Amtsblatt
der Europäischen Union

DE
Reihe L

2025/2402

1.12.2025

BESCHLUSS (EU) 2025/2402 DER KOMMISSION

vom 28. November 2024

zu Steuervorbescheiden SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) — Niederlande — mutmaßliche Beihilfe für Starbucks

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2024) 8566)

(Nur der englische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2 erster Unterabsatz,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme ([1]) und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHREN

(1) Starbucks Coffee EMEA bv (im Folgenden „Starbucks Coffee BV“) und Starbucks Manufacturing EMEA bv (im Folgenden „SMBV“) werden mittelbar von Starbucks Corporation kontrolliert. Starbucks Corporation ist in den Vereinigten Staaten von Amerika niedergelassen und dient als Konzernsitz. Starbucks Corporation und alle von dieser Kapitalgesellschaft kontrollierten Unternehmen werden nachfolgend zusammen als „Starbucks“ oder „Starbucks-Konzern“ bezeichnet.

(2) Mit Schreiben vom 30. Juli 2013 ersuchte die Kommission die Behörden des Königreichs der Niederlande (im Folgenden „Niederlande“) um Informationen über die in den Niederlanden geltende Praxis bei Steuervorbescheiden sowie über sämtliche Vorbescheide im Zusammenhang mit Starbucks Coffee BV und SMBV.

(3) Mit Schreiben vom 2. Oktober 2013 übermittelten die niederländischen Behörden die angeforderten Informationen an die Kommission, einschließlich der 2008 zwischen der niederländischen Steuerverwaltung und Starbucks Coffee BV vereinbarten Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung ([2]) („Advance Pricing Agreement“, „APA“) ([3]) und der 2008 zwischen der niederländischen Steuerverwaltung und SMBV vereinbarten APA (im Folgenden „SMBV-APA“) und Begleitunterlagen. Zu den Begleitunterlagen gehören u. a. ein Verrechnungspreisbericht aus dem Jahr 2007 zur Unterstützung des Antrags auf die zwei vorgenannten APA (im Folgenden „Verrechnungspreisbericht“) sowie den Austausch weiterer Informationen zwischen der niederländischen Steuerverwaltung und dem Steuerberater der Starbucks Corporation (im Folgenden „Steuerberater“), der im Namen von Starbucks Coffee BV und SMBV tätig war. Die niederländischen Behörden übermittelten der Kommission als Teil der Belege auch eine APA, die 2001 zwischen der niederländischen Steuerverwaltung und Starbucks Coffee BV und SMBV geschlossen wurde.

(4) Am 11. Juni 2014 erließ die Kommission den Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) bezüglich der SMBV-APA mit der Begründung, dass es sich bei dieser APA möglicherweise um eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV handelt (nachfolgend „der Einleitungsbeschluss“) ([4]). Die niederländischen Behörden gaben mit Schreiben vom 16. Juli 2014 ihre Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss ab.

([1]) ABl. C 460 vom 19.12.2014, S. 11.
([2]) Bei einer Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung handelt es sich um eine Vereinbarung zwischen einer Steuerverwaltung und einem Steuerpflichtigen über die Anwendung des Steuerrechts in Bezug auf (künftige) Geschäftsvorgänge. In einer APA werden im Vorfeld konzerninterner Geschäftsvorgänge geeignete Kriterien festgelegt (z. B. Methode, Vergleichswerte und deren sachgemäße Anpassung, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), anhand derer fremdvergleichskonforme Preise für diese Geschäftsvorgänge über einen festen Zeitraum hinweg ermittelt werden sollen. Eine APA wird formell von einem Steuerpflichtigen eingeleitet.
([3]) Im gesamten Beschluss werden die Begriffe „Steuervorbescheid“ und „APA“ synonym verwendet.
([4]) ABl. C 460 vom 19.12.2014, S. 11.

(5) Der Einleitungsbeschluss wurde am 19. Dezember 2014 im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht. Die Kommission forderte die Beteiligten darin auf, zum Einleitungsbeschluss Stellung zu nehmen.

(6) Starbucks übermittelte mit Schreiben vom 16. Januar 2015 seine Anmerkungen zum Einleitungsbeschluss. Auch der niederländische Steuerberaterverband (De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, nachfolgend „NOB"), der niederländische Industrie- und Arbeitgeberverband (Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, nachfolgend „VNO-NCW"), ATOZ Tax Advisers Luxembourg, Oxfam International und die Bundesarbeitskammer Österreich (nachfolgend „BAK") legten Stellungnahmen zum Einleitungsbeschluss vor.

(7) Die niederländischen Behörden übermittelten mit Schreiben vom 20. und 26. März 2015 ihre Anmerkungen zu den Stellungnahmen Dritter zum Einleitungsbeschluss.

(8) Am 21. Oktober 2015 erließ die Kommission den Beschluss (EU) 2017/502 ([5]), mit dem das förmliche Prüfverfahren in Bezug auf die SMBV-APA abgeschlossen wurde. In diesem Beschluss stellte die Kommission fest, dass diese APA eine Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstelle, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar und von den niederländischen Behörden unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt worden sei. Die Niederlande wurden angewiesen, die mit dem Binnenmarkt unvereinbare und rechtswidrige Beihilfe von SMBV zurückzufordern.

(9) Am 24. September 2019 erklärte das Gericht den Beschluss (EU) 2017/502 in seinem Starbucks-Urteil ([6]) für nichtig, ließ jedoch den Einleitungsbeschluss unberührt. Dieses Urteil wurde rechtskräftig.

(10) Folglich musste die Kommission die SMBV-APA erneut prüfen.

(11) Am 23. Dezember 2020 ersuchte die Kommission die niederländischen Behörden um weitere Angaben zu den Funktionen, Vermögenswerten und Risiken, die im untersuchten Zeitraum mit den Tätigkeiten von SMBV in den Niederlanden verbunden waren.

(12) Auf Ersuchen der Ständigen Vertretung der Niederlande bei der Union organisierte die Kommission am 22. Januar 2021 eine Sitzung, um das zusätzliche Auskunftsersuchen der Kommission vom 23. Dezember 2020 zu erörtern.

(13) Am 18. März 2021 übermittelten die niederländischen Behörden ihre Antworten auf das zusätzliche Auskunftsersuchen der Kommission vom 23. Dezember 2020.

(14) Am 29. April 2021 fand ein Treffen zwischen der Kommission und Vertretern von SMBV und der niederländischen Behörden statt, um diese Antworten zu erörtern.

(15) Die förmliche Prüfung des angefochtenen Steuervorbescheids ist daher noch ein laufendes Verfahren und muss abgeschlossen werden.

2. **BESCHREIBUNG DER MAßNAHME**

2.1. **Der Begünstigte**

(16) Begünstigter der Maßnahme ist SMBV, eine Tochtergesellschaft des Starbucks-Konzerns mit Sitz in den Niederlanden. Der Starbucks-Konzern besteht aus der Starbucks Corporation und sämtlichen von dieser Gesellschaft kontrollierten Unternehmen. Die Konzernmutter Starbucks Corporation hat ihren Hauptsitz in Seattle in den Vereinigten Staaten von Amerika (nachfolgend „USA").

(17) Starbucks ist eine Kaffeerösterei sowie ein Vermarkter und Einzelhändler von Kaffeespezialitäten und ist in 65 Ländern tätig. Starbucks erwirbt und röstet Kaffee, der zusammen mit handwerklich erzeugtem Kaffee, Tee und anderen Getränken sowie frischen Lebensmitteln in von dem Unternehmen betriebenen Geschäften verkauft wird. Laut seinem Jahresbericht für 2014 verkauft der Starbucks-Konzern zahlreiche Kaffee- und Teeprodukte und lizenziert seine Marke über andere Kanäle wie lizenzierte Einzelhandelsgeschäfte, Lebensmittelgeschäfte und nationale Verpflegungsdienstleister. 2014 lagen die weltweit erzielten Nettoeinnahmen des Starbucks-Konzerns bei 16 448 Mio. USD. Der Gewinn nach Steuern betrug 2 067 Mio. USD.

([5]) Beschluss (EU) 2017/502 der Kommission vom 21. Oktober 2015 über die staatliche Beihilfe der Niederlande SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) zugunsten von Starbucks (ABl. L 83 vom 29.3.2017, S. 38, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2017/502/oj).

([6]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669.

(18) Die Unternehmen des Starbucks-Konzerns, die in den Niederlanden Steuern zahlen, sind Starbucks Coffee BV und SMBV, die steuerlich als Einheit behandelt werden. Dementsprechend geben sie als Einheit eine einzige Steuererklärung ab.

(19) SMBV ist eine Kaffeerösterei, die seit 2002 in Betrieb ist. Ihre Röstanlage in Amsterdam ist die einzige Anlage des Konzerns außerhalb der USA. SMBV wird mit grünen Kaffeebohnen von der Starbucks Coffee Trading Company SARL, der Schweizer Tochtergesellschaft des Starbucks-Konzerns, beliefert, die diese grünen Kaffeebohnen für den gesamten Starbucks-Konzern und seine unabhängigen Lizenznehmer kauft. Die für den Absatzmarkt von EMEA vorgesehenen Kaffeebohnen werden anschließend in den Niederlanden von SMBV geröstet und verpackt.

(20) SMBV verfügt über eine Lizenz über das geistige Eigentum am Röstverfahren, die es von der Alki Limited Partnership (im Folgenden Alki), einer im Vereinigten Königreich ansässigen Starbucks-Tochter bezieht, die SMBV mittelbar kontrolliert. Diese Lizenz ist Voraussetzung für die Durchführung des Röstverfahrens und die Auslieferung der gerösteten Bohnen an die Ladenbetreiber. Im Gegenzug entrichtet SMBV eine Lizenzgebühr an Alki. Gemäß einem zwischen Alki und SMBV geschlossenen Röstvertrag fungiert Alki als Auftraggeber für das EMEA-Absatzgebiet und trägt alle unternehmerischen Risiken im Zusammenhang mit dem Verkauf der Produkte sowie die Kosten für Verluste, die durch Produktion, Verkauf, Transport und Lagerung entstehen.

(21) Gemäß einem Kostenteilungsvertrag soll Alki an Starbucks Corporation Folgendes zahlen: eine Lizenzgebühr, Dienstleistungsgebühren für von der Starbucks Corporation an Alki erbrachte Dienstleistungen, und eine Kostenbeteiligung an der Entwicklung von bestimmten immateriellen Vermögenswerten.

(22) Als Eigentümer der europäischen Röstanlage von Starbucks muss SMBV gewährleisten, dass die richtige Ausrüstung benutzt, die korrekten Verfahren angewandt und die Kaffeebohnen gemäß den im Röstvertrag festgelegten Spezifikationen geröstet werden. Gemäß diesem Vertrag ist SMBV Eigentümerin der grünen Bohnen, die es von Alki benannten oder genehmigten Lieferanten erwerben muss. SMBV stellt sicher, dass die Produkte bei der Lieferung an die Röstanlage den Produktspezifikationen von Alki entsprechen, und ist verpflichtet, sämtliche mangelhaften oder nicht verarbeitbaren grünen Bohnen auf eigene Kosten sofort zu ersetzen. Jedoch trägt Alki die Risiken von Verlusten, die als Folge der Produktion, des Verkaufs, des Transports, der Lagerung, der Bearbeitung oder anderen Verwendungen der Kaffeebohnen entstehen, und ist verpflichtet, SMBV von produktbezogenen Schadenersatzansprüchen freizustellen.

(23) Weder Alki noch ihre Partner beschäftigen Mitarbeiter, welche die Rolle des Auftraggebers im Rahmen des Abkommens über das Rösten erfüllen könnten. Nach den vom Starbucks-Konzern im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens vorgelegten Informationen nimmt Alki seine Rolle mittels der Anleitung, des Fachwissens und der einschlägigen Funktionen wahr, die von den Unternehmen des Starbucks-Konzerns in den USA im Rahmen eines Kostenteilungsvertrags bereitgestellt werden.

(24) Alki gilt im niederländischen Steuerrecht als transparentes Unternehmen und ist damit nicht körperschaftsteuerpflichtig. Aufgrund dieser Steuertransparenz betrachtet die niederländische Steuerverwaltung Lizenzgebühren von SMBV an Alki für die geistigen Eigentumsrechte für das EMEA-Absatzgebiet als direkte Zahlung an die Starbucks Corporation in den USA.

(25) Tochtergesellschaften des Starbucks-Konzerns schließen mit Starbucks Coffee BV Bezugsverträge über geröstete Kaffeebohnen und andere Erzeugnisse. Die von SMBV vertriebenen, entweder selbst produzierten oder von anderen Lieferanten bezogenen Produkte (geröstete Kaffeebohnen, Becher, Papiertücher usw.) werden an Verkaufsstellen verkauft. Von diesen Verkaufsstellen sind einige unabhängig, andere aber gehören Starbucks. Die Preise, die SMBV den Geschäften in Rechnung stellt, werden durch eine von anderen Unternehmen des Starbucks-Konzerns entwickelte Formel vorgegeben.

2.2. **Beschreibung der zu bewertenden Maßnahme**

Die SMBV-APA

(26) Dieser Beschluss betrifft die SMBV-APA. Die SMBV-APA galt im Prinzip für zehn Jahre, d. h. vom 1. Oktober 2007 bis zum 31. Dezember 2017. Den der Kommission übermittelten Informationen zufolge wurde die SMBV-APA jedoch am 30. September 2014 aufgrund einer wesentlichen Änderung des in Abschnitt 1 der APA dargelegten Sachverhalts beendet.

(27) Dem Verrechnungspreisbericht von 2007 zufolge betrug die Vergütung einen Aufschlag von [9-12] % (*) der relevanten Kostenbasis.

(28) Nach § 8b des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes von 1969 (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) sollten solche APA für Verrechnungspreiszwecke eine fremdvergleichskonforme Vergütung festlegen. Durch den Abschluss der SMBV-APA akzeptierte die niederländische Steuerverwaltung somit, dass die vom Steuerberater im Verrechnungspreisbericht von 2007 angegebene Vergütung für die von SMBV in den Niederlanden ausgeübten Funktionen (einschließlich der übernommenen Risiken und verwendeten Mittel) fremdvergleichskonform war ([7]).

(29) Der Verrechnungspreisbericht von 2007, der der niederländischen Steuerverwaltung im Rahmen der SMBV-APA vorgelegt wurde, ist Bestandteil dieser APA.

(30) Zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage von SMBV befasste sich die SMBV-APA mit den von der niederländischen Steuerverwaltung bewerteten konzerninternen Geschäften. SMBV zahlte einem Konzernunternehmen (Alki) eine Gebühr für die Nutzung des geistigen Eigentums beim Kaffeerösten und einem anderen Konzernunternehmen, Starbucks Coffee Trading Company SARL, eine Vergütung für die Beschaffung grüner Kaffeebohnen. Mit der SMBV-APA legten die niederländische Steuerverwaltung und SMBV die steuerpflichtige Vergütung für die Röstdienstleistungen und den Lieferbetrieb (d. h. den Vertrieb von Kaffee und Nicht-Kaffeeprodukten), an denen SMBV beteiligt war, fest.

(31) In der SMBV-APA akzeptierte die niederländische Steuerbehörde, dass die Höhe der von SMBV an Alki LP geleisteten Lizenzzahlungen am Ende eines jeden Jahres als Differenz zwischen dem realisierten Betriebsgewinn vor Lizenzkosten und dem [9-12]%-Aufschlag auf die Betriebskosten festgelegt werden sollte. In der SMBV-APA ist ferner vorgesehen, dass diese Lizenzabgabe für Zwecke der Körperschaftsteuer abzugsfähig ist und nicht der niederländischen Quellensteuer unterliegt.

Der Verrechnungspreisbericht von 2007

(32) Die von der niederländischen Steuerbehörde in der SMBV-APA akzeptierte Vergütung beruhte auf der vom Steuerberater erstellten Verrechnungspreisanalyse im Verrechnungspreisbericht, der fester Bestandteil dieser APA war.

(33) Im Verrechnungspreisbericht von 2007 wird die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode zur Berechnung des Betriebsergebnisses von SMBV zugrunde gelegt. Bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode handelt es sich um eines der „indirekten Verfahren" für die näherungsweise Bestimmung fremdvergleichskonformer Preise für Geschäftsvorgänge und die Gewinnzuweisung zwischen Unternehmen eines Konzerns. Dabei wird annähernd bestimmt, wie hoch der fremdvergleichskonforme Gewinn für eine gesamte Tätigkeit wäre, und nicht für einzelne konkrete Geschäftsvorgänge. Es wird nicht versucht, den Preis verkaufter Waren festzulegen, sondern geschätzt, welches Gewinn-Niveau unabhängige Unternehmen bei einer Tätigkeit zu erwarten hätten, beispielsweise beim Verkauf von Waren. Dazu wird eine Gewinnspanne in Bezug auf eine geeignete Grundlage gewählt errechnet (ein „Gewinnindikator"), wie beispielsweise Kosten, Umsatz oder Anlageinvestitionen und mit den Spannen vergleichbarer Geschäfte zwischen unabhängigen Unternehmen verglichen. Die Methode wird in Erwägungsgrund 44 dieses Beschlusses näher erläutert.

(34) Im Verrechnungspreisbericht von 2007 nahm der Steuerberater von SMBV eine funktionale Analyse der konzerninternen und konzernfremden Geschäftsvorgänge dieses Unternehmens für seine Verarbeitungstätigkeit vor. SMBV wurde dabei als Kaffeeröster mit geringem Geschäftsrisiko eingestuft.

(35) Da SMBV in Bezug auf Tätigkeiten, Vermögenswerte und Risiken als die am wenigsten komplexe Partei dieser Geschäfte angesehen wurde, verwendete der Steuerberater SMBV als untersuchte Partei, um die fremdvergleichskonforme Vergütung im Rahmen der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode zu bestimmen.

(36) Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode auf die Verarbeitungstätigkeiten von SMBV ging der Steuerberater davon aus, dass die jeweilige Basis für den Nettogewinnindikator die Kosten der von SMBV erbrachten Leistungen war, und zwar in Übereinstimmung mit der Kostenaufschlagsmethode, die als geeignete Vorgehensweise für Lieferketten- und Fertigungsleistungen betrachtet wurde.

(*) Vertrauliche Information.

([7]) Aus dem niederländischen Original: „[SMBV] wordt geacht een arm's length vergoeding te ontvangen voor haar activiteiten zoals beschreven [in het transfer pricing report] indien de operationele marge [9-12] % van de relevante kostgrondslag bedraagt."

(37) Der Steuerberater war jedoch der Ansicht, dass der Aufschlag nur auf die zugrunde liegenden Kosten im Zusammenhang mit Tätigkeiten hätte angewandt werden dürfen, bei denen SMBV einen Mehrwert schuf ([8]). Im Verrechnungspreisbericht von 2007 werden dazu folgende Kosten gezählt: (u. a.) alle Personalkosten, die sowohl in der Herstellung als auch in der Lieferkette anfallen, die Kosten für Ausrüstungsgüter (d. h. Abschreibungen) und die Anlagengemeinkosten (z. B. die Kosten der Anlage selbst).

(38) Um die Zuverlässigkeit der funktionalen Analyse zu steigern, führte der Steuerberater eine Verrechnungspreisanpassung durch, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die vorgeschlagene Anwendung des Aufschlags auf die Kostenbasis von SMBV keine Kostenkomponente für grüne Kaffeebohnen enthalten sollte.

(39) Auch den vergleichbaren Unternehmen, an denen die finanziellen Ergebnisse von SMBV abgeglichen werden sollten, entstanden Rohstoffkosten. Der Steuerberater nahm daher eine Berichtigung der Rohstoffkosten vor, um den Gesamtkostenaufschlag zu ändern, der für jedes der vergleichbaren Unternehmen berechnet wurde.

(40) Durch die Kombination der Anpassungen für die Kostenkomponente für grüne Kaffeebohnen und für die Rohstoffkosten änderte sich die geschätzte Vergütung von einem Median von 7,8 % der Gesamtkosten in einen geschätzten Median von 9,9 % der Betriebskosten. Auf dieser Grundlage wurde angenommen, dass ein (gerundeter) Aufschlag von [9-12] % der Betriebskosten einen fremdvergleichskonformen Aufschlag für die Bereitstellung von Röstleistungen und zugehörigen Lieferkettenaktivitäten durch SMBV für seine konzerninternen Geschäfte widerspiegelt.

2.3. **Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien**

(41) Unter Verrechnungspreisen werden Preise verstanden, die für konzerninterne Geschäfte berechnet werden. Multinationale Unternehmen haben ein finanzielles Interesse daran, Steuerhoheitsgebieten mit einer höheren Gewinnbesteuerung möglichst niedrige Gewinne zuzurechnen. Dies könnte zu Verrechnungspreisen führen, die nicht als Grundlage für die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte akzeptiert werden sollten. Um dieses Problem zu vermeiden, wenden die Steuerverwaltungen Verrechnungspreismethoden an, nach denen sie nur Verrechnungspreise zwischen konzerninternen Unternehmen akzeptieren, die mit denen vergleichbar sind, die von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen zu marktüblichen Bedingungen verhandelt worden wären. Dies wird auch als Fremdvergleichsgrundsatz bezeichnet.

(42) Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat einschlägige Leitlinien zur Bestimmung von Verrechnungspreisen herausgegeben. Angesichts ihres unverbindlichen Charakters werden die Steuerverwaltungen der OECD-Mitgliedstaaten lediglich dazu ermutigt, die Richtlinien zu befolgen. In der Praxis jedoch sind die OECD-Verrechnungspreisleitlinien wegweisend und haben einen offenkundigen Einfluss auf die Steuerpraktiken der OECD-Mitgliedstaaten (und sogar einiger Nichtmitgliedstaaten). Zudem haben diese Richtlinien in vielen OECD-Mitgliedstaaten gesetzliche Verbindlichkeit erhalten oder dienen ausdrücklich als Referenz für die Auslegung nationaler steuerrechtlicher Vorschriften.

(43) Der Steuerausschuss der OECD hat gelegentlich Aktualisierungen seiner Verrechnungspreisleitlinien vorgenommen, z. B. in den Jahren 1995 und 2010.

(44) Die Verwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode beruht auf Ziffer 3.26 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995. Nach diesen Leitlinien sollte die an dem Geschäftsvorgang beteiligte Partei, für die ein Nettogewinnindikator geprüft wird, in der Regel das Unternehmen sein, das die weniger komplexen Funktionen hat. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien heißt es dazu, dass eine solche Analyse eher zu einer Bandbreite akzeptabler Ergebnisse als zu einem bestimmten korrekten Ergebnis führt. In der Praxis wird dieser akzeptable Bereich häufig als Interquartilbereich der beobachteten Werte betrachtet. Quartile in einer Datenreihe sind drei Punkte, mit denen die Werte in aufsteigender Reihenfolge in vier gleich große Teile unterteilt werden.; 25 % der Daten liegen im 25. Perzentil (auch unteres Quartil genannt) oder unterhalb davon, 50 % der Daten liegen unter oder sind gleich dem zweiten Quartil, welches dem Median der Daten entspricht, und 75 % der Daten liegen unter oder sind gleich dem 75. Perzentil (auch oberes Quartil genannt). Der Interquartilbereich besteht aus allen Werten zwischen dem unteren und dem oberen Quartil.

([8]) Der Begriff „Mehrwert“ wird in diesem Fall verwendet, um Fälle zu beschreiben, in denen ein Unternehmen ein Produkt übernimmt, das als homogen angesehen werden kann und nur wenige Unterschiede (wenn überhaupt) zu dem eines Wettbewerbers aufweist, und potenziellen Kunden eine Funktion oder ein zusätzliches Merkmal bietet, die dem Produkt einen Mehrwert verleihen.

2.4. **Die niederländischen Vorschriften über fremdvergleichskonforme Preise**

(45) Die SMBV-APA wurde auf der Grundlage von § 8b Absatz 1 des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes des Jahres 1969 (Wet op de Vennootschapsbelasting 1969, im Folgenden „WVB“) geschlossen. Mit § 8b Absatz 1, der 2002 in das WVB eingefügt wurde, wird der Fremdvergleichsgrundsatz in das niederländische Körperschaftssteuerrecht eingeführt.

(46) Das Verrechnungspreisdekret IFZ2001/295M des niederländischen Finanzministers vom 30. März 2001 (nachfolgend „Verrechnungspreisdekret“) gab im Untersuchungszeitraum eine Orientierung über die Auslegung des in § 8b Absatz 1 WVB festgelegten Fremdvergleichsgrundsatzes durch die niederländische Steuerverwaltung.

(47) In dem Dekret wird klargestellt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz integraler Bestandteil des WVB ist. In Fällen, in denen die OECD-Leitlinien Auslegungsbedarf aufweisen, legt das Verrechnungspreisdekret den niederländischen Standpunkt in Bezug auf diese besonderen Punkte fest und zielt darauf ab, nach Möglichkeit jegliche Unklarheit zu beseitigen.

(48) Insbesondere ist in Kapitel 1.2 des Verrechnungspreisdekrets festgelegt, dass die Verwendung einer fremdvergleichskonformen Spanne zulässig ist, da eine bestimmte Verrechnungspreismethode häufig eine Bandbreite von Zahlen hervorbringt, die alle gleichermaßen zuverlässig sind.

(49) In Kapitel 2 befasst sich das Verrechnungspreisdekret mit den in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebenen Verrechnungspreismethoden. Wenn die niederländische Steuerverwaltung eine Verrechnungspreisprüfung durchführt, sieht das Verrechnungspreisdekret auf der Grundlage von Abschnitt 4.9 jener Leitlinien vor, dass eine solche Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Verrechnungspreismethode beginnen sollte, die der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt des Geschäftsvorgangs anwendet, sofern diese Verrechnungspreise zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis für den betreffenden Vorgang führen.

3. **GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS**

(50) In ihrem Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens vertrat die Kommission zunächst die Auffassung, dass die SMBV-APA, welche die Vergütung übernahm, die der Steuerberater von Starbucks vorschlug bezüglich der Aufgaben, die SMBV in den Niederlanden erfüllte, als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags mit dem Binnenmarkt unvereinbar war.

(51) Im Einleitungsbeschluss äußerte die Kommission die folgenden drei Bedenken bezüglich der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der SMBV-APA.

(52) Erstens hinterfragte sie die Annahme des Steuerberaters im Verrechnungspreisbericht von 2007, dass SMBV kein Risiko trage und demzufolge als Lohnhersteller oder Auftragshersteller eingestuft werden sollte. Insbesondere bezog sich die Kommission auf den Nachweis von Bestandsrisiko in den Finanzkonten der SMBV, die einer Einstufung als Lohnhersteller entgegenstand.

(53) Zweitens hinterfragte die Kommission zwei aufeinander folgende Anpassungen des Steuerberaters, die beide dasselbe Ziel zu haben schienen, nämlich ein Problem der Vergleichbarkeit zu lösen. Die erste Anpassung betraf die Senkung der Kostenbasis für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage der SMBV-Betriebskosten. Der Steuerberater hielt das für angemessen, weil er in SMBV einen Lohn- oder Auftragshersteller sah. Eine zweite Anpassung, im Verrechnungspreisbericht von 2007 als „Aufschlagsanpassung bei Umtausch“ (Conversion Mark-up Adjustment) bezeichnet, erfolgt nach Abzug eines Vielfachen der Selbstkosten von dem Gewinn der Unternehmen, die für den Vergleich von Verrechnungspreisen benutzt werden. Durch diese zweite Anpassung, die von den Niederlanden als „Anpassung des Betriebskapitals“ dargestellt wurde, verringerte sich die Steuerbemessungsgrundlage von SMBV in den Niederlanden.

(54) Drittens hinterfragte die Kommission den fremdvergleichskonformen Charakter der von BV an Alki LP gezahlten Lizenzgebühr, da der Betrag der Lizenzgebühr in keinem Bezug zu dem Wert des geistigen Eigentums zu stehen schien, für das die Gebühr eine Vergütung sein sollte. Weil bei der Verrechnungspreisanalyse die „Transaktionsbezogene Netto-Margen-Methode“ (TNMM) angewandt wurde, entsprach die Lizenzgebühr in Wirklichkeit dem Restgewinn von SMBV, das heißt, jeder von SMBV verzeichnete Gewinn, der [9-12] % Prozent der Betriebskosten übersteigt, wird zu einer steuerlich absetzbaren Lizenzabgabe umgewandelt.

4. **STELLUNGNAHME DER NIEDERLÄNDISCHEN BEHÖRDEN ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS**

(55) Die Niederlande übermittelten ihre Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss am 16. Juli 2014.

(56) Die Niederlande machten geltend, dass die in der SMBV-APA vereinbarte Vergütung fremdvergleichskonform sei und dass die vom Steuerberater gewählte Methode (d. h. TNMM mit einem kostenbasierten Gewinnindikator) für die Bestimmung dieser Vergütung geeignet sei. Die Niederlande erklärten ferner, dass die SMBV-APA SMBV keinen selektiven Vorteil verschafft habe.

(57) Um diesen Standpunkt zu untermauern, brachten die Niederlande in ihrer Stellungnahme die nachstehenden Argumente vor.

(58) Die Niederlande erklärten erstens, dass der Vorsatz des Starbucks-Konzerns schon immer die Einrichtung einer funktionsfähigen, risikoschwachen Röstanlage gewesen sei und sich die entsprechenden Tatsachen und Umstände mit den Jahren nicht wesentlich geändert hätten. Darüber hinaus hätte SMBV ihre Aufgaben unter der Aufsicht anderer Konzernunternehmen ausgeübt, die letztlich die Risiken dieser Geschäftstätigkeit getragen hätten.

(59) Die Niederlande betrachteten SMBV daher als die „am wenigsten komplexe Einheit“ (und damit die geprüfte Partei), deren fremdvergleichskonforme Vergütung anhand einer Vergleichsstudie ermittelt werden musste, für die die TNMM die international am häufigsten verwendete Methode war. Hinsichtlich der Produktionsfunktion von SMBV wurde von SMBV ein kostenorientierter Ertragsindikator (profit level indicator) verwendet. Die Niederlande betonten, dass dieser Ansatz mit den geltenden OECD-Verrechnungspreisleitlinien und dem Verrechnungspreisdekret im Einklang stehe. Konkret argumentierten die Niederlande, dass aufgrund des Dekrets jeder Steuerzahler im Grunde eine Verrechnungspreismethode frei wählen kann, vorausgesetzt, dass diese Methode zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis für den betreffenden Geschäftsvorfall führt. Da die Niederlande das Ergebnis der SMBV-APA als eine akzeptable Annäherung an einen Marktpreis erachteten, waren sie der Meinung, dass dies der SMBV keinen Vorteil verschafft hätte.

(60) Zu den Anpassungen zwecks Vergleichbarkeit argumentierten die Niederlande, dass es 2007, als der Verrechnungspreisbericht erstellt wurde, keine Anhaltspunkte dafür gab, wie man mit Herstellern mit einem risikoschwachen Profil umgehen sollte. Sie räumten ein, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 mehr Anleitungen zu den Anpassungen zwecks Vergleichbarkeit enthalten hätten, unter anderem Anpassungen des Betriebskapitals, gaben aber zu bedenken, dass diese Beispiele nur Leitlinien waren, was bedeutet, dass andere Standpunkte auch ein fremdvergleichskonformes Ergebnis hätten haben können. Darüber hinaus argumentierten die Niederlande, dass die Beurteilung darüber, ob die SMBV-APA im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stand, sich auf das Wissen und die OECD-Verrechnungspreisleitlinien stützen sollte, welche zu jener Zeit verfügbar waren, also auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995. Daher könnte auch der Anhang zum Kapitel III der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 nicht angewandt werden, auch wenn dort ein Anwendungsbeispiel von Vergleichbarkeitsanpassung zu finden ist.

(61) Die Niederlande hatten auch eine Sensitivitätsanalyse zu der Fremdvergleichsspanne vorgenommen, berechnet nach den Methoden des Verrechnungspreisberichts von 2007, um die Aussagekraft der Ergebnisse im Falle der Veränderung einiger Parameter abzuschätzen. Gestützt auf diese Simulationen kamen die Niederlande zu dem Schluss, dass selbst wenn einer der Einwände der Kommission zuträfe, letztendlich die Vergütung doch innerhalb der Fremdvergleichsspanne liegen würde. Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 waren keine Berichtigungen erforderlich, wenn die Vergütung innerhalb der Fremdvergleichspanne lag.

(62) Die Niederlande argumentierten weiterhin, dass das von der Kommission zur Prüfung des selektiven Charakters der Maßnahme angewandte Referenzsystem, d. h. das allgemeine Steuersystem, das auf der Differenz zwischen Gewinnen und Verlusten im Rahmen der von einem Unternehmen ausgeführten Tätigkeiten basiert, nicht das richtige war. Stattdessen hätte sich die Kommission auf das Körperschaftsteuergesetz stützen müssen, welches in Artikel 8b Absatz 1 den Fremdvergleichsgrundsatz enthält, und das Dekret, welches weitere Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bot. Die Niederlande argumentierten, dass es keinen selektiven Vorteil geben konnte, solange die SMBV-APA nicht von Artikel 8b Absatz 1 und dem Dekret abwich.

(63) Schließlich bemerkten die Niederlande, dass die Kommission, wenn sie ihre eigene Auslegung der Steuerprinzipien den Mitgliedstaaten auferlegen würde, in die Hoheitsgewalt der Niederlande eingreifen würde.

5. STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS

5.1. Starbucks

(64) Starbucks übermittelte seine Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss am 16. Januar 2015. Außerdem übermittelte Starbucks der Kommission Marktinformationen mit verschiedenen Schreiben am 13. April 2015, 29. Mai 2015, 10. September 2015 und 23. September 2015.

(65) Die Stellungnahme von Starbucks überschnitt sich weitgehend mit derjenigen der Niederlande, insoweit beide argumentierten, dass die Vergütung in der SMBV-APA fremdvergleichskonform war und der SMBV keinen selektiven Vorteil verschafft hatte.

(66) Wie die Niederlande argumentierte Starbucks, dass SMBV nur beschränkte, risikoschwache Tätigkeiten ausübte, zugunsten der Starbucks-Organisation in der EMEA-Region. Vielmehr hätten andere Konzernunternehmen wie Alki LP die kommerzielle Verantwortung für die Tätigkeiten von SMBV und folglich die mit diesen Geschäftsvorfällen verbundenen wirtschaftlichen Risiken (einschließlich des Bestandsrisikos) getragen.

(67) Daher kam Starbucks zu dem Ergebnis, dass die TNMM die geeignetste Verrechnungspreismethode gewesen sei. Auf jeden Fall war die niederländische Steuerverwaltung gehalten, die Verrechnungspreisprüfung anhand der vom Steuerzahler gewählten Methode zu beginnen.

(68) Starbucks erinnerte daran, dass Verrechnungspreise keine exakte Wissenschaft seien und dass die Anwendung einer Verrechnungspreismethode daher typischerweise eine Reihe von Zahlen hervorbringe, die gleichermaßen vertretbar sein könnten. Jede Verrechnungspreisanalyse führe naturgemäß zu einer Reihe fremdvergleichskonformer Ergebnisse und zu einer Schlussfolgerung in Bezug auf *einen* fremdvergleichskonformen Preis und nicht auf *den* fremdvergleichskonformen Preis.

(69) Starbucks fügte hinzu, dass es über mehrere Ad-hoc-Berichte verfüge, die die fremdvergleichskonforme Natur des in der SMBV-APA festgelegten Aufschlags weiter belegten.

(70) Was die Anpassungen im Verrechnungspreisbericht von 2007 betreffe, so sei laut Starbucks ihr Ziel gewesen, wichtige Unterschiede in den Betriebsprofilen von SMBV und vergleichbarer Unternehmen der Stichprobe zu berücksichtigen, um eine geeignete fremdvergleichskonforme Vergütung zu bestimmen. Nach Starbucks waren diese Anpassungen geeignet und in mancher Hinsicht konservativ und sie haben keinesfalls die Vergütung von SMBV für die von ihr erfüllten Aufgaben unterbewertet.

(71) Wie die Niederlande, so argumentierte auch Starbucks seinerseits, dass die Kommission den Referenzrahmen nicht richtig ermittelt habe. Starbucks behauptete, dass das Referenzsystem folgende Basis habe sollte: das niederländische Körperschaftsteuergesetz, insbesondere Artikel 8b Absatz 1 des Körperschaftssteuergesetzes; das Verrechnungspreisdekret; und die Verwaltungspraxis der niederländischen Steuerbehörden. Sowohl die Niederlande als auch Starbucks behaupteten, Bedenken über eine staatliche Beihilfe wären nur dann möglich, wenn die SMBV-APA von der normalen Deutung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in den Niederlanden abgewichen wäre. Zudem argumentierte Starbucks, dass die Kommission keine Vergleichsgruppe von Steuerzahlern identifiziert hätte und dass die rechtliche und tatsächliche Situation von verbundenen und nicht verbundenen Unternehmen nicht immer vergleichbar sei.

(72) Schließlich beanstandete Starbucks den Ansatz der Kommission, weil er seiner Meinung nach mit dem Ansatz „Inhalt vor Form“ der niederländischen Steuerverwaltung in Widerspruch steht. Starbucks hat ferner darauf hingewiesen, dass die Kommission keine Informationen für die Bewertung der SMBV-APA verwenden konnte, die nach dem Abschluss der APA datierten.

5.2. Andere Beteiligte

(73) Der NOB [Niederländischer Steuerberaterverband] argumentierte, dass die Feststellung, ob eine bestimmte Steuerbehandlung eines Steuerzahlers im Rahmen einer APA eine staatliche Beihilfe darstellt, auf dem niederländischen Recht, der niederländischen Verwaltungspraxis und der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu dem Zeitpunkt des Abschlusses der APA hätte beruhen sollen. Der NOB merkt an, dass der Verweis auf den umsichtigen unabhängigen Marktbetreiber in dem Einleitungsbeschluss eine neue Art von EU-Standard einzuführen schien, welcher über die OECD-Verrechnungspreisleitlinien zur Bewertung des fremdvergleichskonformen Charakters der zugrunde liegenden Vereinbarung hinausgegangen wäre. Der NOB verlangte von der Kommission eine Bestätigung, dass sie das nationale Rechtssystem und keine anderen Normen als Referenzrahmen verwenden werde. Der NOB argumentierte weiterhin, dass die Steuerzahler die berechtigte Erwartung hätten, dass APAs, welche auf der Basis einer nationalen Interpretation der nationalen Gesetze geschlossen worden seien, keine staatliche Beihilfe darstellen.

(74) Der [Arbeitgeberverband] VNO-NCW brachte seine Besorgnis über die Anwendung der Prüfung über den umsichtigen unabhängigen Marktbetreiber zum Ausdruck und forderte nachdrücklich, die auf nationaler Ebene angewandten Verrechnungspreisregeln als Maßstab für die Bewertung von Selektivität zu verwenden.

(75) Laut ATOZ war die Kommission anscheinend der Meinung, dass es eine objektive Fremdvergleichsnorm gebe, der sich auf OECD-Prinzipien stütze und gewissermaßen im EU-Recht verankert und dem Nationalrecht und den Praktiken der Mitgliedstaaten übergeordnet sei. Jedoch hätte nach ATOZ die Kommission untersuchen sollen, ob die SMBV-APA mit dem niederländischen Recht im Einklang stand. ATOZ argumentierte, dass der Ansatz der Kommission unter anderem Rechtsunsicherheit unter den multinationalen Konzernen erzeugt hätte.

(76) Oxfam und BAK unterstützten in ihren Stellungnahmen die Untersuchung der Kommission.

(77) Ein Wettbewerber des Starbucks-Konzerns, der keine Offenlegung seiner Identität wünschte, legte der Kommission auf den Einleitungsbeschluss hin eine Stellungnahme zum Mehrwert des Röstprozesses für grünen Kaffee vor. Dieser Mehrwert betrage im Durchschnitt 13-17 % der Kosten für grünen Kaffee im Fall von geröstetem und gemahlenem Kaffee oder Kaffeebohnen.

6. STELLUNGNAHME DER NIEDERLANDE ZU DEN STELLUNGNAHMEN DRITTER UND DES WETTBEWERBERS

(78) Mit den Schreiben vom 20. und 26. April 2015 erklären sich die Niederlande mit den Bemerkungen von Starbucks, NOB, VNO-NCW und ATOZ völlig einverstanden. Dagegen unterstützten die Niederlande das Vorbringen von Oxfam und BAK nicht.

(79) In einem Schreiben vom 11. März 2015 erklärten die Niederlande, dass sie keine substanzielle Antwort auf die Bemerkungen des Wettbewerbers geben könnten, da ihnen die Funktionsanalyse und die Vergleichswerte dieses anonymen Wettbewerbers nicht übermittelt worden seien.

7. BEWERTUNG

(80) In ihrer vertieften Untersuchung, und nach eingehender Prüfung der Stellungnahmen, die als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss eingegangen waren, sowie angesichts des *Starbucks-Urteils* ist die Kommission der Auffassung, dass die im Einleitungsbeschluss geäußerten Bedenken in Bezug auf den angefochtenen Steuervorbescheid nicht aufrechterhalten werden können.

7.1. Vorliegen einer Beihilfe

(81) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

(82) Wie der Gerichtshof der Europäischen Union ([9]) festgestellt hat, setzt die Einstufung einer Maßnahme als Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV daher voraus, dass die folgenden kumulativen Voraussetzungen erfüllt sind: i) Die Maßnahme ist dem Staat zuzurechnen und wird aus staatlichen Mitteln finanziert, ii) sie verschafft dem Begünstigten einen Vorteil, iii) dieser Vorteil ist selektiv, und iv) die Maßnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten potenziell beeinträchtigen.

(83) Im Folgenden wird die Kommission ihre Beurteilung auf die Frage konzentrieren, ob SMBV durch den angefochtenen Steuervorbescheid ein Vorteil gewährt wurde.

7.2. Vorliegen eines Vorteils für SMBV

(84) Ein Vorteil im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV ist ein wirtschaftlicher Nutzen jeglicher Art, den ein Unternehmen unter marktüblichen Bedingungen — also ohne Eingreifen des Staates — nicht hätte erhalten können. Bei der Feststellung, dass ein Vorteil vorliegt, ist auf die Wirkung der Maßnahme als solche Bezug zu nehmen. Was steuerliche Maßnahmen anbelangt, kann ein Vorteil durch verschiedene Arten der steuerlichen Entlastung eines Unternehmens gewährt werden, insbesondere durch eine Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlage oder des fälligen Steuerbetrags.

([9]) Urteil des Gerichtshofs vom 2. September 2010, Kommission/Frucona Košice, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, Rn. 39.

(85) Wie in Abschnitt 3 dieses Beschlusses beschrieben, leitete die Kommission auf der Grundlage der drei in ihrem Einleitungsbeschluss dargelegten Bedenken das förmliche Prüfverfahren gegen die Niederlande in Bezug auf die SMBV-APA ein.

(86) Das erste Bedenken galt der Gerechtfertigkeit der bei der Bestimmung seiner fremdvergleichskonformen Vergütung vorgenommenen Einstufung von SMBV als geringen Risiken ausgesetztem Lohnfertiger.

(87) Dazu war das Gericht in seinem Urteil zu dem Ergebnis gelangt, dass allein die Feststellung der Missachtung von methodologischen Vorschriften im Bereich der Bestimmung der Verrechnungspreise nicht genügt, um das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe nachzuweisen. Selbst bei gerechtfertigten Zweifeln an der Verrechnungspreiseinstufung müsse die Kommission nachweisen, dass dieser methodische Fehler zu einem Vorteil für SMBV geführt habe. Das Vorliegen eines solchen Vorteils habe die Kommission nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen ([10]).

(88) Zweitens hatte die Kommission Bedenken geäußert, ob die niederländische Steuerverwaltung die erste und die zweite Anpassung, die der Steuerberater von Starbucks bei der Berechnung der Vergütung von SMBV auf der Grundlage der SMBV-APA vorgenommen hatte, zu Recht akzeptiert hatte. Die erste Anpassung betraf die Wahl der Betriebskosten als Gewinnindikator. Bei der zweiten Anpassung handelte es sich, wie von SMBV beschrieben, um eine Anpassung des Betriebskapitals.

(89) Erstens hat das Gericht festgestellt, dass die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass die Wahl des Gewinnindikators SMBV einen Vorteil verschafft habe ([11]).

(90) Zweitens stellte, so das Gericht, die Feststellung der Kommission, dass der Starbucks-Konzern die Anpassungen der anhand der TNMM berechneten Ergebnisse nicht hinreichend begründet habe, für sich genommen kein Nachweis sei, dass diese Anpassungen fehlerhaft seien oder SMBV einen Vorteil verschafft hätten. Somit habe die Kommission nicht nachgewiesen, dass die vorgenommene Anpassung des Betriebskapitals SMBV einen Vorteil verschafft hätte. ([12])

(91) Das dritte Bedenken der Kommission bestand darin, ob die niederländische Steuerverwaltung die in der SMBV-APA festgelegte Methode zur Berechnung der Höhe der von SMBV zu entrichtenden Lizenzgebühren zu Recht akzeptiert hat. Hierzu befand das Gericht, dass die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass die von SMBV entrichtete Lizenzgebühr aufgrund der vertraglichen Beziehungen zwischen dem Starbucks-Konzern und anderen Kaffee röstenden Unternehmen gleich null hätte sein müssen. ([13]) Ferner habe die Kommission mit ihrer Schlussfolgerung geirrt, dass die vertraglichen Beziehungen zwischen den Wettbewerbern von Starbucks und Kaffee röstenden Dritten als Nachweis genügten, dass von SMBV keine Lizenzgebühr hätte gezahlt werden dürfen. ([14])

(92) Das Gericht stellte ferner fest, dass die Kommission nicht hinreichend nachgewiesen habe, dass die von SMBV gezahlte Lizenzgebühr, wenn sie nicht gleich null sei, dennoch eine geringere Höhe aufweisen müsse als der im Rahmen der SMBV-APA gezahlte Betrag ([15]). Zudem habe die Kommission in ihrem Beschluss nicht angegeben, welche alternative Höhe der Lizenzgebühr sie für angemessen gehalten hätte. ([16])

([10]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 427.
([11]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 501.
([12]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 541.
([13]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 359.
([14]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 358.
([15]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 362.
([16]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 368.

(93) Allgemein befand das Gericht, dass die Kommission ihre Würdigung zu Unrecht auf die Prämisse konzentriert habe, dass der Wert des geistigen Eigentums im Bereich Rösten nur verwertet werde, wenn die Produkte an die Endkunden verkauft würden ([17]). Das Gericht stellte fest, dass SMBV, da das geistige Eigentum für die Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erforderlich war, aus der Nutzung dieses geistigen Eigentums sehr wohl ein Mehrwert erwuchs ([18]).

(94) Zudem wies das Gericht die Auffassung der Kommission zurück, wonach SMBV nicht in der Lage gewesen sei, eine Lizenzgebühr für das geistige Eigentum im Bereich Rösten zu zahlen, da sie Verluste aus ihren unter diese Eigentumsrechte fallenden Rösttätigkeiten verzeichnet habe ([19]). Das Gericht merkte an, dass die Informationen, aus denen sich ergab, dass diese Tätigkeiten defizitär gewesen seien, erst ab 2010 und daher nicht schon zum Zeitpunkt des Abschlusses der SMBV-APA verfügbar gewesen seien. Wenn die SMBV-APA zu einer neuen Beihilfe geführt hätte, hätte diese laut Gericht vor ihrer Durchführung gemäß Artikel 108 Absatz 3 AEUV bei der Kommission angemeldet werden müssen. Da die Kommission in diesem Fall zu einer solchen Anmeldung nur auf der Grundlage der ihr zu diesem Zeitpunkt zur Verfügung stehenden Informationen hätte Stellung nehmen können, konnte sie auch der niederländischen Steuerverwaltung nicht vorwerfen, Informationen nicht berücksichtigt zu haben, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der SMBV-APA nicht bekannt oder vernünftigerweise vorhersehbar gewesen seien ([20]).

(95) Darüber hinaus stellte das Gericht fest, dass die niederländische Steuerverwaltung zwar die SMBV-APA während ihrer Geltungsdauer hätte widerrufen oder ändern können, die Kommission jedoch nicht geltend gemacht hatte, dass die Entscheidung der niederländischen Steuerverwaltung, die SMBV-APA während ihrer Laufzeit nicht aufzuheben oder zu ändern, SMBV einen Vorteil verschafft habe ([21]). Die Kommission war daher nicht berechtigt, mit dem Verweis auf geänderte Umstände die Verwendung von Informationen zu rechtfertigen, die erst nach Abschluss der SMBV-APA verfügbar waren.

(96) Zusammenfassend stellte das Gericht fest, dass die Kommission nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen habe, dass die SMBV-APA SMBV einen Vorteil verschafft habe, und dass sie folglich angesichts der kumulativen Natur der in Erwägungsgrund 82 genannten Voraussetzungen nicht nachgewiesen habe, dass die Niederlande SMBV unter Verstoß gegen Artikel 107 Absatz 1 AEUV eine Beihilfe gewährt hätten. Dementsprechend erklärte das Gericht den strittigen Kommissionsbeschluss für nichtig.

(97) Gemäß Artikel 266 AEUV ist es daher Aufgabe der Kommission, die sich aus dem Starbacks-Urteil des Gerichts, mit dem der abschließende Beschluss der Kommission für nichtig erklärt wurde, ergebenden Maßnahmen zu ergreifen.

(98) Zu diesem Zweck holte die Kommission im Wege eines an die Niederlande gerichteten Auskunftsersuchens weitere Informationen über die Geschäftstätigkeit des Starbucks-Konzerns in den Niederlanden ein. Weder die Stellungnahme der niederländischen Behörden zu diesem Auskunftsersuchen noch ein anschließendes Folgetreffen zwischen der Kommission, den niederländischen Behörden und dem Vertreter des Starbucks-Konzerns lieferten Anhaltspunkte, die die im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifel an der Vereinbarkeit der SMBV-APA mit Artikel 107 Absatz 1 AEUV rechtlich hinreichend bestätigen würden.

(99) Darüber hinaus ergab die Untersuchung der Kommission keine anderen Quellen relevanter und zuverlässiger Finanzinformationen aus dem Zeitraum, als die APA ursprünglich zwischen der niederländischen Steuerverwaltung und SMBV geschlossen wurde, und die für ihre Verrechnungspreisanalyse aussagekräftig wären. Dieses Fehlen zuverlässiger Daten war im vorliegenden Fall besonders bedeutsam, da das Gericht geurteilt hatte, dass sich die Kommission nicht auf Informationen habe stützen dürfen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der streitigen Maßnahme nicht verfügbar gewesen seien ([22]).

([17]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 260.
([18]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 262.
([19]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 273.
([20]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 250.
([21]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 248.
([22]) Urteil des Gerichts vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission, T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, Rn. 251.

(100) Daher muss die Kommission zu dem Schluss gelangen, dass das förmliche Prüfverfahren in Bezug auf die SMBV-APA nicht rechtlich hinreichend nachgewiesen hat, dass die SMBV-APA zu einer Verbesserung der Nettofinanzlage von SMBV geführt hat.

Schlussfolgerung

(101) Im vorliegenden Beschluss muss die Kommission daher die im Einleitungsbeschluss geäußerten Bedenken hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils zurücknehmen. Da die Kriterien für die Feststellung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV kumulativ sind, erübrigt sich die Prüfung der weiteren in dem Artikel aufgeführten Kriterien.

8. **SCHLUSSFOLGERUNG ZUM VORLIEGEN EINER BEIHILFE**

(102) Angesichts der vorstehenden Ausführungen stellt die Kommission fest, dass die SMBV-APA keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellt —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Mit der in Rede stehenden Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung der Steuerverwaltung des Königreichs der Niederlande vom 28. April 2008 gewährte das Königreich der Niederlande Starbucks Manufacturing EMEA bv keine Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

Artikel 2

Dieser Beschluss ist an das Königreich der Niederlande gerichtet.

Brüssel, den 28. November 2024

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Exekutiv-Vizepräsidentin