt de APA niet de vraag hoe hoog de verrekenprijzen voor de aankoop van de groene koffiebonen zouden moeten worden vastgesteld. De vraag of de kostprijs van de groene koffiebonen deel uitmaakt van de kostenbasis voor de berekening van de heffingsgrondslag moet immers worden onderscheiden van de vraag wat het bedrag is van de verrekenprijs van die transacties die daadwerkelijk is bepaald voor een gegeven jaar. De APA bevat geen enkel gegeven aan de hand waarvan dat bedrag kan worden bepaald, zodat de Nederlandse autoriteiten in het kader van de APA met betrekking tot de groene koffiebonen noch de verrekenprijsmethode noch de hoogte van de prijs hebben goedgekeurd.

379 Gepreciseerd moet worden dat nu de hoogte van de prijs voor de aankoop van de groene koffiebonen niet in de APA is bepaald, de jaarlijkse vaststelling van de prijs van de groene koffiebonen, met name voor 2011 tot en met 2014, in voorkomend geval had moeten gebeuren in het kader van de jaarlijkse belastingaanslagen.

380 Daaruit volgt dat de APA geen betrekking had op de jaarlijkse vaststelling van de hoogte van de kosten van de groene koffiebonen en dat die vaststelling dus buiten de reikwijdte van de betwiste maatregel viel. Aan deze constatering wordt niet afgedaan door de argumenten van de Commissie.

381 De Commissie meent in de eerste plaats dat de APA, die de betwiste maatregel is, vooraf de verrekenprijs voor de groene koffiebonen had moeten bepalen vanaf het belastingjaar 2011. Volgens overweging 447 van het bestreden besluit had de boekhoudkundige winst van SMBV uit de kosten van de groene koffiebonen voor de belastingjaren vanaf 2011 hoger moeten worden vastgesteld. Blijkens de overwegingen 360 en 361 van het bestreden besluit is volgens de Commissie in het verrekenprijzenrapport verzuimd de vraag te onderzoeken of de door SMBV aan SCTC betaalde prijs van de groene koffiebonen zakelijk was. Volgens de Commissie „betekent" dit dat de in dat rapport voorgestelde methode om de belastbare winst van SMBV te bepalen, SMBV een selectief voordeel verleent. Bovendien heeft de Commissie in overweging 348 van het bestreden besluit betoogd dat in de APA in 2008 een zakelijke prijs had moeten worden vastgesteld, waarvan in 2011 niet kon worden afgeweken, met name door een verhoging van de opslag, tenzij die prijs in de APA werd vervangen of gewijzigd.

382 Evenwel moet worden vastgesteld dat het verrekenprijzenrapport geen enkel onderzoek bevat van de verrekenprijzen die van toepassing zijn op specifieke transacties zoals de door SCTC van SMBV gevraagde prijs voor de groene koffiebonen. Het zet daarentegen de methode uiteen voor de berekening van de vergoeding van SMBV voor haar productie- en distributieactiviteiten, die de heffingsgrondslag voor de Nederlandse vennootschapsbelasting vormt.

383 De APA bestaat enkel in de verkrijging van een bevestiging, vooraf, van de fiscale behandeling van een belastingplichtige. Een ruling zoals de APA bestrijkt niet noodzakelijkerwijs alle aspecten van de fiscale behandeling van een belastingplichtige, maar kan beperkt blijven tot het behandelen van bepaalde precieze kwesties. Uit bladzijde 28 van het verrekenprijzenrapport blijkt trouwens dat de belastingadviseur van de Starbucksgroep van mening was dat de transacties inzake de groene koffiebonen verschilden van die waarvoor de APA was gevraagd.

384 Ten eerste heeft de Commissie geen enkel gegeven aangedragen dat erop wijst dat volgens het Nederlandse recht, dat in dat opzicht het relevante recht is, de vraag of de hoogte van de door SMBV aan SCTC betaalde prijs voor de groene koffiebonen zakelijk was, in de APA had moeten worden onderzocht.

385 Ten tweede betekent het enkele feit dat in de APA niet vooraf een hoogte van de verrekenprijs voor de groene koffiebonen is bepaald op zich niet dat de APA, door een methode voor de bepaling van de vergoeding van SMBV vast te leggen, aan SMBV een voordeel zou hebben verleend voor haar productie- en distributieactiviteiten.

386 In de tweede plaats merkt de Commissie in haar stukken op dat de technische uitvoering van de APA, middels de jaarlijkse belastingaanslagen, eveneens steunverlening vormt. Die vaststelling volgt echter niet uit het bestreden besluit. De Commissie verwijst in dit verband naar artikel 1 van het bestreden besluit, waarin wordt verwezen naar het feit dat SMBV op grond van de APA „gedurende tien jaar jaarlijks de door haar in [het Koninkrijk der Nederlanden] verschuldigde vennootschapsbelasting kan bepalen”. De Commissie voegt daaraan toe dat in het bestreden besluit veelvuldig wordt verwezen naar de belastbare winst van SMBV zoals bepaald in de APA. Volgens haar zou de APA geen enkele waarde hebben tenzij deze wordt gebruikt voor de „voorbereiding van de belastingaangiften”. In dit verband verwijst zij naar overweging 225 van het bestreden besluit waarin is vermeld dat de APA impliceert dat de Nederlandse belastingdienst de door Starbucks voorgestelde winsttoerekening aanvaardt, op basis waarvan SMBV de vennootschapsbelasting bepaalt die zij jaarlijks aan Nederland verschuldigd is.

387 Anders dan de Commissie stelt, zoals hierboven omschreven, moet worden vastgesteld dat de jaarlijkse belastingaanslagen betreffende SMBV niet louter de technisch uitvoering van de APA vormen. Hoewel de APA en het verrekenprijzenrapport, waarop de APA is gebaseerd, inderdaad vooraf de methode voor de berekening van de belastbare winst van SMBV voor de Nederlandse vennootschapsbelasting bepalen, konden daarmee geenszins de jaarlijkse inkomsten en lasten worden voorzien die door SMBV werden aangegeven met het oog op de werkelijke transacties die gedurende het betrokken jaar hebben plaatsgevonden.

388 Bovendien is de stelling van de Commissie dat de technische uitvoering van de APA middels de jaarlijkse belastingaanslagen eveneens steunverlening vormt, onjuist. De jaarlijkse aanslagen die uitvoering geven aan de APA maken immers geen deel uit van de betrokken maatregel zoals omschreven door de Commissie, te weten de APA, zoals blijkt uit artikel 1 van het bestreden besluit. Meer in het bijzonder is in de APA niet de belastbare winst van SMBV op basis van de kosten van de groene koffiebonen bepaald en is daarin evenmin de kwestie van de jaarlijkse vaststelling van de kosten van de groene koffiebonen behandeld. Voorts heeft de Commissie nergens in het bestreden besluit de Nederlandse autoriteiten verweten dat zij een voordeel hadden toegekend aan SMBV wegens de uitsluiting van de kosten van de groene koffiebonen van de heffingsgrondslag, maar heeft zij enkel bezwaar gemaakt tegen het feit dat de hoogte van de prijs ervan niet werd gecontroleerd door de Nederlandse belastingautoriteiten.

389 Hoe dan ook moet worden geconstateerd dat niets de Commissie zou hebben belet de betwiste maatregel ruimer te omschrijven, zodat de jaarlijkse belastingaanslagen betreffende SMBV daardoor zouden zijn bestreken. Zij heeft de reikwijdte van de betwiste maatregel echter beperkt tot de APA.

390 Bovendien is in punt 248 hierboven uiteengezet dat de APA kon worden ingetrokken of gewijzigd tijdens de looptijd ervan, van 2007 tot en met 2017. Opgemerkt moet worden dat de Commissie in het bestreden besluit niet van mening was dat het feit dat de Nederlandse autoriteiten de APA gedurende de looptijd ervan niet hadden ingetrokken of gewijzigd op grond dat de kosten van de groene koffiebonen buitensporig waren, SMBV een voordeel had verleend.

391 Bijgevolg moet de grief dat de derde redeneerlijn betrekking heeft op een factor van de kosten van SMBV die buiten de reikwijdte van de betwiste maatregel viel, worden aanvaard. Aangezien de hoogte van de kosten van de groene koffiebonen voor de belastingjaren vanaf 2011 geen deel uitmaakte de betwiste maatregel, kon de Commissie niet verlangen dat het Koninkrijk der Nederlanden, overeenkomstig artikel 2, lid 1, van het bestreden besluit, gelezen in samenhang met de overwegingen 447 en 448 ervan, het verschil terugvordert tussen het daadwerkelijk uit hoofde van de vennootschapsbelasting betaalde bedrag en het bedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien de boekhoudkundige winst van SMBV uit de kosten van de groene koffiebonen voor de belastingjaren vanaf 2011 hoger was vastgesteld.

b) Vraag of de hoogte van de opslag op de kosten van de door SCTC aan SMBV verkochte groene koffiebonen al dan niet zakelijk was

392 Zelfs gesteld dat de derde redeneerlijn betrekking heeft op een factor van de kosten van SMBV die werd bestreken door de betwiste maatregel, moet hoe dan ook worden vastgesteld dat ook de tweede in punt 374 hierboven uiteengezette grief moet worden aanvaard. Meteen moet immers in herinnering worden gebracht dat de kostprijs van de door SMBV ingekochte groene koffiebonen is uitgesloten van de in de APA bepaalde kostengrondslag van SMBV. De door SMBV aan SCTC te betalen prijs voor de groene koffiebonen bestaat in wezen uit de kosten van de goederen en een opslag op die kosten.

393 Het bestreden besluit zet uiteen dat voor de periode van 2005 tot en met 2010 de gemiddelde opslag op de kosten van de door SCTC geleverde groene koffiebonen [*vertrouwelijk*] % bedroeg terwijl die voor de periode van 2011 tot en met 2014 [*vertrouwelijk*] % bedroeg. De overeenkomende gemiddelde brutomarge op de kostprijs van de verkochte goederen voor de periode van 2005 tot en met 2010 bedroeg [*vertrouwelijk*] %, terwijl de gemiddelde brutomarge op de kostprijs van de verkochte goederen [*vertrouwelijk*] % bedroeg voor de periode 2011 tot 2014. Volgens het bestreden besluit heeft Starbucks betoogd dat de opslag van [*vertrouwelijk*]% die gemiddeld voor de periode van 2005 tot en met 2010 van toepassing was, overeenkwam met een zakelijke opslag. De Commissie heeft vervolgens aangenomen dat de verhoging van de opslag vanaf 2011 een door SMBV op de koffiebrandactiviteiten geboekte vergoeding zou kunnen vormen. Aangezien de opslag van [*vertrouwelijk*] % ook binnen de range ligt van de vergoedingen voor de leveringsfunctie, die door Starbucks tijdens de administratieve procedure is verstrekt, heeft de Commissie geconcludeerd dat de opslag van [*vertrouwelijk*] % op de kosten van de groene koffiebonen gedurende de periode van 2005 tot en met 2010 een zakelijke opslag was. Aangezien Starbucks volgens het bestreden besluit geen enkele „geldige" rechtvaardigingsgrond heeft aangevoerd voor de verhoging van de opslag tot [*vertrouwelijk*] % vanaf 2011, was de Commissie van oordeel dat er vanaf dat tijdstip geen overeenstemmende aftrek van de boekhoudkundige winst van SMBV ten gevolge van die verhoging mocht worden aanvaard.

394 Om tot een betrouwbare benadering van een zakelijke opslag te komen voor de periode vanaf 2011 heeft de Commissie echter aanvaard om de gemiddelde opslag van [*vertrouwelijk*] % voor de periode van 2005 tot en met 2010 te verhogen met de kosten van het „C.A.F. E. Practices"-programma en wel tot het bedrag van de kosten van het [*vertrouwelijk*]. Volgens de Commissie maakten die kosten eind 2014 [*vertrouwelijk*] % van de kostprijs van de door SCTC aangekochte groene koffiebonen uit en kwamen zij neer op [*vertrouwelijk*] % van de aan SMBV in rekening gebrachte prijs. Een zakelijke opslag geboekt door SCTC voor de periode vanaf 2011 zou daarom tot [*vertrouwelijk*] % van de

kosten van de door SCTC aangekochte groene koffiebonen hebben bedragen, wat zou overeenkomen met een brutomarge tot [*vertrouwelijk*] % op de verkoopprijs van de groene koffiebonen die SCTC aan SMBV in rekening bracht.

395 De Commissie leidde daaruit af dat de gemiddelde opslag van [*vertrouwelijk*] % op de kostprijs van de door SCTC aan SMBV geleverde groene koffiebonen, die daadwerkelijk van 2011 tot en met 2014 werd toegepast, bijgevolg niet een betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel weerspiegelt.

396 Ten eerste moet worden vastgesteld dat de Commissie, zoals in de punten 243 tot en met 251 hierboven is vermeld, zich in de omstandigheden van het onderhavige geval diende te onthouden van elke beoordeling op basis van een situatie daterend van na de sluiting van de APA. De Commissie legt in het bestreden besluit echter niet uit hoe het hoge niveau van de kosten van de groene koffiebonen voor de belastingjaren vanaf 2011, waarvan zij gewag maakt in de overwegingen 342 tot en met 359 van dat besluit, voorzienbaar zou zijn geweest op het tijdstip van de vaststelling van de APA, terwijl het gaat om de situatie van SMBV vanaf 2011. De Commissie heeft dus niet bewezen dat zij zich op goede gronden kon baseren op het feit dat SCTC een hogere opslag op de kostprijs van de groene koffiebonen had toegepast voor de belastingjaren vanaf 2011.

397 Ten tweede, zelfs gesteld al dat de ontwikkeling van de opslag vanaf 2011 voorzienbaar was op het tijdstip van de sluiting van de APA, moet worden vastgesteld dat de benadering van de Commissie niet kan overtuigen. Zoals Starbucks terecht betoogt, suggereert de Commissie immers dat de opslag van SCTC had moeten worden vastgesteld ter hoogte van de gemiddelde winst vóór belasting die door SCTC werd behaald op haar verkopen binnen het concern in de jaren vóór 2008, terwijl dergelijke „gecontroleerde" transacties (concerntransacties) van vóór 2008 niet kunnen dienen voor een vergelijkende analyse van de verrekenprijzen die een marktuitkomst zijn.

398 In dit verband moet worden opgemerkt dat de Commissie stelt dat de prijs die SMBV aan SCTC heeft betaald, vanaf 2011 te hoog was. In herinnering zij gebracht dat het gaat om een prijs die binnen de Starbucksgroep wordt betaald. Teneinde een verrekenprijs te bepalen had de Commissie de door SMBV aan SCTC betaalde prijs moeten vergelijken met een prijs voor groene koffiebonen die een onafhankelijke onderneming op de markt zou hebben betaald. Zij had een prijsrange moeten bepalen voor de groene koffiebonen die een onafhankelijke koffiebrander in een situatie die vergelijkbaar is met die van SMBV op de markt zou hebben betaald. In plaats van een dergelijke vrijemarkttransactie aan te wijzen en te onderzoeken, heeft de Commissie haar analyse echter beperkt tot de betrokken concerntransactie en is zij louter nagegaan of de structuur van de kosten en de opslagen van de andere (geïntegreerde) partij bij de betrokken concerntransactie, te weten SCTC, plausibel was.

399 Ter illustratie dient te worden gewezen op de OESO-richtlijnen in de versie van 2010, waarnaar de Commissie in het bestreden besluit veelvuldig verwijst en waarvan de paragrafen 3.24 en 3.25 als volgt luiden:

„3.24 Een vergelijkbare vrijemarkttransactie is een transactie tussen twee van elkaar onafhankelijke ondernemingen die vergelijkbaar is met de onderzochte concerntransactie. Het kan gaan om een vergelijkbare transactie tussen een partij bij de concerntransactie en een onafhankelijke partij (‚intern vergelijkbaar') of tussen twee onafhankelijke ondernemingen waarvan geen van beide betrokken is bij de concerntransactie (‚extern vergelijkbaar').

3.25 De vergelijking van de concerntransacties van een belastingplichtige met andere concerntransacties die door hetzelfde multinationale concern of door een ander concern worden verricht, is niet pertinent voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel (arm's-lengthbeginsel) en zou door een belastingdienst dus niet moeten worden gebruikt als basis voor een aanpassing van de verrekenprijzen, noch door een belastingplichtige om zijn beleid op het gebied van verrekenprijzen te onderbouwen."

400 In deze context erkent de Commissie dat zij in de overwegingen 342 tot en met 361 van het bestreden besluit niet tot doel had een rigoureuze analyse te maken van de vaststelling van de verrekenprijzen teneinde de zakelijke prijs voor de groene koffiebonen op het tijdstip waarop om de APA was gevraagd te bepalen. Zoals is uiteengezet in punt 154 hierboven, had het echter aan de Commissie gestaan om de keuze te rechtvaardigen van de verrekenprijsmethode die zij in het onderhavige geval geschikt achtte om de hoogte van de verrekenprijzen voor een concerntransactie te onderzoeken.

401 De stelling van de Commissie dat zij voor haar beoordeling geen vergelijkbare externe transacties voor de groene koffiebonen hoefde te vinden, omdat zij had „begrepen" dat de gemiddelde opslag van [*vertrouwelijk*] % voor de periode van 2005 tot en met 2010 overeenstemde met een zakelijke opslag in 2008, is niet toereikend als rechtvaardiging in dit verband. De vergelijking van de concerntransactie met vergelijkbare externe transacties, voor de periode na 2011, heeft immers tot doel te bepalen of die transactie zakelijk was, en het feit dat een andere concerntransactie wordt geacht zakelijk te zijn voor de periode tussen 2005 en 2010 vormt geen grond voor het weglaten van het onderzoek van de vergelijkbare externe transacties voor de periode na 2011. Het enkele feit dat de Starbuckscontacten volgens de Commissie geen geldige rechtvaardiging hebben verschaft voor de verhoging van de opslag vanaf 2011, toont niet aan dat de door SMBV aan SCTC betaalde prijs voor de groene koffiebonen voor de belastingjaren vanaf 2011 hoger was vastgesteld dan de prijs die andere, vergelijkbare marktdeelnemers hadden moeten betalen.

402 Deze overwegingen volstaan om tot de slotsom te komen dat de tweede in punt 374 hierboven uiteengezette grief eveneens moet worden aanvaard.

403 Zoals is uiteengezet in de punten 391 en 402 hierboven, moet de grief dat de derde redeneerlijn betrekking heeft op een factor van de kosten van SMBV die buiten de reikwijdte van de betwiste maatregel viel en dat, ten overvloede, de Commissie met deze redeneerlijn niet heeft bewezen dat er sprake was van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU ten gunste van SMBV, derhalve worden aanvaard.

404 Bijgevolg moet het middel dat erop is gebaseerd dat de Commissie in het kader van haar eerste tot en met derde redeneerlijn niet heeft bewezen dat de APA aan SMBV een voordeel had verleend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, worden aanvaard.

E. Betwisting van de subsidiaire redenering betreffende het bestaan van een belastingvoordeel ten gunste van SMBV (overwegingen 362-408 van het bestreden besluit)

405 Het vierde middel in zaak T-760/15 en het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 betreffen de subsidiaire redenering van de Commissie over het bestaan van een voordeel, die erin bestaat te bewijzen dat, zelfs gesteld dat de TNMM kon worden gebruikt om de belastbare winst van SMBV te bepalen, de wijze waarop deze methode op SMBV is toegepast, zoals goedgekeurd in de APA, onjuist was.

406 Deze subsidiaire redenering heeft twee onderdelen. In het eerste onderdeel meende de Commissie dat de keuze van SMBV in plaats van Alki als „onderzochte partij" voor de toepassing van de TNMM onjuist was (vierde redeneerlijn). In het tweede onderdeel meende de Commissie dat, gesteld al dat de te onderzoeken partij inderdaad SMBV was, de op basis van de TNMM berekende winstmarge van SMBV niet zakelijk was. Ten eerste was de Commissie van mening dat de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator onjuist was (vijfde redeneerlijn). Ten tweede heeft zij gesteld dat de correcties die waren toegepast op de winstmarge teneinde de vergelijkbaarheid van SMBV met de vergelijkbare ondernemingen te vergroten, hoe dan ook ongeschikt waren (zesde redeneerlijn).

407 De TNMM, waarnaar de Commissie in de overwegingen 72 tot en met 74 van het bestreden besluit verwijst, is een indirecte verrekenprijsmethode. Zij bestaat erin, op basis van een geschikte grondslag, de nettowinst te bepalen die een belastingplichtige behaalt uit een concerntransactie of uit concerntransacties die nauw met elkaar verband houden of continu zijn. Teneinde deze geschikte grondslag te bepalen moet een winstniveau-indicator worden gekozen, zoals kosten, verkoop of activa. De indicator van de nettowinst die door de belastingplichtige wordt verkregen uit een concerntransactie moet worden bepaald op basis van de indicator van de nettowinst die deze belastingplichtige of een onafhankelijke onderneming behaalt uit vergelijkbare transacties op de vrije markt. De TNMM impliceert dat er een partij bij de transactie waarvoor een indicator wordt onderzocht, wordt aangewezen.

408 Het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks betogen dat de TNMM op juiste wijze is toegepast, en betwisten alle verwijten die de Commissie in het kader van haar subsidiaire redeneerlijn, betreffende het bestaan van een voordeel, heeft geformuleerd.

409 In de eerste plaats betreffen het eerste onderdeel van het vierde middel in zaak T-760/15 en de eerste grief van het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 de aanwijzing van SMBV als de minst complexe entiteit.

410 In de tweede plaats betreffen het tweede en het derde onderdeel van het vierde middel in zaak T-760/15 en de tweede grief van het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 de aanduiding van de belangrijkste functies van SMBV en de bepaling van de winst van SMBV op basis van de exploitatiekosten.

411 In de derde plaats betreffen het vierde onderdeel van het vierde middel in zaak T-760/15 en de derde grief van het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 de keuze van de correcties die ertoe strekken de vergelijkbaarheid van SMBV met de vergelijkbare ondernemingen te vergroten. Al deze grieven zullen achtereenvolgens worden onderzocht.

412 Voorts betoogt Starbucks dat de subsidiaire redenering van de Commissie over het bestaan van een voordeel (overwegingen 362-408 van het bestreden besluit) blijk geeft van een motiveringsgebrek. Zij verwijt de Commissie de wijze waarop de TNMM is toegepast te hebben bekritiseerd, zonder te bewijzen dat een betere toepassing van die methode op een hogere winst voor SMBV zou zijn uitgekomen.

1. Aanwijzing van SMBV als de meest complexe entiteit (vierde redeneerlijn)

413 Met het eerste onderdeel van het vierde middel in zaak T-760/15 betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat het argument van de Commissie dat SMBV de meest complexe entiteit is, zodat zij haar niet kon aanwijzen als te onderzoeken partij voor de toepassing van de TNMM, onjuist is. Het Koninkrijk der Nederlanden voert immers aan dat het juist was om SMBV te kiezen voor de toepassing van de TNMM. Ten eerste rechtvaardigde het enkele feit dat Alki voor de EMEA-regio de houder van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden en van het merk Starbucks is, niet om Alki aan te wijzen als te onderzoeken partij voor de toepassing van de TNMM. Ten tweede zijn de functies van SMBV minder complex dan die van Alki. Geen van de door de Commissie in het bestreden besluit aangevoerde argumenten betreffende de door SMBV op zich genomen functies en risico's kan deze constatering in twijfel trekken. Bovendien betoogt het Koninkrijk der Nederlanden dat de Commissie niet heeft berekend hoeveel winst aan Alki had moeten worden toegerekend indien de TNMM op haar zou zijn toegepast en, bijgevolg, dat zij niet heeft aangetoond dat de toepassing van de TNMM op de wijze die zij verkiest, op een hogere winst voor SMBV zou zijn uitgekomen.

414 In het kader van de eerste grief van het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 voert Starbucks aan dat SMBV in het verrekenprijzenrapport op goede gronden ten opzichte van Alki als de minst complexe entiteit was aangemerkt. Zij betoogt ten eerste dat SMBV routineactiviteiten met een laag risico verricht, namelijk het branden en verpakken van koffie alsmede administratieve en logistieke ondersteuning. Ten tweede meent Starbucks dat Alki noodzakelijkerwijs de meest complexe entiteit is aangezien zij de rechten inzake de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden exploiteert, hetgeen de Commissie haars inziens niet betwist, en omdat zij de risico's in verband met de activiteiten van SMBV draagt, overeenkomstig de bepalingen in de roasting agreement. Starbucks verwijt de Commissie geen passende analyse te hebben gemaakt van de functies van SMBV, noch van die van Alki.

415 Verder betoogt Starbucks dat het bestreden besluit blijk geeft van een motiveringsgebrek. Zij stelt dat de Commissie niet heeft bewezen dat het feit dat SMBV ten onrechte was aangewezen als de minst complexe entiteit, haar een voordeel zou hebben verleend. Zij betoogt dat het bestreden besluit niet preciseert wat de belastbare winst van SMBV zou zijn geweest indien Alki als minst complexe entiteit was aangewezen, en evenmin op welke wijze de TNMM op Alki had moeten worden toegepast.

416 De Commissie betwist deze argumenten. Zij betoogt dat zij in het bestreden besluit rechtens genoegzaam heeft bewezen dat de keuze van SMBV als te onderzoeken entiteit voor de toepassing van de TNMM onjuist was en dat daarmee niet tot een betrouwbare benadering van een zakelijke uitkomst kon worden gekomen.

417 De Commissie stelt ten eerste dat de omstandigheid dat het verrekenprijzenrapport geen volledige functieanalyse van SMBV en van Alki bevat, volstaat om aan te nemen dat de in de APA gekozen methode niet tot een zakelijke uitkomst kan leiden. Ten tweede betoogt de Commissie dat de OESO-richtlijnen geen steun bieden voor het standpunt van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks over de keuze van de te onderzoeken partij. Ten derde voert de Commissie aan dat de complexiteit van de te onderzoeken partij in verhouding staat tot de complexiteit van de andere entiteit die deelneemt aan de te onderzoeken transactie en dat vanuit dat oogpunt Alki minder complex is dan SMBV. Ten vierde betoogt de Commissie dat het argument dat zij geen adequate functieanalyse van SMBV en van Alki heeft gemaakt, niet-ontvankelijk is omdat het om een nieuw argument gaat dat voor het eerst is aangevoerd in de fase van de repliek. Zij beklemtoont dat dit argument hoe dan ook ongegrond is.

418 Ten vijfde, aangaande het door Starbucks aangevoerde motiveringsgebrek, antwoordt de Commissie dat zij in overweging 377 van het bestreden besluit heeft geconcludeerd dat de toepassing van de TNMM op een onjuist uitgangspunt berustte, zodat deze geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst opleverde en SMBV aldus een voordeel verleende. Zij preciseert dat indien Alki was aangewezen als de meest complexe entiteit, de analyse van haar functies zou hebben aangetoond dat zij geen recht had op een vergoeding, zodat alle winst aan SMBV had moeten worden toegerekend.

419 Partijen zijn het in wezen oneens over, ten eerste, de vraag of het verrekenprijzenrapport, zoals goedgekeurd in de APA, SMBV terecht heeft aangewezen als de te onderzoeken entiteit voor de toepassing van de TNMM en, ten tweede, de vraag of de Commissie genoegzaam heeft gemotiveerd waarom zij van mening was dat de fout in de aanwijzing van de te onderzoeken entiteit tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV heeft geleid.

420 In de eerste plaats moet, los van de vraag of SMBV dan wel Alki de te onderzoeken entiteit was, worden onderzocht of de Commissie heeft voldaan aan haar motiveringsplicht.

421 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak dat de door artikel 296, lid 2, VWEU vereiste motivering moet beantwoorden aan de aard van de betrokken handeling, en de redenering van de instelling die de handeling heeft verricht duidelijk en ondubbelzinnig tot uitdrukking moet doen komen, zodat de belanghebbenden de rechtvaardigingsgronden van de genomen maatregelen kunnen kennen en de

bevoegde rechter zijn toezicht kan uitoefenen. Het motiveringsvereiste moet worden beoordeeld aan de hand van de omstandigheden van het geval, met name de inhoud van de handeling, de aard van de redengeving en het belang dat de adressaten of de andere personen die door de handeling rechtstreeks en individueel worden geraakt bij een toelichting kunnen hebben. Het is niet noodzakelijk dat alle relevante gegevens, feitelijk en rechtens, in de motivering worden gespecificeerd, aangezien bij de beoordeling van de vraag of de motivering van een handeling aan de vereisten van artikel 296, lid 2, VWEU voldoet, niet alleen acht moet worden geslagen op de bewoordingen ervan, maar ook op de context en op het geheel van rechtsregels die de betrokken materie beheersen (zie arresten van 15 juli 2004, Spanje/Commissie, C-501/00, EU:C:2004:438, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 22 januari 2013, Salzgitter/Commissie, T-308/00 RENV, EU:T:2013:30, punten 112 en 113 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

422 In casu heeft de Commissie in afdeling 9.2.3.4 van het bestreden besluit uiteengezet dat de keuze van SMBV als te onderzoeken entiteit voor de toepassing van de TNMM, een voordeel had verleend aan SMBV.

423 Om te beginnen heeft zij in overweging 364 van het bestreden besluit opgemerkt dat het verrekenprijzenrapport een vergelijking had moeten bevatten van elke partij bij de gelieerde transacties.

424 Vervolgens heeft de Commissie in de overwegingen 365 tot en met 368 van het bestreden besluit vastgesteld dat de keuze van SMBV als onderzochte partij niet in overeenstemming was met de voorschriften van de OESO-richtlijnen in de versies van 1995 en 2010, volgens welke de te onderzoeken partij de partij is met de minst complexe functies van alle aan de concerntransactie deelnemende entiteiten.

425 Ten slotte heeft de Commissie na een analyse van de functies van SMBV en van Alki geconcludeerd dat het verrekenprijzenrapport SMBV, in vergelijking met Alki, ten onrechte had aangeduid als partij met de minst complexe functies (overwegingen 369-376 van het bestreden besluit).

426 In overweging 377 van het bestreden besluit is de Commissie tot de slotsom gekomen dat, aangezien 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, die methode bijgevolg geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel oplevert. De Commissie voegt daaraan toe dat aangezien de bekrachtiging van die methodologie in de APA tot een verlaging leidt van de belasting die SMBV op grond van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting verschuldigd is in vergelijking met onafhankelijke ondernemingen waarvan de belastbare winst op grond van dat stelsel door de markt wordt bepaald, die APA moet worden geacht SMBV een selectief voordeel te verlenen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

427 Zoals is uiteengezet in punt 201 hierboven, is de enkele constatering dat methodologische voorschriften op het gebied van de bepaling van de verrekenprijzen niet zijn nageleefd, niet toereikend om aan te tonen dat er sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107 VWEU. Daarnaast moet de Commissie bewijzen dat door deze door haar vastgestelde methodologische onjuistheden niet tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst kan worden gekomen en dat die onjuistheden hebben geleid tot een verlaging van de belastbare winst ten opzichte van een winst die in overeenstemming met het zakelijkheidsbeginsel zou zijn berekend.

428 Bijgevolg was de Commissie in het kader van het onderzoek van het voordeel in de zin van artikel 107 VWEU, teneinde te voldoen aan haar motiveringsplicht zoals uiteengezet in punt 421 hierboven, gehouden toe te lichten waarom zij van mening was dat de fout met betrekking tot de

keuze van de te onderzoeken entiteit tot gevolg had dat de hoogte van de belastbare winst van SMBV zodanig verminderde dat deze niet overeenkwam met een betrouwbare benadering van een zakelijke uitkomst en een verlaging van de belastingdruk op SMBV opleverde.

429 Vastgesteld moet worden dat Starbucks op goede gronden betoogt dat het bestreden besluit geen enkel gegeven bevat aan de hand waarvan kan worden begrepen om welke redenen de Commissie had aangenomen dat de onjuistheid bij de aanwijzing van de te onderzoeken entiteit voor de toepassing van de TNMM, SMBV een voordeel zou hebben verleend.

430 Ten eerste heeft de Commissie in overweging 377 van het bestreden besluit er weliswaar op gewezen dat de fout aangaande de te onderzoeken entiteit SMBV een voordeel had verleend, doch deze overweging bevat geen toereikende motivering. Blijkens punt 422 hierboven heeft de Commissie zich er immers toe beperkt te stellen dat de fout bij de bepaling van de te onderzoeken entiteit tot een verlaging van de belastbare winst leidde. Zij verschaft geen enkel gegeven dat aantoont dat de toepassing van de TNMM op Alki en de toerekening van de restwinst aan SMBV een hogere belastbare winst voor SMBV zouden hebben opgeleverd.

431 Ten tweede bevatten de andere overwegingen van het bestreden besluit geen enkel gegeven aan de hand waarvan kan worden begrepen om welke redenen de Commissie heeft aangenomen dat de belastbare winst van SMBV hoger zou zijn geweest indien de TNMM zou zijn toegepast op Alki en niet op SMBV.

432 In het licht van deze overwegingen moet worden vastgesteld dat de Commissie niet heeft uiteengezet om welke redenen zij heeft aangenomen dat de keuze voor SMBV als te onderzoeken partij voor de toepassing van de TNMM tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV had geleid. Bijgevolg heeft de Commissie niet bewezen in welk opzicht deze fout SMBV een voordeel zou hebben verleend, hetgeen in strijd is met haar motiveringsplicht, zoals die voortvloeit uit artikel 296, lid 2, VWEU.

433 Hoe dan ook moet tevens worden vastgesteld dat de redenering van de Commissie over de keuze van de te onderzoeken entiteit onjuist is. Gesteld al dat de Commissie de APA kon toetsen in het licht van de OESO-richtlijnen in de versie van 1995, zoals deze beschikbaar waren in april 2008, en dat zij uit de strijdigheid met de voorschriften in deze richtlijnen kon afleiden dat er sprake was van een voordeel, bevatten die richtlijnen evenwel geen strikte regels voor de aanwijzing van de te onderzoeken partij.

434 Nauwkeuriger gezegd, zoals het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks terecht stellen, vermeldt paragraaf 3.43 van de OESO-richtlijnen in de versie van 1995 dat de geassocieerde onderneming, waarop de TNMM wordt toegepast, de onderneming moet zijn waarvoor betrouwbare gegevens over de best vergelijkbare transacties kunnen worden verschaft. Vervolgens wordt gepreciseerd dat dit vaak zal betekenen dat de geassocieerde onderneming wordt gekozen die de minst complexe van de bij de transactie betrokken ondernemingen is en die geen waardevolle immateriële eigendommen of unieke activa bezit. Daaruit vloeit voort dat die richtlijnen geen verplichting opleggen om de minst complexe entiteit te kiezen maar dat zij enkel aanbevelen om de entiteit te kiezen waarvoor de meeste betrouwbare gegevens beschikbaar zijn.

435 De Commissie toont niet aan dat er betrouwbaardere gegevens beschikbaar waren om de TNMM op Alki toe te passen. Met name zij erop gewezen, ten eerste, dat het doel van de APA het bepalen van de hoogte van de belastbare winst van SMBV is en niet die van Alki, en dat, ten tweede, Alki een derde was in de procedure die ertoe strekte de fiscale situatie van SMBV in Nederland te bepalen.

436 Bovendien betekent het bestaan van deze aanbeveling geenszins dat de keuze voor de ene dan wel de andere entiteit als te onderzoeken entiteit noodzakelijkerwijs van invloed zal zijn op de bereikte verrekenprijs en dat de keuze van de meest complexe entiteit als te onderzoeken entiteit geen zakelijke uitkomst kan opleveren.

437 Hoewel de keuze voor de minst complexe entiteit als te onderzoeken entiteit de fouten kan beperken, is immers geenszins uitgesloten dat de toepassing van de TNMM op de meest complexe entiteit tot een zakelijke uitkomst kan leiden. Aangezien voorts de residuele winst aan de andere partij wordt toegerekend, zou het resultaat in theorie hetzelfde moeten zijn, of nu de ene dan wel de andere entiteit wordt onderzocht.

438 Bijgevolg moeten het eerste onderdeel van het vierde middel in zaak T-760/15 en de eerste grief van het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16 worden aanvaard, zonder dat het argument van Starbucks waarmee zij de ontvankelijkheid van bepaalde door de Commissie aangevoerde argumenten betwist, hoeft te worden onderzocht.

2. Analyse van de functies van SMBV en bepaling van de winst van SMBV op basis van de exploitatiekosten (vijfde redeneerlijn)

439 Met het tweede en het derde onderdeel van het vierde middel in zaak T-760/15 voert het Koninkrijk der Nederlanden aan dat de Commissie ten onrechte heeft aangenomen, ten eerste, dat de belangrijkste functie van SMBV bestond in de wederverkoop van afgeleide koffieproducten en niet-koffiegerelateerde producten en, ten tweede, dat de exploitatiekosten niet de geschikte winstniveau-indicator vormden.

440 In de eerste plaats betoogt het Koninkrijk der Nederlanden in wezen dat de Commissie ten onrechte heeft aangenomen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop was in plaats van het branden van koffie. In de tweede plaats stelt het Koninkrijk der Nederlanden dat, aangezien de Commissie ten onrechte heeft aangenomen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop was, haar vaststelling dat de geschikte winstniveau-indicator de verkoop was, eveneens onjuist is. In de derde plaats toont volgens het Koninkrijk der Nederlanden de door de Commissie in de overwegingen 395 tot en met 398 van het bestreden besluit voorgestelde alternatieve vergelijkbaarheidsanalyse niet aan dat de bepaling van de winst van SMBV op basis van de omzet tot een hogere belastbare winst voor SMBV zou hebben geleid.

441 Met de tweede grief van het derde onderdeel van haar tweede middel verwijt ook Starbucks de Commissie dat zij ten onrechte had aangenomen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten was en niet het branden van koffie, en dat zij daaruit had afgeleid dat de verkoop, en niet de exploitatiekosten, de geschikte winstniveau-indicator was. Zij betoogt in dit verband dat de exploitatiekosten de juiste indicator voor de winst van SMBV waren. Voorts stelt Starbucks dat de Commissie niet heeft bewezen dat de fout in de bepaling van de functies van SMBV haar een voordeel had verleend, aangezien de vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie ernstige fouten bevat.

442 De Commissie betoogt dat zij op juiste wijze heeft bewezen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop was en dat de relevante winstniveau-indicator voor SMBV de verkoop was en niet de exploitatiekosten.

443 Ten eerste stelt de Commissie dat SMBV hoofdzakelijk actief is als wederverkoper.

444 Ten tweede betwist de Commissie de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks die ertoe strekken te bewijzen dat zij ten onrechte heeft aangenomen dat de verkoop de relevante winstniveau-indicator was. Zij voert aan dat zij heeft bewezen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop was, zodat zij de Nederlandse autoriteiten op goede gronden heeft verweten dat zij het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator hebben goedgekeurd en dat zij kon aannemen dat de relevante winstniveau-indicator de verkoop was.

445 Bovendien merkt de Commissie op dat de winst uit de verkoop van niet-koffiegerelateerde producten moet worden toegerekend aan SMBV en niet kan worden verschoven, via een royalty, naar Alki, die niet in een positie verkeert waarin zij winst kan genereren uit de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten.

446 Ten derde betwist de Commissie de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks volgens welke haar analyse van de vergelijkingspunten verscheidene fouten zou bevatten.

447 Ten vierde betwist de Commissie de door het Koninkrijk der Nederlanden en door Starbucks geformuleerde kritiekpunten dat zij niet zou hebben bewezen dat een betere toepassing van de TNMM tot een hogere belastbare winst voor SMBV zou hebben geleid.

448 De Commissie betoogt dat deze kritiekpunten irrelevant zijn voor de beoordeling van de geldigheid van het bestreden besluit. Het leek haar immers niet nodig om een terugvorderingsmethode voor haar subsidiaire redenering voor te stellen aangezien zij niet instemde met het gebruik van de TNMM in het geval van SMBV.

449 Daarnaast betoogt de Commissie dat die opmerkingen niet gegrond zijn aangezien zij een analyse heeft gemaakt op basis van de wederverkoopfunctie van SMBV en een vergoeding voor SMBV heeft berekend op basis van een marge op de verkoop. Overweging 400 van het bestreden besluit, waarin zij heeft erkend dat met deze berekening niet werd beoogd een zakelijke vergoeding voor SMBV te berekenen, doet haars inziens niet af aan het feit dat haar vergelijkende analyse was verricht om aan te tonen dat een betere toepassing van de TNMM tot een hogere belastbare winst voor SMBV zou hebben geleid.

450 In wezen zijn partijen het oneens over de vraag of de Commissie heeft aangetoond dat de fouten die zij heeft geconstateerd met betrekking tot de analyse van de functies van SMBV en de keuze van de winstniveau-indicator, SMBV een voordeel hebben verleend.

451 Vooraf moet worden opgemerkt dat hoewel deze kwesties in het verzoekschrift in zaak T-760/15 voorwerp zijn van twee afzonderlijke grieven die in verschillende afdelingen zijn behandeld, de kwesties van de aanduiding van de functies van SMBV en van de keuze van de winstniveau-indicator niet van elkaar kunnen worden gescheiden. Blijkens de overwegingen 386 en 400 van het bestreden besluit maken deze twee kwesties immers deel uit van een en dezelfde bewijsvoering volgens welke de APA een voordeel zou hebben verleend aan SMBV.

452 De Commissie heeft in een eerste stap immers vastgesteld dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten en niet het branden van koffie was (overwegingen 380-386 van het bestreden besluit).

453 In een tweede stap heeft de Commissie, op basis van die vaststelling, gesteld dat de verkoop een geschiktere winstniveau-indicator was van de exploitatiekosten (overwegingen 387-391 van het bestreden besluit). De Commissie meende in wezen dat voor de periode van 2008 tot en met 2014 de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator niet de sterke stijging van de verkoop en dus van de winst van SMBV uit haar wederverkoopactiviteit weergaf. De Commissie leidde daaruit af dat de winst uit de verkoop ten onrechte naar Alki was verschoven via de betaling van een royalty, terwijl Alki niet in een positie verkeerde om winst te genereren.

454 Het onlosmakelijke verband tussen de twee in de punten 452 en 453 hierboven genoemde stappen blijkt, ten eerste, uit het feit dat de Commissie geen enkele conclusie trekt over het bestaan van een selectief voordeel op basis van de vaststelling van enkel de fout in de aanduiding van de functies van SMBV en, ten tweede, uit het feit dat de Commissie de fout in de keuze van de winstniveau-indicator voor SMBV afleidt uit de fout in de aanduiding van de functies van SMBV.

455 In een derde stap heeft de Commissie tevens getracht te „illustreren” welke invloed de fout in de bepaling van de belangrijkste functies van SMBV en in de keuze van de winstniveau-indicator had op de hoogte van de winst van SMBV. Daartoe heeft zij haar eigen functieanalyse gemaakt op basis van de premisse dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop was (overwegingen 392-400 van het bestreden besluit).

456 Duidelijkheidshalve moet worden opgemerkt dat de Commissie met deze redenering, ten eerste, niet de keuze van de TNMM in het onderhavige geval in twijfel trekt en, ten tweede, niet stelt dat in de in de APA gekozen winstniveau-indicator, te weten de exploitatiekosten, andere kostenelementen hadden moeten worden opgenomen, maar betoogt dat in het kader van de APA een geheel andere winstniveau-indicator dan de kosten had moeten worden gebruikt.

457 Teneinde te onderzoeken of de Commissie erin is geslaagd te bewijzen dat de keuze van de winstniveau-indicator tot een uitkomst heeft geleid die niet in overeenstemming is met het zakelijkheidsbeginsel, moet dus eerst de bewijsvoering van de Commissie worden onderzocht die zij heeft verschaft in de eerste en de tweede stap (overwegingen 380-391 van het bestreden besluit), en daarna de vergelijkbaarheidsanalyse die zij heeft uitgevoerd in de derde stap van haar redenering (overwegingen 392-400 van het bestreden besluit).

a) Keuze van de winstniveau-indicator

458 In het bestreden besluit heeft de Commissie aangenomen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten was. Zij heeft haar redenering hoofzakelijk gebaseerd op het feit dat in 2007 slechts [*vertrouwelijk*] % van de inkomsten van SMBV voortkwam uit de verkoop van gebrande koffie. In vergelijking daarmee kwam [*vertrouwelijk*] % van de inkomsten van SMBV voort uit de verkoop van niet-koffiegerelateerde producten, wat overeenkomt met hetgeen Starbucks aanduidde als de activiteit van het verrichten van logistieke en administratieve diensten, en een aanzienlijk deel van het personeel van SMBV hield zich met die activiteit bezig.

459 Op basis van deze vaststelling was de Commissie van mening dat de verkoop de geschikte winstniveau-indicator was. In overweging 387 van het bestreden besluit heeft zij om te beginnen opgemerkt dat volgens paragraaf 2.87 van de OESO-richtlijnen in de versie van 2010 de verkoop of de operationele distributiekosten een geschikte winstniveau-indicator konden zijn. Vervolgens heeft de Commissie in overweging 388 van het bestreden besluit vastgesteld dat in het onderhavige geval de verkoop een adequatere indicator van de winstgenererende wederverkoopfunctie van SMBV was wegens het feit dat haar winst wordt gegenereerd en geboekt via een marge op de gedistribueerde producten. Bovendien was volgens de Commissie de totale verkoop van SMBV tussen 2008 en 2014 bijna verdrievoudigd, terwijl de „brutomarge” in diezelfde periode meer dan verdubbelde en in vergelijking daarmee de exploitatiekosten van SMBV slechts met 6 % waren gestegen. Zij heeft daaruit dus afgeleid dat de exploitatiekosten geen geschikte winstniveau-indicator konden zijn. Op basis van die vaststelling heeft de Commissie in overweging 389 van het bestreden besluit gesteld dat de royaltybetaling aan Alki, overeenkomend met de residuele winst, tot gevolg had dat een gedeelte van de winst van SMBV uit de wederverkoop werd verschoven naar Alki, terwijl laatstgenoemde wegens haar beperkte operationele capaciteiten niet in staat was winst te genereren voor deze activiteit. Zij kwam derhalve tot de slotsom dat alle winst aan SMBV had moeten worden toegerekend.

460 Evenwel moet worden geconstateerd dat, zelfs gesteld dat de Commissie geen fout heeft gemaakt door aan te nemen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten was, haar analyse niet volstaat om te bewijzen dat een winstniveau-indicator op basis van de exploitatiekosten niet tot een zakelijke uitkomst kon leiden.

461 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat, zoals de Commissie zelf heeft vastgesteld in overweging 387 van het bestreden besluit, uit paragraaf 2.87 van de OESO-richtlijnen in de versie van 2010 blijkt dat de verkoop of de exploitatiekosten in verband met de distributie een geschikte winstniveau-indicator konden zijn. Daaruit vloeit voort dat, gesteld al dat de premisse van de Commissie dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten was juist zou zijn, niet in beginsel is uitgesloten dat de exploitatiekosten een geschikte winstniveau-indicator konden zijn.

462 Voor zover het Koninkrijk der Nederlanden de beoordeling van de Commissie betwist dat de wederverkoop van de niet-koffiegerelateerde producten een geschikte basis vormde voor de bepaling van de nettowinst van SMBV, moet in herinnering worden gebracht dat blijkens de OESO-richtlijnen, waarop de Commissie haar analyse heeft gebaseerd, en met name de paragrafen 1.42, 3.2 en 3.26 van de versie van 1995, die in wezen overeenkomen met de paragrafen 2.57, 2.58 en 3.9 van de versie van 2010, de TNMM erin bestaat dat, met als uitgangspunt een geschikte basis, de nettowinst wordt bepaald die een belastingplichtige behaalt uit een concerntransactie of uit concerntransacties die nauw met elkaar verband houden of continu zijn. Daaruit volgt dat de TNMM ertoe dient om de hoogte van een verrekenprijs te bepalen voor een type transactie of voor transacties die nauw met elkaar verband houden of continu zijn, op basis van een analyse van de belangrijkste functies die verband houden met deze transactie of deze transacties. De TNMM heeft echter niet tot doel de omvang van de winst voor de totale activiteit van een onderneming te bepalen, welke activiteit verscheidene typen transacties omvat, op basis van de aanwijzing van één hoofdactiviteit, met voorbijgaan aan de andere door de onderneming uitgeoefende functies. Een dergelijke methodiek zou niet in overeenstemming zijn met paragraaf 3.4 van de OESO-richtlijnen in de versie van 1995, die overeenkomt met paragraaf 2.7 van de OESO-richtlijnen in de versie van 2010, waarin het volgende is vermeld:

„Transactionelewinstmethoden mogen in geen geval op zodanige wijze worden gebruikt dat zij tot een te hoge belastingheffing van ondernemingen leiden louter omdat zij een lagere dan de gemiddelde winst maken, of tot een te lage belastingheffing van ondernemingen die een hogere dan de gemiddelde winst behalen. In het kader van het arm's-lengthbeginsel is er geen rechtvaardiging voor om extra belasting te heffen van ondernemingen die minder succesvol zijn dan gemiddeld, of omgekeerd, om minder belasting te heffen van ondernemingen die succesvoller zijn dan gemiddeld, wanneer de reden voor hun succes of het gebrek daaraan aan commerciële factoren is toe te schrijven."

463 In deze context heeft de Commissie in het bestreden besluit betoogd dat de functies van SMBV die verband houden met de wederverkoop van koffieproducten en de functies die verband houden met het branden van koffie niet van verwaarloosbare omvang waren. Bijgevolg moeten deze beide functies, en niet de ene of de andere, in aanmerking worden genomen voor de bepaling van de vergoeding van SMBV.

464 Daarnaast heeft de Commissie in het bestreden besluit hoe dan ook niet bewezen dat in de omstandigheden van het onderhavige geval alle concerntransacties van SMBV die relevant waren voor de bepaling van haar belastbare winst, nauw met elkaar verband hielden of continu waren, zodat voor de vergoeding ervan één prijsbedrag kon worden bepaald.

465 Deze constatering volstaat om het standpunt van de Commissie af te wijzen dat de verkoop van niet-koffiegerelateerde producten een winstniveau-indicator was die gebruikt kon worden voor de activiteiten van SMBV in hun totaliteit.

466 In de tweede plaats zijn de argumenten van de Commissie die ertoe strekken om het gebruik van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in het onderhavige geval af te wijzen, hoe dan ook niet overtuigend.

467 Ten eerste is de analyse van de Commissie, die zij heeft uitgevoerd in de overwegingen 388 en 389 van het bestreden besluit, gebaseerd op gegevens die dateren van na de sluiting van de APA. Zoals is vastgesteld in punt 251 hierboven kon de Commissie in de omstandigheden van het onderhavige geval haar analyse niet baseren op informatie die op het tijdstip van de sluiting van de APA, te weten in april 2008, niet beschikbaar of redelijkerwijs voorzienbaar was. In casu heeft de Commissie niet aangetoond dat de verkoop- en de kostengegevens van SMBV voor de periode van 2008 tot en met 2014 redelijkerwijs voorzienbaar waren, zodat zij haar analyse niet op die gegevens kon baseren.

468 Ten tweede moet worden vastgesteld dat, zelfs gesteld dat de gegevens betreffende de activiteit van SMBV tussen 2008 en 2014 door de Commissie konden worden gebruikt, de stelling dat de verkoop van SMBV zou zijn verdrievoudigd terwijl de exploitatiekosten over diezelfde periode slechts 6 % waren gestegen, niet volstaat om de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator in twijfel te trekken.

469 Zoals in punt 458 hierboven is vastgesteld, berust de redenering van de Commissie immers op de premisse dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten is. De door de Commissie aangevoerde cijfers betreffen echter zoals zij zelf aangeeft de totale verkoop en de „brutomarge" van SMBV, hetgeen noodzakelijkerwijs de verkoop van koffie en koffieproducten omvat. Bovendien was de „brutomarge" gelijk aan de brutowinst, dat wil zeggen aan het verschil tussen de omzet uit de verkoop en de kosten van de verkochte goederen, gedeeld door de verkoop (zie voetnoot 70 van het bestreden besluit) en vormt deze dus niet een percentage dat de winstgevendheid van de verkoop vóór aftrek van de vaste kosten aangeeft. De Commissie legt echter niet uit in welk opzicht deze cijfers in casu bruikbaar of relevant zouden zijn. Voorts draagt zij geen enkel bewijs aan ter ondersteuning van deze cijfers en verschaft zij evenmin enige aanduiding over de bron ervan.

470 In de derde plaats blijkt de door de Commissie voorgestelde winstniveau-indicator, te weten de totale verkoop, evenmin geschikt om de vergoeding van SMBV te bepalen.

471 Zoals is uiteengezet in punt 458 hierboven heeft de Commissie haar redenering immers gebaseerd op de premisse dat [*vertrouwelijk*] % van de inkomsten van SMBV zouden voortkomen uit de functie van wederverkoop van de niet-koffiegerelateerde producten. Zij heeft daaruit afgeleid dat deze functie de belangrijkste functie van SMBV was.

472 Dit cijfer, waarop de Commissie haar redenering heeft gebaseerd, betreft echter de inkomsten en niet de winst van SMBV. Vastgesteld moet worden dat een hoog inkomstenaandeel niet noodzakelijkerwijs tot een hoog winstaandeel leidt, zodat die constatering op zich niet volstaat om aan te tonen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten is.

473 Voorts is de bewijswaarde van dat cijfer des te meer discutabel daar de Commissie, zoals is vastgesteld in de punten 275 tot en met 277 hierboven, rekening had kunnen houden met het feit dat een deel van de inkomsten en winst uit de verkoop van door derden gebrande koffie werd gehaald.

474 In het licht van de vaststellingen in de punten 458 tot en met 473 hierboven moet worden geconstateerd dat de Commissie niet rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat met de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator niet tot een betrouwbare benadering van een marktuitkomst kon worden gekomen.

475 Aangezien de Commissie niet heeft bewezen dat de keuze van de winstniveau-indicator onjuist was, kon zij in overweging 389 van het bestreden besluit niet aannemen dat een deel van de winst van SMBV, betreffende haar wederverkoopactiviteit, ten onrechte via de royalty naar Alki was verschoven. Zij heeft immers niet bewezen dat de winst van SMBV hoger had moeten zijn dan op basis van de APA was bepaald.

b) Vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie

476 Zoals is vastgesteld in punt 455 hierboven heeft de Commissie in de overwegingen 392 tot en met 399 van het bestreden besluit haar eigen vergelijkbaarheidsanalyse gemaakt op basis van de premisse dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten was.

477 De Commissie heeft immers getracht de zakelijke range voor SMBV te bepalen door haar te vergelijken met ondernemingen die als belangrijkste functie de groothandelsverkoop van afgeleide koffieproducten hebben en daarbij de verkoop als winstniveau-indicator te gebruiken.

478 Daartoe heeft de Commissie de analyse van de belastingadviseur van de Starbucksgroep overgedaan met een gecorrigeerde groep vergelijkbare ondernemingen, die zij heeft aangeduid als „gecorrigeerde peergroup" en die was bepaald op basis van de wederverkoopfuncties van SMBV, en heeft zij vervolgens op basis van de gecorrigeerde peergroup de rendementsrange voor de verkoop berekend, die in het licht van haar analyse overeenkwam met een zakelijke uitkomst. De interkwartielrange die werd verkregen voor het rendement op de verkoop kwam overeen met een range tussen 1,5 en 5,5 %. De Commissie heeft deze vervolgens toegepast op de door SMBV tussen 2007 en 2014 behaalde resultaten. Zij stelde vast dat voor elk van de door de APA bestreken jaren de op basis van de APA berekende belastingrondslag van SMBV lager uitviel dan het laagste punt van de laagste kwartiel van de belastingrondslag van SMBV, zoals die zou voortvloeien uit de toepassing van de door de Commissie gehanteerde methode.

479 De aanpak van de Commissie, die erin bestaat, ten eerste, haar eigen analyse te maken en, ten tweede, de situatie van SMBV in het licht van de APA te vergelijken met de uitkomsten van haar eigen analyse, kan voldoen aan de vereisten die voor de Commissie gelden met betrekking tot het bewijs van het bestaan van een voordeel. De uitkomsten van de analyse van de Commissie bewijzen immers dat de belastbare winst van SMBV, zoals die onder toepassing van de APA uitviel voor 2007 tot en met 2014, lager is dan de belastbare winst van SMBV zoals berekend voor 2007 tot en met 2014 onder toepassing van de zakelijke range waartoe de Commissie was gekomen op basis van de gecorrigeerde peergroup.

480 Evenwel moet in de eerste plaats worden vastgesteld dat, zoals het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks betogen, de vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie niet betrouwbaar is.

481 Ten eerste moet worden opgemerkt dat de Commissie in overweging 400 van het bestreden besluit heeft gepreciseerd dat met de analyse die zij heeft gemaakt „niet [werd] beoogd een zakelijke vergoeding voor de binnen de Starbucksgroep door SMBV uitgeoefende functies te berekenen". Zij heeft aldus „[erkend] dat de hierboven voorgestelde range niet door een toereikende vergelijkbaarheidsanalyse [was] gestaafd". Een dergelijke precisering van de Commissie zelf verzwakt de bewijswaarde van haar analyse om aan te tonen dat de fouten waarop was geduid met betrekking tot de functies van SMBV en de keuze van de winstniveau-indicator, ertoe hebben geleid dat aan SMBV een voordeel werd verleend.

482 Ten tweede vormt het feit dat het, zoals Starbucks stelt, onmogelijk is om de zoekopdracht voor de gecorrigeerde peergroup zoals de Commissie die had uitgevoerd te herhalen en dezelfde uitkomsten als de Commissie te verkrijgen, een bevestiging van de onbetrouwbaarheid van de vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie. Toen de belastingadviseur van de Starbucksgroep trachtte de vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie over te doen met gebruikmaking van dezelfde criteria als zij, kreeg hij namelijk een lijst van 87 ondernemingen. Van de 12 door de Commissie voor haar vergelijkende analyse gevonden ondernemingen, stonden er slechts 3 op de lijst van de 87 ondernemingen.

483 Weliswaar heeft de Commissie in het stadium van haar verweerschrift in zaak T-636/16 getracht de zoekopdracht voor de gecorrigeerde peergroup over te doen teneinde de betrouwbaarheid van haar vergelijkbaarheidsanalyse te bewijzen, doch, gesteld al dat het gebruik van de databank „Orbis" in

plaats van de databank „Amadeus” niet van invloed was, aangezien de eerste databank dezelfde gegevens omvat als de tweede, moet worden vastgesteld dat 5 van de in overweging 394 van het bestreden besluit bedoelde ondernemingen niet verschenen toen zij haar zoekopdracht voor vergelijkbare ondernemingen opnieuw uitvoerde. De Commissie heeft dit overigens erkend in punt 179 van haar verweerschrift in zaak T-636/16.

484 De argumenten die door de Commissie zijn aangevoerd ter rechtvaardiging van dit verschil in uitkomsten tussen haar eigen vergelijkbaarheidsanalyse en de herhaling van deze analyse, kunnen dus niet afdoen aan de vaststelling dat haar vergelijkbaarheidsanalyse niet geloofwaardig en betrouwbaar was. De Commissie betoogt namelijk dat dit verschil in uitkomsten kan worden verklaard door het feit dat de indeling van deze 5 ondernemingen in de databank na haar vergelijkbaarheidsanalyse was veranderd.

485 Ten eerste blijkt echter uit de repliek van Starbucks, zonder dat zij op dit punt door de Commissie in de dupliek in zaak T-636/16 is tegengesproken, dat het mogelijk is om de oudere versies van de databanken „Orbis” en „Amadeus” te raadplegen, zodat de evolutie van de situatie van de ondernemingen niet van invloed zou mogen zijn op de herhaalbaarheid van de vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie. Daar deze oudere versies van de databank „Amadeus” niet achteraf konden zijn bijgewerkt, hadden de uitkomsten niet kunnen verschillen van die welke in de vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie waren verkregen.

486 Ten tweede preciseert Starbucks dat de Commissie zowel voor haar eigen vergelijkbaarheidsanalyse als voor de herhaling ervan versies van de databanken „Amadeus” en „Orbis” heeft gebruikt die dateren van respectievelijk 2015 en 2017, hetgeen de Commissie niet betwist. Daaruit vloeit voort dat de analyse van de Commissie berust op versies van de databanken van na 2008. Voor zover, zoals de Commissie zelf stelt, de indeling van de ondernemingen kan variëren naargelang van de versies van de databanken, konden de uitkomsten van de vergelijkbaarheidsanalyse vertekend zijn door het gebruik van een recentere versie. Voorts kon, zoals blijkt uit de punten 243 tot en met 251 hierboven, alleen informatie die beschikbaar was op de dag waarop de betwiste maatregel werd vastgesteld, door de Commissie in aanmerking worden genomen.

487 Bijgevolg worden door de omstandigheid, ten eerste, dat de Commissie niet in staat was haar vergelijkbaarheidsanalyse te herhalen en, ten tweede, dat deze vijf ondernemingen een aanzienlijk deel vormden van de gecorrigeerde peergroup die voor de vergelijkbaarheidsanalyse werd gebruikt, alsmede door het feit dat het dientengevolge voor het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks of voor het Gerecht niet mogelijk was te weten welke methode de Commissie in haar redenering precies had gebruikt en om deze analyse over te doen teneinde te controleren of zij de vergelijkbare ondernemingen correct had aangewezen, de betrouwbaarheid en de geloofwaardigheid ervan in twijfel getrokken.

488 In de tweede plaats moet hoe dan ook worden vastgesteld dat, zoals het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks aanvoeren, de analyse van de Commissie verscheidene onjuistheden bevat.

489 Ten eerste is de door de Commissie voor haar vergelijkbaarheidsanalyse gebruikte gecorrigeerde peergroup incoherent in het licht van haar vaststellingen over de functies van SMBV en kan daarmee niet worden bewezen dat de fouten waarop zij heeft gewezen tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV hebben geleid.

490 De Commissie heeft in het bestreden besluit namelijk aangenomen dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten was. In overweging 382 van het bestreden besluit heeft de Commissie immers duidelijk uiteengezet dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop was, daar in 2007 [*vertrouwelijk*] % van de inkomsten van de vennootschap uit deze activiteit voortkwam. In overweging 384 van dat besluit heeft de Commissie haar standpunt verduidelijkt dat het grootste deel van de activiteiten van SMBV betrekking had op de verkoop of de

wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten, zoals bekers en papieren servetten. Deze constatering wordt bovendien bevestigd door de stukken van de Commissie, waarin zij stelt dat de belangrijkste functie van SMBV de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten is en dat dit de reden is waarom zij de belastingadviseur van de Starbucksgroep heeft verweten de exploitatiekosten als winstniveau-indicator te hebben gekozen.

491 Daarnaast heeft de Commissie in de overwegingen 393 en 394 van het bestreden besluit uiteengezet dat aangezien de functies van SMBV in het verrekenprijzenrapport onjuist waren bepaald, ook de voor de toepassing van de TNMM gebruikte peergroup, die was bepaald op basis van de code van de statistische nomenclatuur van de economische activiteiten in de Europese Gemeenschappen (NACE) „Verwerking van thee en koffie", ongeschikt was. De Commissie heeft daarop de in het verrekenprijzenrapport uitgevoerde analyse opnieuw gemaakt met gebruikmaking van de gecorrigeerde peergroup die was bepaald op basis van NACE-code „Groothandel in koffie, thee, cacao en specerijen". Vervolgens heeft zij vennootschappen die voornamelijk andere producten dan koffie en thee distribueren weggelaten uit de gecorrigeerde peergroup. Daaruit kwam een gecorrigeerde peergroup voort die bestond uit twaalf vennootschappen, die zich alle met het branden van koffie bezighielden, zoals de Commissie in overweging 394 van het bestreden besluit heeft vastgesteld.

492 De vennootschappen waaruit de gecorrigeerde peergroup bestaat, hebben echter andere functies dan de belangrijkste functie van SMBV zoals bepaald door de Commissie, te weten de wederverkoop van niet-koffiegerelateerde producten. Dat betekent dat deze vennootschaappen niet in een situatie verkeren die vergelijkbaar is met die van SMBV. Die ondernemingen kunnen dus niet worden geacht relevant te zijn voor de berekening van de winst die SMBV onder marktvoorwaarden zou hebben behaald. Bijgevolg is de alternatieve vergelijkbaarheidsanalyse, die erin bestaat de analyse van de belastingadviseur van de Starbucksgroep over te doen met een gecorrigeerde peergroup die zich bezighoudt met de verkoop van koffie en het branden van koffie, noodzakelijkerwijs onjuist.

493 Ten tweede zijn, zelfs gesteld dat de gecorrigeerde peergroup door de Commissie kon worden gebruikt, zoals Starbucks betoogt, de uitkomsten van de vergelijkbaarheidsanalyse die de Commissie heeft uitgevoerd noodzakelijkerwijs onjuist, omdat zij niet-vergelijkbare gegevens met elkaar heeft vergeleken, te weten de exploitatiewinst van de vergelijkbare ondernemingen met de belastbare winst van SMBV.

494 In dit verband staat tussen partijen vast dat de door de Commissie voor de periode van 2005 tot en met 2007 berekende interkwartiele range, die overeenkomt met een range die tussen 1,5 en 5,5 % van de verkoop ligt, was berekend op basis van de exploitatiewinst van de vennootschappen waaruit de gecorrigeerde peergroup bestaat. Deze stelling wordt overigens gestaafd door tabel 12 van het bestreden besluit. Verder staat vast dat het de op basis van de APA bepaalde belastbare winst van SMBV en niet haar exploitatiewinst is die de Commissie heeft vergeleken met de exploitatiewinst van de vergelijkbare ondernemingen van de gecorrigeerde peergroup. Dat blijkt overigens uit tabel 13 van het bestreden besluit.

495 De Commissie betwist niet dat de exploitatiewinst niet vergelijkbaar is met de winst vóór belastingen, maar stelt enkel dat zij de analyse van de belastingadviseur van de Starbucksgroep heeft overgedaan. Bovendien moet worden vastgesteld dat de exploitatiewinst en de belastbare winst twee verschillende begrippen zijn die in beginsel leiden tot het boeken van verschillende bedragen in de overeenkomstige boekhoudkundige rubrieken, zoals blijkt uit overweging 82 van het bestreden besluit en uit tabel 1 van dat besluit.

496 De omstandigheid dat de Commissie in overweging 397 van het bestreden besluit heeft gesteld dat zij de op basis van de APA berekende belastbare winst van SMBV had vergeleken met de belastbare winst die was berekend op basis van de door de Commissie bepaalde range ervan, kan de vaststelling in punt 493 hierboven niet in twijfel trekken. Aangezien de interkwartielrange was berekend op basis van

de exploitatiewinst van de vergelijkbare ondernemingen, komt de voor SMBV op basis van die range verkregen uitkomst immers niet overeen met haar belastbare winst, maar wel met haar exploitatiewinst.

497 Daaruit vloeit voort dat de vergelijking van de belastbare winst van SMBV met de interkwartielrange die was verkregen op basis van de exploitatiewinst van de vennootschappen van de gecorrigeerde peergroup, noodzakelijkerwijs onjuist is.

498 Voorts ligt voor het boekjaar 2007-2008 het cijfer 1,2 % tamelijk dicht bij het laagste kwartiel van de door de Commissie berekende range. Gelet op het grote aantal benaderingen in de analyse van de Commissie, toont deze uitkomst niet aan dat sprake is van een situatie die duidelijk in strijd is met de marktvoorwaarden. Wanneer de Commissie controleert of de belastbare winst van een geïntegreerde onderneming op basis van een belastingmaatregel overeenkomt met een betrouwbare benadering van een belastbare winst die onder marktvoorwaarden zou zijn behaald, kan zij immers slechts constateren dat er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU indien de afwijking tussen de twee vergelijkingsfactoren verder gaat dan onnauwkeurigheden die inherent zijn aan de methode die is toegepast om tot die benadering te komen.

499 Bovendien, zelfs gesteld dat het verrekenprijzenrapport van Starbucks inderdaad de fout bevat, wat Starbucks betwist, die bestaat in het vergelijken van de belastbare winst van SMBV met de exploitatiewinst van de vergelijkbare ondernemingen, dan staat het bestaan van die fout in het verrekenprijzenrapport er niet aan in de weg dat het Gerecht toetst of het bestreden besluit geen fout bevat. Voorts had de Commissie, indien zij van mening was dat het feit dat de exploitatiewinst werd vergeleken met de belastbare winst problematisch was, deze kwestie in het bestreden besluit moeten onderzoeken.

500 Op basis van de constateringen in de punten 480 tot en met 499 hierboven moet dus worden vastgesteld dat de vergelijkende analyse die de Commissie in de overwegingen 392 tot en met 399 van het bestreden besluit heeft uitgevoerd, onbetrouwbaar is en daarnaast onjuistheden bevat.

501 In het licht van de overwegingen in de punten 457 tot en met 500 hierboven moeten de grieven van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks dat de Commissie niet heeft bewezen dat de goedkeuring, in de APA, van de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde aanduiding van de functies van SMBV en de keuze van de winstniveau-indicator SMBV een voordeel had verleend, derhalve worden aanvaard. Bijgevolg hoeft niet meer te worden onderzocht of de Commissie terecht heeft aangenomen dat de in de APA vastgelegde aanduiding van de functies van SMBV en keuze van de winstniveau-indicator onjuist waren. Dientengevolge hoeft ook het argument van Starbucks waarmee zij de ontvankelijkheid van bepaalde door de Commissie aangevoerde argumenten betwist, niet te worden onderzocht.

3. Keuze van de correcties (zesde redeneerlijn)

502 Met het vierde onderdeel van het vierde middel in zaak T-760/15 en de derde grief van het derde onderdeel van het tweede middel in zaak T-636/16, betogen het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks in wezen dat de Commissie niet heeft bewezen dat de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde correcties om de vergelijkbaarheid van SMBV met de vergelijkbare ondernemingen te vergroten, SMBV een voordeel verleenden.

503 Het Koninkrijk der Nederlanden voert aan dat de Commissie ten onrechte heeft vastgesteld dat met de twee in het verrekenprijzenrapport voorgestelde correcties om de vergelijkbaarheid tussen SMBV en de twintig vergelijkbare niet-gelieerde ondernemingen te vergroten niet tot een betrouwbare benadering van een zakelijke uitkomst kon worden gekomen. Ten eerste is de reden dat de kosten van op koffie gebaseerde producten en van niet-koffieproducten niet zijn meegenomen in de relevante

kostengrondslag gelegen in het feit dat SMBV, in tegenstelling tot de twintig vergelijkbare ondernemingen, optreedt als dienstverlener, geen inkoopfunctie uitoefent en geen risico loopt over de voorraden. Ten tweede is de aanpassing van de opslag gerechtvaardigd door het feit dat de opslag vóór correctie de exploitatiewinst betreft, terwijl de APA ertoe strekt de belastbare winst te bepalen. Deze correctie heeft een toename van de opslag tot gevolg gehad.

504 Starbucks voegt daaraan toe, ten eerste, dat de Commissie in het bestreden besluit niet de correcties in twijfel heeft getrokken die waren toegepast op de kostengrondslag, die was gekozen als winstniveau-indicator. Het in punt 183 van het verweerschrift in zaak T-636/16 geformuleerde argument van de Commissie dat de correctie van de kostengrondslag ongeschikt zou zijn omdat er geen sprake was van risico-overdracht van SMBV op Alki, is derhalve niet-ontvankelijk omdat het niet in het bestreden besluit voorkomt. Ten tweede meent zij dat de door de Commissie in de punten 184 en 185 van het verweerschrift in zaak T-636/16 overgelegde cijfers, die ertoe strekken te bewijzen dat de belastbare inkomsten van SMBV hoger zouden zijn geweest indien een opslag op de totale kosten was toegepast, eveneens niet-ontvankelijk zijn omdat zij niet in het bestreden besluit voorkomen.

505 Aangaande de betrokken correcties voert Starbucks een motiveringsgebrek aan. De Commissie heeft volgens haar louter gesteld dat de correcties niet geschikt waren, zonder aan te tonen in welk opzicht de belastbare winst van SMBV met juiste correcties hoger zou zijn geweest.

506 De Commissie betwist deze argumenten. Zij betoogt dat de twee in het verrekenprijzenrapport voorgestelde correcties niet adequaat zijn en tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV leiden. Volgens haar hebben het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks niet aangetoond dat zij een beoordelingsfout had gemaakt.

507 Wat in de eerste plaats de op de kostengrondslag toegepaste correcties betreft, betoogt de Commissie dat zij dit punt in de overwegingen 319 tot en met 332 van het bestreden besluit wel heeft betwist, door te stellen dat Alki geen enkel ondernemingsrisico van SMBV kon dragen. De Commissie verwijst tevens naar de overwegingen 59 en 159 van het bestreden besluit, waarin uiteen zou zijn gezet dat de correctie op de kostengrondslag volgens het verrekenprijzenrapport gerechtvaardigd was door het feit dat SMBV de hoedanigheid had van loonproducent, zonder enig risico te lopen. Verder betwist de Commissie de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks dat de winst van SMBV kon worden berekend op basis van de exploitatiekosten in plaats van de totale kosten.

508 In de tweede plaats merkt de Commissie op dat de gecorrigeerde opslag weliswaar tot een hoger percentage had geleid, doch dat dit percentage werd toegepast op een beduidend lagere kostengrondslag. Zij voegt daaraan toe dat aangezien de kosten van de groene koffiebonen, de aan derden betaalde vergoedingen en de niet-koffiegerelateerde producten hadden moeten worden opgenomen in de kostengrondslag, er geen „correctie op het werkkapitaal” nodig was. Zelfs gesteld al dat de belastingadviseur van de Starbucksgroep, die het verrekenprijzenrapport had voorbereid, geen fout had gemaakt door deze verschillende kosten uit te sluiten van de kostengrondslag, zou de „correctie op het werkkapitaal” niet geschikt zijn geweest. Bovendien stelt de Commissie dat zij in de overwegingen 402 tot en met 406 van het bestreden besluit genoegzaam heeft uitgelegd hoe de „correctie op het werkkapitaal”, gecombineerd met de correctie op de kostengrondslag, de normalerwijze door SMBV verschuldigde vennootschapsbelasting zou hebben verlaagd.

a) Opmerkingen vooraf

509 Allereerst moet worden vastgesteld dat de Commissie in de overwegingen 407 en 408 van het bestreden besluit van mening was dat, gesteld al dat de functies van SMBV en de winstniveau-indicator juist waren bepaald, twee in het verrekenprijzenrapport voorgestelde correcties tot gevolg hebben gehad dat met de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde methode niet tot een zakelijke uitkomst kon worden gekomen.

510 Op basis van de constatering dat de twee correcties onjuist waren, heeft de Commissie geconcludeerd dat de APA, door deze methode te aanvaarden, die tot een verlaging leidde van de door SMBV op basis van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting verschuldigde belasting ten opzichte van onafhankelijke ondernemingen waarvan de winst op basis van dat stelsel onder marktvoorwaarden wordt bepaald, aan SMBV een selectief voordeel verleende in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

511 Opgemerkt zij dat blijkens de overwegingen 407 en 408 van het bestreden besluit de aanpak van de Commissie, die erin bestaat de belastbare winst van SMBV op basis van de APA te vergelijken met die van een onafhankelijke onderneming waarvan de winst onder marktvoorwaarden wordt bepaald op basis van het algemene Nederlandse stelsel van de vennootschapsbelasting, op het eerste gezicht lijkt te voldoen aan de voor de Commissie geldende vereisten met betrekking tot het bewijs van het bestaan van een voordeel.

512 Evenwel moet in herinnering worden gebracht dat uit de punten 151 en 152 hierboven voortvloeit dat de Commissie, teneinde te bepalen of de APA in casu een voordeel heeft verleend aan SMBV, dient aan te tonen dat de in de APA goedgekeurde verrekenprijsmethode tot een verlaging van de belastingdruk van SMBV heeft geleid en, meer in het bijzonder, dient te bewijzen dat het onder toepassing van de verrekenprijsmethode berekende niveau van de winst van SMBV dermate is verlaagd dat deze niet kon worden geacht een betrouwbare benadering van een marktuitkomst te zijn. Zoals is vastgesteld in punt 498 hierboven kan de Commissie, wanneer zij controleert of de belastbare winst van een geïntegreerde onderneming op basis van een belastingmaatregel overeenkomt met een betrouwbare benadering van een belastbare winst die onder marktvoorwaarden zou zijn behaald, immers slechts constateren dat er sprake is van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU indien de afwijking tussen de twee vergelijkingsfactoren verder gaat dan onnauwkeurigheden die inherent zijn aan de methode die is toegepast om tot die benadering te komen.

513 Derhalve moet worden onderzocht of de Commissie genoegzaam heeft bewezen dat de twee door de belastingadviseur van de Starbucksgroep aangebrachte correcties SMBV een voordeel hadden verleend.

b) Correctie op de kostengrondslag

514 De eerste in het verrekenprijzenrapport voorgestelde correctie betreft de kostengrondslag (hierna: „correctie op de kostengrondslag”). Deze bestaat erin dat bepaalde kosten niet worden meegenomen in de kostengrondslag die voor de toepassing van de TNMM als winstniveau-indicator wordt gebruikt. Blijkens de overwegingen 406 en 407 van het bestreden besluit is de kritiek van de Commissie echter uitdrukkelijk beperkt tot de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 van de voor de toepassing van de TNMM gekozen kostengrondslag. In wezen heeft de Commissie geconstateerd dat er geen verklaring voor was dat de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 werden uitgesloten terwijl zij in de vorige APA wel in aanmerking waren genomen.

515 In de eerste plaats dient in herinnering te worden gebracht dat, anders dan de Commissie betoogt, de conclusie in overweging 407 van het bestreden besluit, dat de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde en in de APA goedgekeurde correcties SMBV een voordeel verlenen, uitdrukkelijk is beperkt tot de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 van de kostengrondslag van SMBV. Uit de tekst van het bestreden besluit blijkt immers niet dat de Commissie de constatering dat sprake was van een voordeel zou hebben gebaseerd op het feit dat andere kosten waren uitgesloten van de als winstniveau-indicator voor SMBV gehanteerde kostengrondslag.

516 Op basis van de door de Commissie aangevoerde omstandigheid dat zij in de overwegingen 319 tot en met 332 van het bestreden besluit bezwaar had gemaakt tegen het feit dat de ondernemingsrisico's van SMBV aan Alki waren overgedragen, kan niet worden geconstateerd dat zij om die reden van mening was dat bepaalde kosten ten onrechte van de als winstniveau-indicator gebruikte kostengrondslag waren uitgesloten. Deze vaststelling wordt versterkt door de omstandigheid dat de kwestie van de correcties door de Commissie zelf is voorgesteld als een subsidiaire redeneerlijn (zie overweging 407 van het bestreden besluit) ten opzichte van de in de overwegingen 319 tot en met 332 van het bestreden besluit gevolgde redenering.

517 Anders dan de Commissie in wezen betoogt, blijkt voorts niet uit de overwegingen 59 en 159 van het bestreden besluit dat zij de vaststelling dat de APA een voordeel had verleend aan SMBV op de correcties op de kostengrondslag had gebaseerd. Overweging 59 van het bestreden besluit verwijst inderdaad naar die correcties, doch dit betreft louter een weergave van de inhoud van het verrekenprijzenrapport. Overweging 159 van het bestreden besluit staat in de afdeling waarin de administratieve procedure wordt weergegeven en geeft enkel aan dat de Commissie vraagtekens plaatste bij de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde correcties, zonder dat daaruit het standpunt van de Commissie in het kader van het bestreden besluit kan worden afgeleid.

518 Op basis van de constateringen in de punten 515 tot en met 517 hierboven moet dus worden vastgesteld dat de Commissie in het bestreden besluit niet heeft gesteld, en a fortiori evenmin heeft bewezen, dat een andere correctie op de kostengrondslag dan de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 SMBV een voordeel had verleend. Derhalve moeten de in het stadium van het verweerschrift aangevoerde argumenten van de Commissie, dat het gebruik van de exploitatiekosten in plaats van de totale kosten (waarin de kosten van de koffiebonen, de aan derden betaalde vergoedingen en de kosten van niet-koffiegerelateerde producten zijn begrepen) tot een verlaging van de belastinggrondslag van SMBV had geleid, worden afgewezen.

519 Wat in de tweede plaats de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 betreft, heeft de Commissie in overweging 406 van het bestreden besluit aangenomen dat het verrekenprijzenrapport, door die kosten uit te sluiten, een aanzienlijke verlaging van de kostengrondslag had aanvaard.

520 De Commissie heeft in overweging 406 van het bestreden besluit louter gesteld dat deze kosten in aanmerking waren genomen in de oude wijze van bepaling van de belastinggrondslag van SMBV, die vóór de sluiting van de APA werd gebruikt, en dat voor de uitsluiting van deze kosten geen motivering was gegeven, zonder enige verder precisering. Uit de tekst van het bestreden besluit blijkt niet duidelijk waarnaar de Commissie verwijst waar zij zich beroept op het ontbreken van een motivering voor de uitsluiting van de kosten, en met name of zij van mening is dat dergelijke verklaringen in de APA hadden moeten worden opgenomen of tijdens de administratieve procedure hadden moeten worden gegeven.

521 In dit verband moet ten eerste worden vastgesteld dat de constatering dat de correctie ontoereikend was gerechtvaardigd, hetzij door de Starbuckscontacten hetzij door de Nederlandse autoriteiten, niet zonder meer volstaat om te bewijzen dat deze correctie onjuist was en evenmin dat zij tot een verlaging van de belastingdruk van de SMBV had geleid.

522 Ten tweede moet hoe dan ook worden vastgesteld dat blijkens overweging 407 van het bestreden besluit het door de Commissie verrichte onderzoek van de onjuistheid van de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 een subsidiaire analyse is, die hoort bij de hypothese dat het branden van koffie inderdaad de belangrijkste functie van SMBV zou zijn.

523 Uit het verweerschrift van de Commissie in zaak T-636/16 blijkt dat niet-gelieerde productieonderneming 1 hoofdzakelijk producten zoals gearomatiseerde koffie, poeder voor een merkenrechtelijk gedeponeerd koffieproduct of oploskoffie vervaardigde en dat zij slechts een

„beperkte hoeveelheid" groene koffiebonen brandde. De Commissie heeft echter niet uitgelegd in welk opzicht de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 relevant waren voor de berekening van de belastbare winst van SMBV, als koffiebrander.

524 Daarnaast berusten de argumenten die de Commissie in haar stukken heeft aangevoerd over de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 op de premisse dat de belangrijkste activiteit van SMBV de wederverkoop is. Bijgevolg moeten die verschillende argumenten worden afgewezen.

525 Ten derde blijkt uit het verrekenprijzenrapport dat de belastingadviseur van de Starbucksgroep de kosten die verband houden met activiteiten waarbij SMBV geen toegevoegde waarde levert, heeft uitgesloten van de voor de toepassing van de TNMM gebruikte kostengrondslag. Het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks betogen in hun respectieve stukken overigens dat de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 haar rechtvaardiging vindt in het feit dat SMBV geen enkele toegevoegde waarde levert. Zij betogen dat de kosten die zijn verbonden aan de transactie tussen SMBV en niet-gelieerde productieonderneming 1 enkel via de rekeningen van SMBV lopen maar niet kunnen worden toegerekend aan de activiteit van SMBV. De inkoop van de producten van niet-gelieerde productieonderneming 1 vormt dus een transactie die neutraal is voor de bepaling van de belastbare winst van SMBV.

526 In dit verband moet worden vastgesteld dat niet is uitgesloten dat de inkomsten die uit de door niet-gelieerde productieonderneming 1 geleverde producten worden gehaald gelijk zijn aan de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1, zodat SMBV geen enkele winst haalt uit de producten van die onderneming. De Commissie heeft niet bewezen dat SMBV een meerwaarde had toegevoegd aan de producten van niet-gelieerde productieonderneming 1 en dat zij daadwerkelijk winst had gegenereerd uit de exploitatie van die producten, zodat de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 noodzakelijkerwijs in aanmerking hadden moeten worden genomen voor de toepassing van de TNMM.

527 De Commissie bewijst evenmin dat de in het verrekenprijzenrapport aangevoerde verschillen tussen de functies van SMBV en die van de 20 ondernemingen op basis waarvan de vergelijkende analyse was uitgevoerd, niet de toepassing van de correctie betreffende de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 rechtvaardigen.

528 Daar de Commissie geen gegevens heeft aangedragen op grond waarvan kan worden aangenomen dat SMBV winst zou hebben behaald uit de transactie met niet-gelieerde productieonderneming 1 of dat de opslag van toepassing moest zijn op een kostengrondslag waarin de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 waren begrepen, moet worden vastgesteld dan zij niet tot de slotsom kon komen dat de uitsluiting van die kosten onjuist was en tot een verlaging van de winst van SMBV had geleid.

529 In de derde plaats moet worden vastgesteld dat, zoals Starbucks betoogt, de cijfermatige gegevens in de tabel die is weergegeven in punt 184 van het verweerschrift van de Commissie in zaak T-636/16, die berekeningen zijn op basis van de cijfers in tabel 3 van het bestreden besluit, niet in aanmerking kunnen worden genomen ter ondersteuning van het standpunt van de Commissie. Ten eerste hebben die gegevens betrekking op de totale kosten (exploitatie-uitgaven en kostprijs van de verkochte goederen) van SMBV en niet enkel op de exploitatiekosten waaraan de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 zouden zijn toegevoegd. Ten tweede tonen die gegevens enkel aan dat het winstniveau hoger zou zijn geweest indien de kostengrondslag groter was geweest en kunnen zij niet de stelling staven dat SMBV winst zou hebben gegenereerd uit de exploitatie van de producten van niet-gelieerde productieonderneming 1.

530 In de vierde plaats moet worden opgemerkt dat de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 werd gecombineerd met de correctie, naar boven, van de rendementsmarge. Bijgevolg volgt daaruit niet noodzakelijkerwijs dat de in de APA toegepaste correcties, in hun geheel beschouwd, noodzakelijkerwijs tot een verlaging van de belastinggrondslag van SMBV leidden. De Commissie heeft de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1, of althans het aandeel dat zij vertegenwoordigen in de kosten van SMBV, niet berekend. Uit het bestreden besluit blijkt dus niet dat de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 een zodanig aandeel in de kosten van SMBV uitmaken dat de uitsluiting van alleen al die kosten een dermate grote invloed op de winst van SMBV zou hebben dat het niveau ervan niet meer representatief is voor winst die uit een zakelijke situatie zou voortvloeien.

531 In het licht van deze vaststellingen moet worden vastgesteld dat de Commissie er niet in is geslaagd te bewijzen dat de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 SMBV een voordeel heeft verleend, zonder dat hoeft te worden onderzocht of het besluit van de Commissie een motiveringsgebrek vertoont.

c) „Werkkapitaalcorrectie”

1) Strekking van de betrokken correctie

532 Wat de strekking van de tweede betrokken correctie betreft, heeft de Commissie in overweging 407 van het bestreden besluit betoogd dat de toepassing van de „correctie van het werkkapitaal” (working capital adjustment) tot gevolg heeft gehad dat de in het verrekenprijzenrapport voorgestelde methode geen betrouwbare benadering van een marktuitkomst overeenkomstig het zakelijkheidsbeginsel oplevert. Hierbij moet worden aangetekend dat noch het verrekenprijzenrapport noch de APA de uitdrukking „correctie van het werkkapitaal” gebruikt.

533 Om te beginnen heeft de Commissie in het bestreden besluit betoogd dat de belastingadviseur van de Starbucksgroep in het verrekenprijzenrapport een correctie voorstelde voor de conversie-opslag, die door de Nederlandse autoriteiten als een „werkkapitaalcorrectie” werd beschreven (overweging 401 van het bestreden besluit). Uit die vaststelling volgt dat de uitdrukking „correctie van het werkkapitaal”, zoals gebruikt in het bestreden besluit, moet worden begrepen in die zin waarin zij door de Nederlandse autoriteiten tijdens de administratieve procedure is gebruikt.

534 Vervolgens blijkt uit overweging 403 van het bestreden besluit dat de Commissie in de overwegingen 101 tot en met 113 van het inleidingsbesluit twijfels had geuit over de „werkkapitaalcorrectie”. De Commissie heeft in de overwegingen 101 en 102 van het inleidingsbesluit de „correctie voor de grondstofkosten” (raw material cost mark-up) besproken, terwijl de correctie inzake de uitsluiting van de kosten van de groene koffiebonen van de kostengrondslag in de overwegingen 99 en 100 van het inleidingsbesluit werd besproken. Het bestreden besluit verwijst in overweging 403 dus niet naar laatstgenoemde correctie. Voor deze vaststelling is overigens steun te vinden in overweging 269, onder iii), en in voetnoot 130 van het bestreden besluit.

535 Weliswaar betreffen de overwegingen 103 tot en met 113 van het inleidingsbesluit eveneens, deels, de correctie inzake de uitsluiting van de kosten van groene koffiebonen van de kostengrondslag, doch volgens overweging 107 van het inleidingsbesluit zijn de argumenten van de Nederlandse autoriteiten over de „correctie in het werkkapitaal” uiteengezet in overweging 59 van dat besluit. Volgens overweging 59 van het inleidingsbesluit hebben de Nederlandse autoriteiten verklaard dat „in dit geval […] de correctie uit een combinatie van twee correcties [bestond] om tot vergelijkbare resultaten te komen, namelijk een correctie in het werkkapitaal voor de grondstoffenvoorraad, die wordt toegepast op het rendement van de vergelijkbare ondernemingen, en een correctie voor de grondstofkosten in de kostengrondslag van de vergelijkbare ondernemingen”. Blijkens de omschrijving van de argumenten

van het Koninkrijk der Nederlanden tijdens de administratieve procedure betrof de uitdrukking „correctie in het werkkapitaal" enkel de „correctie voor de grondstofkosten", zoals bepaald in het verrekenprijzenrapport.

536 Ten slotte maakt de Commissie in overweging 407 van het bestreden besluit zelf onderscheid tussen de „werkkapitaalcorrectie" en de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 van de belastinggrondslag van SMBV.

537 Bijgevolg moet worden geconcludeerd dat de in overweging 407 van het bestreden besluit gebruikte uitdrukking „correctie van het werkkapitaal" verwijst naar de „correctie voor de grondstofkosten" die in het verrekenprijzenrapport is bepaald.

538 Hoe dan ook moet, zelfs gesteld dat de in overweging 407 van het bestreden besluit gebruikte uitdrukking „correctie van het werkkapitaal" tevens zou moeten worden begrepen als een verwijzing naar de correctie voor de grondstofkosten in de kostengrondslag van SMBV, worden vastgesteld dat de overwegingen 401 tot en met 406 van het bestreden besluit geen enkel ander argument betreffende de kostengrondslag bevatten dan dat betreffende de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1. In de punten 514 tot en met 531 hierboven is echter reeds vastgesteld dat de Commissie er niet in is geslaagd te bewijzen dat de uitsluiting van die kosten SMBV een voordeel heeft verleend. In de overwegingen 404 en 405 van het bestreden besluit wijst de Commissie eenvoudigweg de argumenten van het Koninkrijk der Nederlanden over de relevantie van een vergelijkbaarheidsonderzoek op basis van de totale kosten en van een wetenschappelijk artikel van de hand. Voorts bevatten de overwegingen 401 tot en met 403 van het bestreden besluit geen enkele verwijzing naar de kostengrondslag van SMBV.

2) Grief inzake de afwezigheid van een verlaging van de belastingdruk van SMBV

539 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat voor zover enerzijds de „werkkapitaalcorrectie" overeenkomt met de correctie voor de grondstofkosten in de kostengrondslag, die in het verrekenprijzenrapport is bepaald (zie punt 537 hierboven), en anderzijds het argument over de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 is afgewezen (zie punten 514-531 hierboven), deze correctie heeft geleid tot een verhoging van de opslag van de kostengrondslag van [*vertrouwelijk*] % naar [*vertrouwelijk*] %. Het gebruik van een hogere opslag voor de bepaling van de belastbare winst van SMBV kon echter niet tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV leiden. Deze ene correctie, op zich beschouwd, verleent SMBV dus geen voordeel.

540 Daaruit volgt dat de Commissie er niet in is geslaagd te bewijzen dat de „werkkapitaalcorrectie" tot gevolg had dat het winstniveau van SMBV daalde, en dus evenmin dat deze correctie haar een voordeel had verleend.

541 In de tweede plaats moet worden vastgesteld dat de redenering van de Commissie over de „werkkapitaalcorrectie", die in de overwegingen 401 tot en met 405 van het bestreden besluit is uiteengezet, niet kan bewijzen dat de „werkkapitaalcorrectie" tot gevolg had dat het winstniveau van SMBV daalde en dat deze correctie haar bijgevolg een voordeel had verleend.

542 Voor zover, om te beginnen, de Commissie haar redenering heeft gebaseerd op de constatering dat de voor de bepaling van de „werkkapitaalcorrectie" gebruikte methode geen rekening hield met het bedrag van het werkkapitaal van de vergelijkbare ondernemingen noch met dat van SMBV, kan worden volstaan met vast te stellen dat de Commissie niet verklaart in welke opzicht dit feit een verlaging van het winstniveau van SMBV zou kunnen aantonen.

543 Vervolgens was de Commissie weliswaar van mening dat er geen constante relatie bestond tussen de in de correctie gebruikte kosten van de verkochte goederen en de werkkapitaalbehoeften, doch moet worden vastgesteld dat zij niet heeft uitgelegd hoe dit feit in concreto een verlaging van het winstniveau van SMBV zou kunnen aantonen.

544 Bovendien beperkt de Commissie zich met haar stelling dat de door de belastingadviseur van de Starbucksgroep toegepaste „werkkapitaalcorrectie" niet geschikt is voor het aangegeven doel, te weten het corrigeren van verschillen in het gebruik van werkkapitaal, tot algemene en approximatieve overwegingen, zoals die waarmee zij stelt dat deze correctie „niet helemaal geschikt" is of dat „een onderneming met een hoog bedrag aan grondstoffenkosten […] met name lage werkkapitaalbehoeften [kan] hebben als zij haar voorraad efficiënt beheert".

545 Wat ten slotte de constatering in de overwegingen 402 tot en met 405 van het bestreden besluit betreft, dat noch in de reeks feiten die in het verrekenprijzenrapport is weergegeven, noch in de door het Koninkrijk der Nederlanden in het kader van de administratieve procedure aangevoerde argumenten enige rechtvaardigingsgrond voor de „werkkapitaalcorrectie" was te vinden, moet worden vastgesteld dat de enkele constatering dat een dergelijke rechtvaardigingsgrond ontbreekt evenmin aantoont dat de „werkkapitaalcorrectie" tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV heeft geleid.

546 Daaruit volgt dat de Commissie, anders dan zij in overweging 407 van het bestreden besluit heeft geconcludeerd, niet heeft bewezen dat de „werkkapitaalcorrectie" tot een verlaging van de belastbare winst van SMBV zou hebben geleid.

547 Aan deze slotsom wordt niet afgedaan door de argumenten van de Commissie. Blijkens overweging 407 van het bestreden besluit is het door de Commissie verrichte onderzoek van de „werkkapitaalcorrectie" immers een subsidiaire analyse die hoort bij de hypothese dat de belangrijkste functie van SMBV daadwerkelijk het branden van koffie zou zijn. De door de Commissie in haar stukken aangevoerde argumenten over de „werkkapitaalcorrectie" berusten echter op de premisse dat de belangrijkste activiteit van SMBV de wederverkoop zou zijn. Bijgevolg moeten al die argumenten worden afgewezen.

548 In het licht van de overwegingen in de punten 502 tot en met 547 hierboven moeten de grieven van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks volgens welke de Commissie niet heeft bewezen dat de goedkeuring, in de APA, van de werkkapitaalcorrecties en van de uitsluiting van de kosten van niet-gelieerde productieonderneming 1 SMBV een voordeel zoud hebben verleend, worden aanvaard.

549 Bijgevolg moet het middel dat is gebaseerd op het feit dat de Commissie in het kader van haar vierde tot en met zesde redeneerlijn niet heeft bewezen dat de APA SMBV een voordeel had verleend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, worden aanvaard.

F. Vraag of de APA afweek van artikel 8b Wet Vpb en van het Verrekenprijsbesluit (redenering ten aanzien van het beperkte referentiekader, overwegingen 409 tot en met 412 van het bestreden besluit)

550 Het Koninkrijk der Nederlanden betoogt dat het zijn middelen betreffende de afwezigheid van een voordeel in het onderhavige geval zowel richt tegen het primaire standpunt van de Commissie, dat wil zeggen de zes redeneerlijnen, als tegen haar redenering met betrekking tot het beperkte referentiekader, waarin de Commissie heeft geconcludeerd dat er in casu sprake was van een voordeel in het licht van artikel 8b Wet Vpb en van het Verrekenprijsbesluit. Starbucks betoogt harerzijds dat de Commissie de APA had moeten onderzoeken in het licht van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en van het Verrekenprijsbesluit, hetgeen zij volgens Starbucks niet heeft gedaan.

551 De Commissie stelt dat zij in de overwegingen 409 tot en met 412 van het bestreden besluit de APA heeft onderzocht in het licht van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en dat zij na dat onderzoek heeft vastgesteld dat de APA SMBV een voordeel verleende.

552 In dit verband moet worden geconstateerd dat de Commissie in afdeling 9.2.4 van het bestreden besluit, met het opschrift „Subsidiair: selectief voordeel ten gevolge van een afwijking van het besluit Verrekenprijzen" (overwegingen 409-412 van het bestreden besluit), uiterst subsidiair heeft vastgesteld dat de APA SMBV een voordeel verleende in het licht van een beoordeling op basis van het beperktere referentiekader van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit (overweging 412 van het bestreden besluit).

553 In overweging 410 van het bestreden besluit heeft de Commissie immers „[s]ubsidiair [uiteengezet dat] de [APA] SMBV ook een selectief voordeel verleen[de] in het kader van het beperktere referentiestelsel dat uit groepsondernemingen [bestond] die verrekenprijzen hanteren waarop artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb en het [Verrekenprijsbesluit] van toepassing [waren]". In overweging 411 van het bestreden besluit heeft de Commissie in herinnering gebracht dat artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit „het ‚arm's-lengthbeginsel' of ‚zakelijkheidsbeginsel' in de Nederlandse belastingwetgeving [hadden vastgelegd], volgens hetwelk transacties binnen groepsverband zouden moeten worden vergoed als waren ze overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen". In diezelfde overweging heeft de Commissie erop gewezen dat in de preambule van het Verrekenprijsbesluit werd gepreciseerd dat de OESO-richtlijnen rechtstreeks van toepassing zijn in Nederland. In overweging 412 van het bestreden besluit heeft de Commissie verwezen naar de redenering in de overwegingen 268 tot en met 274 van het bestreden besluit, waarin de eerste tot en met de zesde redeneerlijn zijn samengevat, om tot de slotsom te komen dat de APA tevens een selectief voordeel verleende op basis van het beperktere referentiekader dat bestaat uit artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit.

554 Blijkens deze vaststellingen heeft de Commissie geconcludeerd dat de betrokken APA SMBV een selectief voordeel verleende omdat deze tot een verlaging van de verschuldigde belasting leidde ten opzichte van de situatie waarin het in artikel 8b Wet Vpb en in het Verrekenprijsbesluit vastgelegde zakelijkheidsbeginsel op juiste wijze zou zijn toegepast.

555 Vastgesteld moet worden dat de Commissie deze conclusie heeft gebaseerd op haar toetsing van de APA in het kader van haar primaire analyse. Zo heeft zij gesteld dat zij in het kader van afdeling 9.2.3.1 van het bestreden besluit reeds had bewezen dat de APA geen betrouwbare benadering van een zakelijke uitkomst kon opleveren.

556 Het is juist dat de redenering in de overwegingen 409 tot en met 412 van het bestreden besluit vooral een argument van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks betreft over de keuze van het referentiekader, hetgeen behoort tot de analyse van de selectiviteit van de betrokken maatregel.

557 Evenwel zijn het Koninkrijk der Nederlanden en de Commissie van mening dat overweging 412 van het bestreden besluit aldus moet worden uitgelegd dat de Commissie op basis van een toetsing aan het relevante nationale recht, te weten artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit, tot de slotsom is gekomen dat de APA SMBV een voordeel verleende, en dat de analyse die de Commissie in de eerste tot en met de zesde redeneerlijn heeft uitgevoerd mutatis mutandis van toepassing is. Deze vaststelling wordt bovendien gestaafd door de bewoordingen van overweging 416 van het bestreden besluit.

558 Zonder dat in casu een standpunt hoeft te worden ingenomen over de exacte strekking van de in de overwegingen 409 tot en met 412 van het bestreden besluit uiteengezette redenering van de Commissie inzake het beperkte referentiekader, kan worden volstaan met vast te stellen dat, gesteld dat de Commissie daarmee de fouten die zij in het kader van de eerste tot en met de zesde redeneerlijn had aangeduid heeft onderzocht in het licht van artikel 8b Wet Vpb en het Verrekenprijsbesluit, waarbij het zakelijkheidsbeginsel in het Nederlandse recht is vastgelegd, zij om

dezelfde redenen als die welke zijn uiteengezet in de punten 173 tot en met 549 hierboven, die mutatis mutandis gelden voor dat onderzoek, niet heeft bewezen dat de APA SMBV een voordeel had verleend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

G. Conclusie

559 Ten eerste vloeit uit de punten 404 en 549 hierboven voort dat de zes redeneerlijnen van het bestreden besluit niet volstaan om aan te tonen dat de APA SMBV een voordeel had verleend in de zin artikel 107, lid 1, VWEU.

560 Ten tweede vloeit uit de punten 550 tot en met 558 hierboven voort dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de APA afweek van artikel 8b Wet Vpb en van het Verrekenprijsbesluit en dat de APA SMBV aldus een voordeel had verleend in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

561 Uit een en ander vloeit dus voort dat de Commissie er met geen van haar in het bestreden besluit uiteengezette redeneerlijnen in is geslaagd om rechtens genoegzaam te bewijzen dat er sprake was van een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Bijgevolg moet het bestreden besluit in zijn geheel nietig worden verklaard, zonder dat de andere door het Koninkrijk der Nederlanden en door Starbucks aangevoerde middelen hoeven te worden onderzocht.

IV. Kosten

562 Volgens artikel 134, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vorderingen van het Koninkrijk der Nederlanden en Starbucks te worden verwezen in haar eigen kosten alsmede in die van het Koninkrijk der Nederlanden en van Starbucks.

563 Overeenkomstig artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering zal Ierland zijn eigen kosten dragen.

HET GERECHT (Zevende kamer – uitgebreid),

rechtdoende, verklaart:

1) De zaken T-760/15 en T-636/16 worden gevoegd voor het onderhavige arrest.

2) 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, wordt nietig verklaard.

3) De Europese Commissie zal haar eigen kosten dragen alsmede die van het Koninkrijk der Nederlanden, Starbucks Corp. en Starbucks Manufacturing Emea BV.

4) Ierland zal zijn eigen kosten dragen.

Van der Woude Tomljenović Bieliūnas

Marcoulli Kornezov

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxembourg op 24 september 2019.

De griffier
E. Coulon

De president
M. van der Woude

Inhoud

I. Voorgeschiedenis van het geding en rechtskader 2

A. Toepasselijke nationale bepalingen 2

B. Advanced Pricing Agreement 4

C. Voorgeschiedenis van het geding 5

1. Administratieve procedure bij de Commissie 5

2. Bestreden besluit 6

a) Beschrijving van de betwiste maatregel 6

b) Beoordeling van de betwiste maatregel 8

c) Terugvordering van de staatssteun 14

d) Conclusie 14

II. Procedure en conclusies van partijen 15

A. Schriftelijke behandeling in zaak T-760/15 15

1. Samenstelling van de rechtsprekende formatie en behandeling bij voorrang 15

2. Interventies 16

3. Verzoeken om vertrouwelijke behandeling 16

4. Conclusies van partijen 17

B. Schriftelijke behandeling in zaak T-636/16 17

1. Samenstelling van de rechtsprekende formatie en behandeling bij voorrang 17

2. Verzoeken om vertrouwelijke behandeling 17

3. Conclusies van partijen 18

C. Voeging voor de mondelinge behandeling en verloop van de mondelinge behandeling 18

III. In rechte 19

A. Procedurele kwesties 19

1. Voeging van de onderhavige zaken voor de eindbeslissing 19

2. Verzoek tot verwijdering van de opmerkingen van Starbucks over het rapport ter terechtzitting uit het dossier 19

3. Ontvankelijkheid van bijlage A.7 bij het verzoekschrift in zaak T-760/15 20

B. Aangevoerde middelen en structuur van het onderzoek van het onderhavige beroepen 21

C. Bestaan van een zakelijkheidsbeginsel op het gebied van het toezicht op staatssteun en eerbiediging van het beginsel van fiscale autonomie van de lidstaten 22

D. Betwisting van de hoofdredenering over het bestaan van een belastingvoordeel ten gunste van SMBV (overwegingen 275-361 van het bestreden besluit) 29

1. Keuze van de TNMM in het onderhavige geval en verzuim om de concerntransactie waarvoor de APA in feite was gevraagd te onderzoeken (eerste redeneerlijn) 29

a) Opmerkingen vooraf 31

b) Bewijslast 33

c) Omvang van de door het Gerecht te verrichten toetsing 33

d) Verzuim om in de APA de door SMBV aan Alki betaalde royalty aan te duiden en te analyseren 34

e) Plicht om de CUP-methode te verkiezen boven de TNMM 35

2. Vraag of de door SMBV aan Alki betaalde royalty nihil had moeten zijn (tweede redeneerlijn) 37

a) Opmerkingen vooraf 38

b) Functies van SMBV in verband met de royalty 39

c) Normale belastingregels van het Nederlandse recht 39

d) Gebruik van door de Commissie aangevoerde gegevens die niet beschikbaar waren op het tijdstip waarop de APA werd gesloten 40

e) Vraag of de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden waarde vertegenwoordigde voor SMBV 41

1) Vraag of SMBV de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden rechtstreeks op de markt exploiteerde 42

2) Vraag of SMBV verlies leed op haar koffiebrandactiviteiten 44

f) Vergelijking met roasting agreements die zijn gesloten tussen Starbucks en derden en vergelijking met soortgelijke licentieovereenkomsten „op de markt” 46

1) Overeenkomsten die na de APA zijn gesloten 48

2) Overeenkomsten die zijn gesloten met ondernemingen die geen koffie branden 48

3) Overeenkomsten met ondernemingen die geen gebrande koffie verkochten aan winkels of consumenten 49

4) Overeenkomsten betreffende andere producten dan gebrande koffie 50

5) Overeenkomst die voorziet in betaling van een royalty voor het gebruik van de intellectuele eigendom op het gebied van het koffiebranden 51

6) Overeenkomst met niet-gelieerde productieonderneming 2 53

g) Overeenkomsten tussen de concurrenten van Starbucks en derde koffiebranderijen 57

h) Argument dat het niveau van de royalty minder hoog had moeten zijn dan het niveau waarop die royalty was goedgekeurd in de APA 58

3. Jaarlijkse bepaling van de kosten van de groene koffiebonen (derde redeneerlijn) 60

a) Vraag of de prijs van de groene koffiebonen buiten de reikwijdte van de betwiste maatregel vielen 60

b) Vraag of de hoogte van de opslag op de kosten van de door SCTC aan SMBV verkochte groene koffiebonen al dan niet zakelijk was 63

E. Betwisting van de subsidiaire redenering betreffende het bestaan van een belastingvoordeel ten gunste van SMBV (overwegingen 362-408 van het bestreden besluit) 65

1. Aanwijzing van SMBV als de meest complexe entiteit (vierde redeneerlijn) 66

2. Analyse van de functies van SMBV en bepaling van de winst van SMBV op basis van de exploitatiekosten (vijfde redeneerlijn) 70

a) Keuze van de winstniveau-indicator 72

b) Vergelijkbaarheidsanalyse van de Commissie 75

3. Keuze van de correcties (zesde redeneerlijn) 78

a) Opmerkingen vooraf 79

b) Correctie op de kostengrondslag 80

c) „Werkkapitaalcorrectie” 83

1) Strekking van de betrokken correctie 83

2) Grief inzake de afwezigheid van een verlaging van de belastingdruk van SMBV 84

F. Vraag of de APA afweek van artikel 8b Wet Vpb en van het Verrekenprijsbesluit (redenering ten aanzien van het beperkte referentiekader, overwegingen 409 tot en met 412 van het bestreden besluit) 85

G. Conclusie 87

IV. Kosten 87