Publicatieblad
van de Europese Unie

NL
L-serie

2025/2402

1.12.2025

BESLUIT (EU) 2025/2402 VAN DE COMMISSIE

van 28 november 2024

betreffende fiscale rulings SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) — Nederland, vermeende steun aan Starbucks

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2024) 8566)

(Slechts de tekst in de Engelse taal is authentiek)

(Voor de EER relevante tekst)

DE EUROPESE COMMISSIE,

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

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

Na de belanghebbenden te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken ([1]), en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. PROCEDURE

(1) Starbucks Coffee EMEA bv (hierna "Starbucks Coffee BV" genoemd) en Starbucks Manufacturing EMEA bv (hierna "SMBV" genoemd) zijn ondernemingen die onder de indirecte zeggenschap van Starbucks Corporation staan. Laatstgenoemde onderneming is gevestigd in de Verenigde Staten en dient als hoofdkantoor van de groep. Starbucks Corporation en alle ondernemingen die onder de zeggenschap van die vennootschap staan worden hierna samen "Starbucks" of de "Starbucks-groep" genoemd.

(2) Per brief van 30 juli 2013 heeft de Commissie de autoriteiten van het Koninkrijk der Nederlanden ("Nederland") verzocht informatie te verstrekken over de praktijk van fiscale rulings in Nederland, en over alle rulings met betrekking tot Starbucks Coffee BV en SMBV.

(3) Per brief van 2 oktober 2013 heeft Nederland de gevraagde inlichtingen aan de Commissie verstrekt, met inbegrip van de voorafgaande prijsafspraak ([2]) ([3]) die in 2008 tussen de Nederlandse Belastingdienst en Starbucks Coffee BV werd gesloten, en de voorafgaande prijsafspraak die in 2008 tussen de Nederlandse Belastingdienst en SMBV werd gesloten ("de SMBV APA") en de stavingsstukken. De stavingsstukken omvatten met name een verrekenprijzenrapport van 2007 ter onderbouwing van het verzoek om de twee bovengenoemde APA's (het "verrekenprijzenrapport 2007") en briefwisselingen tussen enerzijds de Nederlandse Belastingdienst en anderzijds de belastingadviseur van Starbucks Corporation (hierna "de belastingadviseur" genoemd), die optrad namens Starbucks Coffee BV en SMBV. De Nederlandse autoriteiten de Commissie als onderdeel van de stavingsstukken een voorafgaande prijsafspraak verstrekt die in 2001 werd gesloten tussen de Nederlandse Belastingdienst en Starbucks Coffee BV en SMBV.

(4) Na een eerste onderzoek heeft de Commissie op 11 juni 2014 besloten om met betrekking tot de SMBV APA een formele onderzoeksprocedure krachtens artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna "VWEU" genoemd) in te leiden omdat die APA staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU zou kunnen vormen (hierna "het besluit tot inleiding van de procedure" genoemd) ([4]). Per brief van 16 juli 2014 heeft Nederland opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend.

([1]) PB C 460 van 19.12.2014, blz. 11.
([2]) In dit besluit van de Commissie worden de termen "fiscale ruling" en "APA" als synoniemen gebruikt.
([3]) Een voorafgaande prijsafspraak is een overeenkomst tussen een belastingdienst en een belastingplichtige over de toepassing van het belastingrecht met betrekking tot (toekomstige) transacties. In een voorafgaande prijsafspraak wordt, voorafgaand aan transacties binnen de groep, bepaald welke criteria geschikt zijn (bv. methode, vergelijkingspunten en passende correcties, kritische veronderstellingen met betrekking tot toekomstige gebeurtenissen) voor het vaststellen van de zakelijke verrekenprijzen voor die transacties gedurende een specifieke periode. Een voorafgaande prijsafspraak wordt formeel ingeleid door een verzoek van een belastingplichtige.
([4]) PB C 460 van 19.12.2014, blz. 11.

(5) Op 19 december 2014 werd het besluit tot inleiding van de procedure in het *Publicatieblad van de Europese Unie* bekendgemaakt. De Commissie heeft de belanghebbenden uitgenodigd hun opmerkingen over het besluit tot inleiding van de procedure kenbaar te maken.

(6) Per brief van 16 januari 2015 heeft Starbucks zijn opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend. Daarnaast dienden ook de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna "de NOB" genoemd), het Verbond van Nederlandse Ondernemingen & Nederlands Christelijk Werkgeversverbond (hierna "het VNO-NCW" genoemd), ATOZ Tax Advisers Luxembourg, Oxfam International en de Oostenrijkse kamer van koophandel (Bundesarbeitskammer Österreich, hierna "de BAK" genoemd) opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure in.

(7) Per brieven van 20 en 26 maart 2015 heeft Nederland zijn standpunten ingediend met betrekking tot de van derden ontvangen opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure.

(8) Op 21 oktober 2015 heeft de Commissie Besluit (EU) 2017/502 van de Commissie ([5]) vastgesteld, waarmee het formele onderzoek naar de SMBV APA werd afgesloten. In dat besluit kwam de Commissie tot de conclusie dat de APA staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormde die onverenigbaar was met de interne markt en door de Nederlandse autoriteiten onrechtmatig ten uitvoer was gelegd, in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU. Nederland werd gelast het door SMBV verkregen bedrag aan onverenigbare en onrechtmatige steun terug te vorderen.

(9) Op 24 september 2019 heeft het Gerecht in zijn arrest-Starbucks ([6]) het Besluit (EU) 2017/502 van de Commissie nietig verklaard, maar het besluit tot inleiding van de procedure onverlet gelaten. Dit arrest is definitief geworden.

(10) Bijgevolg moest de Commissie de SMBV APA opnieuw onderzoeken.

(11) Op 23 december 2020 heeft de Commissie de Nederlandse autoriteiten om aanvullende informatie verzocht met betrekking tot de functies, activa en risico's van de activiteiten van SMBV in Nederland tijdens de onderzochte periode.

(12) Op 22 januari 2021 heeft de Commissie op verzoek van de Nederlandse permanente vertegenwoordiging bij de Unie een vergadering georganiseerd om dit aanvullende informatieverzoek van de Commissie van 23 december 2020 te bespreken.

(13) Op 18 maart 2021 hebben de Nederlandse autoriteiten antwoorden op het aanvullende informatieverzoek van de Commissie van 23 december 2020 ingediend.

(14) Op 29 april 2021 vond een bijeenkomst plaats tussen de Commissie en vertegenwoordigers van SMBV en de Nederlandse autoriteiten om deze antwoorden te bespreken.

(15) Het formele onderzoek naar de betwiste fiscale ruling is dus nog steeds hangende en moet worden afgesloten.

2. **BESCHRIJVING VAN DE MAATREGEL**

2.1. **De begunstigde**

(16) De begunstigde van de maatregel is SMBV, een in Nederland opgerichte dochteronderneming van de Starbucks-groep. De Starbucks-groep bestaat uit Starbucks Corporation en alle ondernemingen die onder de zeggenschap van die vennootschap staan. Starbucks Corporation is de hoofdzetel van de Starbucks-groep. Starbucks Corporation is gevestigd in Seattle, Verenigde Staten van Amerika ("de VS").

(17) De Starbucks-groep brandt, verhandelt en verkoopt speciale koffie en is actief in 65 landen. De onderneming koopt en brandt koffie en verkoopt deze in haar eigen winkels, waar zij eveneens ambachtelijke koffie, thee en andere dranken en verse voedingsmiddelen verkoopt. Volgens het jaarverslag van de Starbucks-groep voor 2014 verkoopt de Starbucks-groep ook een assortiment koffie- en theeproducten en geeft zij haar merkrechten in licentie via andere kanalen, zoals merkwinkels, supermarkten en nationale foodservice-bedrijven. In 2014 bedroegen de netto-

([5]) Besluit (EU) 2017/502 van de Commissie van 21 oktober 2015 betreffende steunmaatregel SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) die Nederland ten uitvoer heeft gelegd ten gunste van Starbucks (PB L 83 van 29.3.2017, blz. 38, ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2017/502/oj).

([6]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669.

inkomsten van de Starbucks-groep wereldwijd 16 448 miljoen USD en tekende de onderneming een resultaat na belastingen van 2 067 miljoen USD op.

(18) De entiteiten van de Starbucks-groep die in Nederland belastingen betalen zijn Starbucks Coffee BV en SMBV, die samen een fiscale eenheid vormen. Dienovereenkomstig dienen zij als één eenheid één enkele belastingaangifte in.

(19) SMBV is een koffiebrander die sinds 2002 actief is. Zijn in Amsterdam gevestigde koffiebrandfaciliteit is de enige buiten de VS gevestigde installatie. SMBV wordt van groene koffiebonen voorzien door een Zwitserse dochteronderneming van de Starbucks-groep, Starbucks Coffee Trading Company SARL, die deze groene koffiebonen koopt ten behoeve van de gehele Starbucks-groep en haar onafhankelijke licentienemers. De bonen voor de EMEA-markt worden vervolgens in Nederland gebrand en verpakt.

(20) SMBV geeft licenties op intellectuele eigendom inzake koffiebranden van Alki Limited Partnership (hierna "ALKI LP" genoemd), een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochteronderneming van de Starbucks-groep die indirecte zeggenschap heeft over SMBV, hetgeen noodzakelijk is voor het productieproces van het koffiebranden en voor de levering van gebrande koffiebonen aan winkelexploitanten. Als tegenprestatie betaalt SMBV aan ALKI LP een royalty. In het kader van overeenkomst voor het branden van koffie tussen ALKI LP en SMBV, treedt ALKI LP op als principaal voor de EMEA-regio en draagt het alle risico's van de onderneming voor de verkoop van de producten en de kosten van verliezen die het lijdt ten gevolge van productie, verkoop, vervoer en opslag.

(21) Volgens de overeenkomst inzake kostendeling moet ALKI LP Starbucks Corporation een royalty betalen voor de kennis inzake koffiebranden, vergoedingen voor diensten die Starbucks Corporation verricht voor ALKI LP, en kostenverdelingsbetalingen voor de ontwikkeling van bepaalde immateriële vaste activa.

(22) Als eigenaar van de Europese koffiebranderij van Starbucks moet SMBV ervoor zorgen dat de juiste apparatuur wordt gebruikt, de juiste processen worden toegepast en de gebrande bonen worden geproduceerd in overeenstemming met specificaties die ALKI LP in de overeenkomst voor het branden van koffie heeft vastgesteld. Volgens die overeenkomst is SMBV eigenaar van de groene koffiebonen, die het aankoopt bij door ALKI LP aangewezen of goedgekeurde leveranciers. SMBV zorgt ervoor dat de producten op het ogenblik van de levering aan de productiefaciliteit voldoen aan de productspecificaties van ALKI LP en SMBV moet onmiddellijk op eigen kosten alle hoeveelheden gebrekkige of niet-presterende groene koffiebonen vervangen. ALKI LP draagt echter de risico's van de verliezen ten gevolge van productie, verkoop, vervoer, opslag, de behandeling of gebruik van de koffiebonen en moet SMBV vrijwaren tegen alle schadevorderingen in verband met het product.

(23) ALKI LP heeft geen werknemers in dienst om zijn functie van principaal in het kader van de overeenkomst voor het branden van koffie uit te oefenen en zijn vennoten hebben evenmin werknemers in dienst die deze functie uitoefenen. Volgens de informatie die tijdens de formele onderzoeksprocedure door de Starbucks-groep werd verstrekt, oefent ALKI LP zijn functie uit met behulp van ondersteuning, expertise en vereiste functies die door entiteiten van de Starbucks-groep in de VS worden verstrekt in overeenstemming met een overeenkomst inzake kostendeling.

(24) ALKI LP wordt voor Nederlandse belastingdoeleinden beschouwd als een transparante entiteit en is derhalve niet onderworpen aan de vennootschapsbelasting op grond van de Nederlandse belastingwetgeving. Als gevolg van die fiscale transparantie wordt een royaltybetaling van SMBV aan ALKI LP voor het gebruik van intellectuele eigendom voor het EMEA-gebied door de Nederlandse Belastingdienst beschouwd als een rechtstreekse betaling aan Starbucks Corporation in de VS.

(25) Dochterondernemingen van de Starbucks-groep sluiten overeenkomsten met Starbucks Coffee BV voor de levering van hun gebrande koffiebonen en andere producten. Alle door SMBV gedistribueerde producten (gebrande koffiebonen, bekers, papieren servetten enz.), die door SMBV zijn geproduceerd of door SMBV van andere leveranciers zijn aangekocht, worden aan winkels verkocht. Sommige van die winkels zijn onafhankelijk, andere zijn eigendom van Starbucks. De door SMBV aan de winkels in rekening gebrachte prijzen worden bepaald aan de hand van formules die door andere entiteiten van de Starbucks-groep zijn ontwikkeld.

2.2. **De maatregel in kwestie**

De SMBV APA

(26) Dit besluit heeft betrekking of de SMBV APA. De SMBV APA was in principe tien jaar geldig, van 1 oktober 2007 tot en met 31 december 2017. Volgens de aan de Commissie verstrekte informatie is de SMBV APA echter op 30 september 2014 beëindigd als gevolg van een materiële wijziging van de in punt 1 van de APA beschreven feiten.

(27) In het Transfer Pricing Report 2007 was de vergoeding een opslag van [9-12] (*) % van de relevante kostenbasis.

(28) Overeenkomstig artikel 8 ter van de Nederlandse Wet op de vennootschapsbelasting 1969 moeten dergelijke APA's een zakelijke vergoeding voor verrekenprijsdoeleinden vaststellen. Door het sluiten van de SMBV APA heeft de Nederlandse Belastingdienst dus aanvaard dat de door de belastingadviseur in het verrekenprijzenrapport 2007 vastgestelde vergoeding voor de functies die SMBV in Nederland uitoefent (met inbegrip van gelopen risico's en gebruikte activa) een zakelijke vergoeding vormde ([7]).

(29) Het verrekenprijzenrapport 2007 dat in het kader van de SMBV APA aan de Nederlandse Belastingdienst is verstrekt, maakt integrerend deel uit van die APA.

(30) Met het oog op de vaststelling van de belastbare grondslag van SMBV, werd in de SMBV APA ingegaan op de intragroeptransacties die door de Nederlandse Belastingdienst zijn beoordeeld. SMBV heeft aan een onderneming van de groep (ALKI LP) een vergoeding betaald voor het gebruik van intellectuele eigendom op het gebied van koffiebranden en heeft een andere onderneming van de groep (Starbucks Coffee Trading Company SARL) vergoed voor de inkoop van groene koffiebonen. Via de SMBV APA hebben de Nederlandse Belastingdienst en SMBV de belastbare vergoeding vastgesteld voor de diensten op het gebied van het branden van koffie en de toeleveringsketen (d.w.z. distributie van koffie en andere producten dan koffie) waarbij SMBV betrokken was.

(31) In de SMBV APA stemde de Nederlandse Belastingdienst ermee in dat de hoogte van de royaltybetaling van SMBV aan ALKI LP aan het einde van elk jaar wordt vastgesteld als het verschil tussen de gerealiseerde operationele winst vóór royalty-uitgaven en de opslag van [9-12] % van de exploitatiekosten. In de SMBV APA staat voorts dat de "royaltybetaling aftrekbaar [is] voor de vennootschapsbelasting en niet onderworpen [is] aan Nederlandse dividendbelasting".

Het verrekenprijzenrapport 2007

(32) De in de SMBV APA door de Nederlandse Belastingdienst aanvaarde vergoeding was gebaseerd op de analyse van de verrekenprijzen die door de belastingadviseur was uitgevoerd in het verrekenprijzenrapport 2007, dat een integrerend onderdeel van die APA vormt.

(33) In het verrekenprijzenrapport 2007 wordt de Transactional Net Margin Method (hierna "TNMM" genoemd) gebruikt als de voorkeursverrekenprijsmethode om de operationele prestaties van SMBV te benchmarken. Die methode is één van de indirecte methoden om een zakelijke prijs van transacties en een winsttoerekening tussen de ondernemingen van dezelfde ondernemingengroep zo goed mogelijk te benaderen. Hiermee wordt benaderd wat een zakelijke winst zou zijn voor een volledige activiteit, en niet voor individueel bepaalde transacties. Het is niet de bedoeling de prijs van de verkochte goederen vast te stellen, maar er wordt een raming gemaakt van het winstniveau dat onafhankelijke ondernemingen naar verwachting zouden kunnen bereiken op een activiteit, zoals de verkoop van goederen. Dit gebeurt door een verhouding te berekenen tussen de winst en een passende grondslag (d.w.z. "een winstniveau-indicator"), zoals kosten, omzet of vaste investeringen, en die ratio vervolgens te vergelijken met de ratio's die bij vergelijkbare vrijemarkttransacties worden waargenomen. Het gebruik van de TNMM wordt nader toegelicht in overweging 44 van dit besluit.

(34) In het verrekenprijzenrapport 2007 had de belastingadviseur van SMBV een functionele analyse uitgevoerd van de intragroeptransacties en de onafhankelijke transacties van die onderneming voor haar productieactiviteiten. SMBV werd aangemerkt als een koffiebrander met een laag risico.

(35) Aangezien SMBV werd beschouwd als de minst complexe partij bij die transacties wat betreft functies, activa en risico's, heeft de belastingadviseur SMBV als onderzochte partij gebruikt om haar zakelijke vergoeding te bepalen in het kader van een TNMM-analyse.

(36) Bij de toepassing van de TNMM op de productieactiviteiten van SMBV heeft de belastingadviseur de kosten van de door SMBV verleende diensten gekozen als geschikte basis voor de nettowinstindicator, in overeenstemming met de cost-plusmethode, hetgeen voor dienstverlening in de toeleveringsketen en de productie als een passende werkwijze werd beschouwd.

(*) Vertrouwelijke informatie.

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

(37) De belastingadviseur oordeelde echter dat de opslag alleen mocht worden toegepast op de onderliggende kosten in verband met activiteiten waarbij SMBV een rol met toegevoegde waarde vervulde ([8]). In het verrekenprijzenrapport 2007 worden die onderliggende kosten genoemd als (onder meer) alle personeelskosten in verband met activiteiten in de productie- en toeleveringsketen, de kosten van productieapparatuur (d.w.z. afschrijving) en de algemene bedrijfskosten (zoals de kosten van de faciliteit als zodanig).

(38) Om de betrouwbaarheid van de functionele analyse te verbeteren, heeft de belastingadviseur een correctie van de verrekenprijzen aangebracht om er rekening mee te houden dat in de opslag die wordt voorgesteld op de kostengrondslag van SMBV, de kosten voor de groene koffiebonen niet mogen worden meegenomen.

(39) De vergelijkbare ondernemingen waarmee de financiële resultaten van SMBV zouden worden gebenchmarkt, maakten ook grondstofkosten. Daarom heeft de belastingadviseur een correctie op de grondstofkosten toegepast om de opslag op de totale kosten die is berekend voor elk van de vergelijkbare ondernemingen in de vergelijkingsgroep, aan te passen.

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

2.3. **OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen**

(41) Verrekenprijzen betreffen de prijzen die in rekening worden gebracht voor commerciële transacties tussen verschillende onderdelen van eenzelfde ondernemingengroep. Multinationale ondernemingen worden financieel gestimuleerd om zo weinig mogelijk winst toe te rekenen aan jurisdicties waar die winst hoger wordt belast. Dat kan leiden tot verrekenprijzen die niet mogen worden aanvaard als grondslag voor de berekening van de belastbare inkomsten. Om dat probleem te voorkomen, maken belastingdiensten gebruik van verrekenprijsmethoden op grond waarvan zij alleen verrekenprijzen tussen ondernemingen binnen de groep aanvaarden die vergelijkbaar zijn met die welke zouden zijn overeengekomen door onafhankelijke ondernemingen die onder vergelijkbare omstandigheden zakelijk onderhandelen. Dat wordt het "arm's length principle" (zakelijkheidsbeginsel) genoemd.

(42) De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna "OESO" genoemd) heeft richtsnoeren vastgesteld in de vorm van met name richtlijnen voor verrekenprijzen. Vanwege de niet-bindende aard van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen, worden de belastingdiensten van de OESO-lidstaten enkel aangespoord die richtlijnen te volgen. In de praktijk nemen de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen echter een centrale plaats in en hebben zij een duidelijke invloed op de fiscale praktijk van de OESO-lidstaten (en zelfs van de niet-lidstaten). In vele OESO-lidstaten hebben deze richtsnoeren zelfs kracht van wet gekregen of worden zij expliciet als referentie gebruikt voor de interpretatie van binnenlandse belastingwetgeving.

(43) Het Comité voor fiscale zaken van de OESO keurt af en toe actualiseringen van zijn richtlijnen voor verrekenprijzen goed, zoals in 1995 en 2010.

(44) De toepassing van de TNMM wordt in verband gebracht met paragraaf 3.26 van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen 1995. Volgens die richtsnoeren moet de partij bij de transactie waarvoor een nettowinstindicator wordt onderzocht, in beginsel de onderneming met de minst complexe functies zijn. In de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen staat dat een dergelijke analyse veeleer tot een reeks aanvaardbare resultaten dan tot één specifiek correct resultaat kan leiden. In de praktijk wordt dat aanvaardbare bereik vaak beschouwd als het interkwartielbereik van waargenomen verhoudingen. Kwartielen in een reeks gegevens zijn de drie punten waar de waarden van de van klein naar groot gerangschikte cijfers van de reeks in vier gelijke delen worden verdeeld. Dit betekent dat 25 % van de gegevens kleiner is dan of gelijk is aan het 25e percentiel (ook het laagste kwartiel genoemd) bevindt, 50 % van de gegevens kleiner is dan of gelijk is aan het tweede kwartiel — de mediaan van de reeks — en 75 % van de gegevens kleiner is dan of gelijk is aan het 75e percentiel (ook het hoogste kwartiel genoemd). Het interkwartielbereik bestaat uit alle waarden tussen het onderste en het bovenste kwartiel.

([8]) "Toegevoegde waarde" wordt in dit geval gebruikt om gevallen te beschrijven waarin een onderneming een product neemt dat als homogeen kan worden beschouwd, met weinig (of geen) verschillen met dat van een concurrent, en potentiële klanten een kenmerk of optie biedt waardoor het een groter gevoel van waarde geeft.

2.4. **De Nederlandse regels met betrekking tot zakelijke prijzen**

(45) De SMBV APA is gesloten op basis van artikel 8b, eerste lid, van de Nederlandse Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna "Wet Vpb" genoemd). Artikel 8b, lid 1, dat in 2002 in het Vpb is ingevoegd, bevat het zakelijkheidsbeginsel in de Vpb.

(46) Tijdens de onderzochte periode werden in het Nederlandse besluit nr. IFZ2001/295M van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001 (hierna "het besluit Verrekenprijzen" genoemd) richtsnoeren geboden over hoe de Nederlandse Belastingdienst het zakelijkheidsbeginsel krachtens artikel 8b, eerste lid, Wet Vpb interpreteert.

(47) In het besluit Verrekenprijzen wordt verduidelijkt dat het zakelijkheidsbeginsel in principe integrerend deel uitmaakt van de Nederlandse Vpb. In gevallen waarin de OESO-richtlijnen moeten worden verduidelijkt, specificeert het besluit Verrekenprijzen het Nederlandse standpunt met betrekking tot die specifieke punten en beoogt het waar mogelijk elke verwarring weg te nemen.

(48) Het besluit Verrekenprijzen specificeert in hoofdstuk 1.2 met name dat het gebruik van een zakelijke range is toegestaan, aangezien een bepaalde verrekenprijsmethode vaak een reeks cijfers zal genereren die allemaal even betrouwbaar zijn.

(49) In hoofdstuk 2 van het besluit Verrekenprijzen wordt in het besluit ingegaan op de verrekenprijsmethoden die zijn beschreven in de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen. Op basis van paragraaf 4.9 van die richtlijnen specificeert het besluit Verrekenprijzen dat telkens wanneer de Nederlandse belastingdienst een verrekenprijscontrole uitvoert, dit besluit moet vertrekken vanuit het perspectief van de verrekenprijsmethode die de belastingplichtige op het tijdstip van de transactie hanteert, mits de gehanteerde verrekenprijzen leiden tot een zakelijke uitkomst voor de betrokken transactie.

3. **REDENEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE**

(50) De Commissie heeft zich in haar besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure op het voorlopige standpunt gesteld dat de SMBV APA waarin de door de belastingadviseur van SMBV voorgestelde vergoeding voor de door SMBV in Nederland uitgeoefende functies was goedgekeurd, staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU leek te vormen die onverenigbaar is met de interne markt.

(51) In het besluit tot inleiding van de procedure heeft de Commissie de volgende drie twijfels geuit over de naleving van het zakelijkheidsbeginsel door de SMBV APA.

(52) Ten eerste plaatste de Commissie vraagtekens bij de veronderstelling van de belastingadviseur in het verrekenprijzenrapport 2007 dat SMBV geen enkel risico droeg en daarom als een loonproducent of een contractproducent zou moeten worden beschouwd. De Commissie verwees met name naar het bewijs van het voorraadrisico in de financiële rekeningen van SMBV waardoor twijfel zou rijzen over de kwalificatie als loonproducent.

(53) Ten tweede plaatste de Commissie vraagtekens bij twee opeenvolgende correcties door de belastingadviseur, die allebei leken tegemoet te komen aan hetzelfde probleem betreffende de vergelijkbaarheidsanalyse. Met de eerste correctie werd de kostengrondslag voor de berekening van de belastbare grondslag van SMBV verlaagd tot de exploitatiekosten. Volgens de belastingadviseur zou die correctie passend zijn omdat SMBV een loon- of contractproducent zou zijn. Bij de tweede correctie, die in het verrekenprijzenrapport 2007 een "correctie voor de conversie-opslag" wordt genoemd, werd een veelvoud van de kostprijs van de verkochte goederen afgetrokken van de winst van de bedrijven die als vergelijkingspunten worden gebruikt voor verrekenprijsdoeleinden. Deze tweede correctie, die door Nederland werd gepresenteerd als een "correctie voor het werkkapitaal", verminderde de belastbare grondslag van SMBV in Nederland.

(54) Ten derde plaatste de Commissie vraagtekens bij de zakelijke aard van de royalty die door SMBV aan ALKI LP werd betaald, aangezien het bedrag van de royalty geen verband leek te houden met de waarde van de intellectuele eigendom die daarmee moest worden vergoed. Door het gebruik van de TNMM in de verrekenprijsanalyse stemde de royalty in werkelijkheid overeen met de residuele winst van SMBV, d.w.z. alle winst die door SMBV boven [9-12] % van de exploitatiekosten wordt gerealiseerd, werd tot een fiscaal aftrekbare royalty omgevormd.

4. **OPMERKINGEN VAN DE NEDERLANDSE AUTORITEITEN MET BETREKKING TOT HET BESLUIT TOT INLEIDING VAN DE PROCEDURE**

(55) Nederland heeft op 16 juli 2014 zijn opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend.

(56) Nederland stelde dat de in de SMBV APA overeengekomen vergoeding zakelijk was en dat de door de belastingadviseur gekozen methode (d.w.z. TNMM met een op kosten gebaseerde winstniveau-indicator) geschikt was om die vergoeding te bepalen. Nederland verklaarde ook dat de SMBV APA geen selectief voordeel verleende aan SMBV.

(57) Ter onderbouwing van dat standpunt voerde Nederland in zijn opmerkingen de volgende argumenten aan.

(58) Ten eerste voerde Nederland aan dat de Starbucks-groep van begin af aan de intentie had een operationele koffiebranderij met laag risico op te richten, en dat de feiten en omstandigheden in de loop der jaren niet significant zijn gewijzigd. Bovendien oefende SMBV zijn functies uit onder toezicht van andere groepsentiteiten die uiteindelijk de risico's van die transacties droegen.

(59) Nederland beschouwde SMBV dus als de "minst complexe entiteit" (en dus onderzochte partij), wier zakelijke vergoeding moet worden bepaald aan de hand van een benchmarkstudie, waarvoor de TNMM internationaal de meest gebruikte methode was. Gezien de productiefunctionaliteit van SMBV gebruikte SMBV een kostengeoriënteerde winstniveau-indicator. Nederland benadrukte dat dit alles in overeenstemming was met de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen en het Nederlandse besluit Verrekenprijzen. Meer bepaald voerde Nederland aan dat op basis van het besluit Verrekenprijzen iedere belastingplichtige in principe vrij is in de keuze van een verrekenprijsmethode, mits de gekozen methode leidt tot een zakelijke uitkomst voor de desbetreffende transactie. Omdat Nederland de uitkomst van de SMBV APA als een aanvaardbare benadering van een marktprijs beschouwde, was het van mening dat die geen voordeel voor SMBV inhield.

(60) Met betrekking tot de correcties voor de verschillen in vergelijkbaarheid voerde Nederland aan dat toen het verrekenprijzenrapport 2007 werd opgesteld, er geen instructies waren voor de behandeling van producenten met een laag risicoprofiel. Nederland erkende dat de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen van 2010 meer instructies bevatten over correcties voor verschillen in vergelijkbaarheid, met inbegrip van correcties voor het werkkapitaal, maar voerde aan dat die voorbeelden slechts richtsnoeren waren en dat dat betekende dat andere benaderingen ook tot een zakelijke uitkomst hadden kunnen leiden. Nederland voerde bovendien aan dat de vraag of de SMBV APA al dan niet met het zakelijkheidsbeginsel in overeenstemming was, moest worden beoordeeld op basis van de op dat ogenblik beschikbare OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen, d.w.z. de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen 1995. Daarom kon de bijlage bij hoofdstuk III van de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen 2010, waarin een werkvoorbeeld van een correctie voor verschillen in vergelijkbaarheid is opgenomen, niet worden toegepast.

(61) Nederland heeft ook een gevoeligheidsanalyse van de zakelijke range gemaakt, berekend volgens de methode in het verrekenprijzenrapport 2007, om de robuustheid van de resultaten te beoordelen als sommige parameters worden gewijzigd. Op basis van die simulaties was de conclusie van Nederland dat als één van de punten van twijfel van de Commissie zou worden aanvaard, dit nog steeds zou hebben geleid tot een vergoeding binnen de zakelijke range. Overeenkomstig de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen 1995 zijn geen correcties vereist wanneer de vergoeding binnen de zakelijke range valt.

(62) Nederland voerde voorts aan dat het referentiestelsel dat de Commissie gebruikte als basis voor de selectiviteitsanalyse, (het gewone belastingstelsel dat gebaseerd is op het verschil tussen winst en verlies van een onderneming die haar activiteiten onder normale marktvoorwaarden uitoefent) niet correct is bepaald. Volgens Nederland zou het correcte referentiestelsel artikel 8b, lid 1, Wet Vpb moeten zijn, waarin het zakelijkheidsbeginsel is opgenomen, en het besluit Verrekenprijzen, dat nadere richtsnoeren biedt voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Nederland voerde aan dat er geen selectief voordeel kon zijn zolang de SMBV APA niet van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb en het besluit Verrekenprijzen afweek.

(63) Ten slotte merkte Nederland op dat als de Commissie haar eigen interpretatie van de fiscale beginselen van de lidstaten zou opleggen, de soevereiniteit van Nederland zou worden aangetast.

5. OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDEN OP HET BESLUIT TOT INLEIDING VAN DE PROCEDURE

5.1. Starbucks

(64) Starbucks heeft op vrijdag 16 januari 2015 zijn opmerkingen op het besluit tot inleiding van de procedure ingediend. Daarnaast heeft Starbucks de Commissie marktinformatie meegedeeld bij brieven van 13 april 2015, 29 mei 2015, 10 september 2015 en 23 september 2015.

(65) De opmerkingen van Starbucks overlappen met die van Nederland, in die zin dat beide aanvoerden dat de vergoeding in de SMBV APA zakelijk was en SMBV geen selectief voordeel verleende.

(66) Net zoals Nederland voerde Starbucks aan dat SMBV slechts beperkte functies met laag risico uitoefende ter ondersteuning van Starbucks Corporation bij de bediening van het EMEA-gebied. Uiteindelijk namen andere groepsentiteiten, zoals ALKI LP, de commerciële verantwoordelijkheid voor de activiteiten van SMB en droegen zij bijgevolg de aan die transacties verbonden economische risico's (met inbegrip van het voorraadrisico).

(67) Starbucks concludeerde dan ook dat de TNMM de meest geschikte verrekenprijsmethode was. Starbucks was van mening dat de Nederlandse Belastingdienst het verrekenprijzenonderzoek in elk geval moest beginnen op basis van de door de belastingplichtige gekozen methode.

(68) Starbucks herinnerde eraan dat transfer pricing geen exacte wetenschap is en dat de toepassing van een verrekenprijsmethode doorgaans een reeks cijfers oplevert die even verdedigbaar kunnen zijn. Elke analyse van verrekenprijzen zal inherent leiden tot een reeks zakelijke uitkomsten en een conclusie over *een* zakelijke prijs en niet tot *de* zakelijke prijs.

(69) Starbucks voegde daaraan toe dat het beschikte over verschillende ad-hocverslagen die de zakelijke aard van de in de SMBV APA bepaalde opslag verder onderbouwden.

(70) Wat de correcties in het verrekenprijzenrapport 2007 betreft, verduidelijkte Starbucks dat die correcties tot doel hadden rekening te houden met belangrijke verschillen tussen de functieprofielen van SMBV en de in de steekproef opgenomen vergelijkbare ondernemingen teneinde tot een passende zakelijke vergoeding te komen. Die correcties waren volgens Starbucks passend, in bepaalde opzichten conservatief en zeker geen onderschatting van de vergoeding van SMBV voor de uitgeoefende functies.

(71) Net als Nederland voerde Starbucks voorts aan dat de Commissie het referentiekader niet correct had bepaald. Starbucks voerde aan dat het referentiestelsel het Nederlandse stelsel van vennootschapsbelasting zou moeten zijn en meer bepaald artikel 8b, lid 1, Wet Vpb, het besluit Verrekenprijzen en de administratieve praktijk van de Nederlandse Belastingdienst. Volgens zowel Nederland als Starbucks zouden er slechts bezwaren met betrekking tot staatssteun kunnen zijn als de SMBV APA afweek van de normale interpretatie en toepassing van het zakelijkheidsbeginsel in Nederland. Voorts voerde Starbucks aan dat de Commissie had nagelaten een benchmarkgroep van belastingplichtigen te bepalen en dat gelieerde en niet-gelieerde ondernemingen zich niet altijd in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden.

(72) Ten slotte bekritiseerde Starbucks de benadering van de Commissie omdat deze in strijd zou zijn met de "wezen boven vorm-benadering" van de Nederlandse Belastingdienst. Voorts gaf Starbucks aan dat de Commissie voor haar beoordeling geen informatie mocht gebruiken die dateerde van na de SMBV APA.

5.2. Overige belanghebbenden

(73) De NOB voerde aan dat het antwoord op de vraag of een specifieke fiscale behandeling van een belastingplichtige in het kader van een APA staatssteun vormt, zou moeten worden gebaseerd op de Nederlandse wetgeving, administratieve praktijk en toepassing van het zakelijkheidsbeginsel op het ogenblik waarop die APA werd gesloten. De NOB merkte op dat de verwijzing in het besluit tot inleiding van de procedure naar de voorzichtige onafhankelijke marktdeelnemer een nieuw soort norm van de Unie voor de beoordeling van het zakelijke karakter van de onderliggende regeling leek in te voeren, die uitstijgt boven en verder gaat dan de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen. Zij verzocht te bevestigen dat de Commissie het binnenlandse rechtsstelsel als een referentiekader zou gebruiken en geen andere norm. Zij voerde voorts aan dat belastingplichtigen een gewettigd vertrouwen hebben dat APA's die op basis van de nationale interpretatie van de binnenlandse wetgeving waren gesloten, geen staatssteun vormen.

(74) Het VNO-NCW drukte zijn bezorgdheid uit over de toepassing van het criterium van de voorzichtige onafhankelijke marktdeelnemer en drong erop aan dat bij de beoordeling van de selectiviteit de nationaal toegepaste verrekenprijsregels als het ijkpunt werden gebruikt.

(75) ATOZ voerde aan dat het leek alsof de Commissie zich op het standpunt stelde dat er een objectieve zakelijkheidsnorm bestaat, die is gebaseerd op de OESO-beginselen en op een of andere manier in de Uniewetgeving is vastgelegd en het nationale recht en de nationale praktijk van de lidstaten overstijgt. Volgens ATOZ had de Commissie echter moeten nagaan of de SMBV APA met het Nederlandse recht in overeenstemming was. ATOZ voerde aan dat de benadering van de Commissie bij multinationals rechtsonzekerheid creëerde.

(76) Oxfam en BAK spraken in hun opmerkingen hun steun uit voor het onderzoek van de Commissie.

(77) Onderneming X, een concurrent van de Starbucks-groep die niet wenste dat zijn identiteit werd bekendgemaakt, heeft bij de Commissie opmerkingen ingediend in antwoord op het besluit tot inleiding van de procedure met betrekking tot de toegevoegde waarde van het koffiebranden voor groene koffie. Volgens die onderneming zou de toegevoegde waarde gemiddeld 13-17 % van de kosten van groene koffie bedragen in het geval van gemalen en gebrande koffie of koffie in bonen.

6. OPMERKINGEN VAN NEDERLAND OVER DE OPMERKINGEN VAN DERDEN EN OVER DE OPMERKINGEN VAN ONDERNEMING X

(78) Nederland heeft bij brieven van 20 en 26 april 2015 ingestemd met de opmerkingen van Starbucks, de NOB, het VNO-NCW en ATOZ. De argumenten van Oxfam en BAK heeft Nederland echter niet ondersteund.

(79) Per brief van 11 maart 2015 heeft Nederland verklaard dat het geen inhoudelijk antwoord kon indienen op de opmerkingen van onderneming X, omdat Nederland de functieanalyse en benchmark van de anonieme concurrent niet heeft gekregen.

7. BEOORDELING

(80) De Commissie oordeelt, na afronding van een diepgaand onderzoek en na zorgvuldige bestudering van de ingediende opmerkingen naar aanleiding van het besluit tot inleiding van de procedure en de conclusies in het arrest-Starbucks, dat de in het besluit tot inleiding van de procedure geuite twijfels niet kunnen worden volgehouden met betrekking tot de betwiste fiscale rulings.

7.1. De vraag of er sprake is van steun

(81) Volgens artikel 107, lid 1, VWEU zijn steunmaatregelen van een lidstaat in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.

(82) Zoals de het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld ([9]), is voor de kwalificatie van een maatregel als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU derhalve vereist dat aan elk van de volgende voorwaarden is voldaan: i) de maatregel is toerekenbaar aan de staat en wordt uit staatsmiddelen bekostigd; ii) met de maatregel wordt de ontvanger ervan een voordeel toegekend; iii) dat voordeel is selectief, en iv) de maatregel houdt een verstoring of mogelijke verstoring van de mededinging in en kan een ongunstig effect hebben op het handelsverkeer tussen de lidstaten.

(83) Hieronder richt de Commissie zich in haar beoordeling op de vraag of de betwiste fiscale ruling een voordeel aan SMBV heeft verleend.

7.2. Aanwezigheid van een voordeel voor SMBV

(84) Een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU is een economisch voordeel dat een onderneming onder normale marktvoorwaarden, d.w.z. zonder tussenkomst van de staat, niet had kunnen verkrijgen. Bij het vaststellen van het bestaan van een voordeel, moet worden gekeken naar het effect van de maatregel zelf. In het geval van fiscale maatregelen kan een economisch voordeel worden toegekend door de belastingdruk van een onderneming op verschillende manieren te verminderen en met name door de belastinggrondslag of het bedrag van de verschuldigde belasting te verlagen.

([9]) Arrest van het Hof van Justitie van 2 september 2010, Commissie/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, punt 39.

(85) Zoals beschreven in punt 3 van dit besluit heeft de Commissie het formele onderzoek tegen Nederland met betrekking tot de SMBV APA ingeleid op basis van de drie in haar inleidingsbesluit uiteengezette twijfels.

(86) Het eerste punt van twijfel dat de Commissie in haar besluit tot inleiding van de procedure heeft geuit, was of de Nederlandse Belastingdienst de kwalificatie van SMBV als loonproducent met een laag risico voor de vaststelling van zijn zakelijke vergoeding terecht heeft aanvaard.

(87) In dat verband heeft het Gerecht in zijn arrest geconcludeerd dat de vaststelling dat niet was voldaan aan de methodologische vereisten van een conventionele verrekenprijsanalyse, op zich niet volstond om aan te tonen dat er sprake was van staatssteun. Zelfs indien de Commissie terecht twijfelt aan de toegepaste verrekenprijsclassificatie, zou zij nog steeds moeten aantonen dat die methodologische fout SMBV een voordeel heeft opgeleverd. Volgens het Gerecht heeft de Commissie in dit geval dat voordeel niet rechtens genoegzaam aangetoond ([10]).

(88) Het tweede punt van twijfel van de Commissie was of de Nederlandse Belastingdienst bij de berekening van de vergoeding van SMBV in het kader van de SMBV APA de eerste en tweede correcties van de belastingadviseur van SMBV terecht heeft aanvaard. De eerste correctie had betrekking op de keuze van de exploitatiekosten als winstniveau-indicator voor de berekening van de vergoeding van SMBV. De tweede correctie, zoals door SMBV omschreven, was een correctie voor het werkkapitaal.

(89) Ten eerste heeft het Gerecht vastgesteld dat de Commissie niet had aangetoond dat de keuze van de winstniveau-indicator onjuist was ([11]).

(90) Ten tweede, wat de correctie voor het werkkapitaal betreft, heeft het Gerecht geoordeeld dat de vaststelling van de Commissie dat de Starbucks-groep de correcties van de volgens de TNMM berekende resultaten onvoldoende rechtvaardigde, op zich niet volstond om aan te tonen dat die aanpassingen onjuist waren of SMBV een voordeel verschaften. Op basis daarvan heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie niet had aangetoond dat de correctie voor het werkkapitaal SMBV een voordeel verleende ([12]).

(91) Het laatste punt van twijfel van de Commissie was of de Nederlandse Belastingdienst de in de SMBV APA vastgestelde methode voor de berekening van de hoogte van de door SMBV verschuldigde royalty's terecht heeft aanvaard. In dat verband heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie ten onrechte tot de conclusie is gekomen dat de contractuele betrekkingen tussen de Starbucks-groep en andere koffiebranders aantonen dat het niveau van de door SMBV betaalde royalty nul had moeten zijn ([13]). Het Gerecht heeft ook vastgesteld dat de Commissie ten onrechte tot de slotsom is gekomen dat overeenkomsten tussen de concurrenten van de Starbucks-groep en andere koffiebranders aantoonden dat het niveau van de door SMBV betaalde royalty nul had moeten zijn ([14]).

(92) Het Gerecht heeft ook vastgesteld dat de Commissie niet naar behoren had aangetoond dat indien de door SMBV betaalde royalty niet nul was, deze niettemin lager zou moeten zijn dan het in het kader van de SMBV APA betaalde bedrag ([15]). Het Gerecht merkte op dat de Commissie in haar besluit niet had gepreciseerd welk alternatief niveau van royalty's zij passend achtte ([16]).

([10]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 427.
([11]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 501.
([12]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 541.
([13]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 359.
([14]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 358.
([15]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 362.
([16]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 368.

(93) Meer in het algemeen heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie ten onrechte ervan uitging dat de waarde van de aan SMBV verstrekte intellectuele eigendom alleen werd benut wanneer producten aan eindafnemers werden verkocht ([17]). Het Gerecht heeft geoordeeld dat, aangezien de intellectuele eigendom noodzakelijk was om SMBV in staat te stellen zijn economische activiteit uit te oefenen, SMBV wel degelijk waarde ontleent aan het gebruik van deze intellectuele eigendom ([18]).

(94) Voorts heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie ten onrechte heeft betoogd dat SMBV niet in staat was om voor deze intellectuele eigendom een royalty te betalen omdat de activiteiten waarvoor SMBV de intellectuele eigendom nodig had, verliesgevend waren ([19]). Het Gerecht merkte op dat de informatie waaruit bleek dat deze activiteiten verliesgevend waren pas vanaf 2010 beschikbaar was, en dus niet beschikbaar was toen de SMBV APA werd gesloten. In dat verband heeft het Gerecht opgemerkt dat indien de SMVB APA aanleiding zou hebben gegeven tot nieuwe steun, die steun zoals artikel 108, lid 3, VWEU voorschrijft bij de Commissie diende te worden aangemeld voordat deze ten uitvoer werd gelegd. Aangezien de Commissie in dat geval een standpunt over een dergelijke aanmelding had moeten innemen en daarbij enkel kon gebruikmaken van de informatie waarover zij op dat moment beschikte, heeft het Gerecht geoordeeld dat de Commissie de Nederlandse Belastingdienst niet kon verwijten geen rekening te hebben gehouden met informatie die ten tijde van de sluiting van de APA niet bekend of redelijkerwijs voorzienbaar was ([20]).

(95) Voorts heeft het Gerecht geoordeeld dat hoewel de Nederlandse Belastingdienst de APA tijdens de geldigheidsduur ervan had kunnen herroepen, de Commissie niet heeft aangevoerd dat het besluit van de Nederlandse Belastingdienst om de SMBV APA tijdens de looptijd ervan niet in te trekken of te wijzigen SMBV een voordeel heeft verschaft ([21]). De Commissie mocht dit argument dus niet gebruiken ter rechtvaardiging van het gebruik van informatie die pas na de sluiting van de SMBV APA beschikbaar was.

(96) Samengevat is het Gerecht tot de conclusie gekomen dat de Commissie niet rechtens genoegzaam had aangetoond dat de SMBV APA aan SMBV een voordeel had verleend en dus, gezien de cumulatieve aard van de factoren die in overweging 82 in herinnering worden gebracht, niet had aangetoond dat Nederland steun had verleend aan SMBV in strijd met artikel 107, lid 1, VWEU. Het Gerecht heeft het eindbesluit dan ook nietig verklaard.

(97) Overeenkomstig artikel 266 VWEU is de Commissie gehouden de maatregelen te nemen welke nodig zijn ter uitvoering van het arrest-Starbucks van het Gerecht tot nietigverklaring van het eindbesluit.

(98) Daartoe heeft de Commissie nadere informatie verzameld over de bedrijfsactiviteiten van de Starbucks-groep in Nederland via een aan Nederland gericht verzoek om informatie. Noch het antwoord van de Nederlandse autoriteiten op het informatieverzoek, noch een follow-upvergadering van de Commissie met de Nederlandse autoriteiten en de vertegenwoordiger van de Starbucks-groep, heeft bewijs opgeleverd dat de in het besluit tot inleiding van de procedure geuite twijfels over de verenigbaarheid van de SMBV APA met artikel 107, lid 1, VWEU rechtens genoegzaam kan bevestigen.

(99) Bovendien heeft het onderzoek van de Commissie geen enkele andere bron van relevante, betrouwbare financiële informatie opgeleverd met betrekking tot de periode waarin de APA oorspronkelijk werd gesloten tussen de Nederlandse Belastingdienst en SMBV die voor de analyse van de verrekenprijzen nuttig zou zijn. Dat gebrek aan betrouwbare gegevens was in deze zaak bijzonder relevant, aangezien het Gerecht had geoordeeld dat de Commissie zich niet kon baseren op informatie die niet beschikbaar op het tijdstip waarop de betwiste maatregel werd vastgesteld ([22]).

([17]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 260.
([18]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 262.
([19]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 273.
([20]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 250.
([21]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 248.
([22]) Arrest van het Gerecht van 24 september 2019, Nederland/Commissie, T-760/15 en T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669, punt 251.

(100) Daarom moet de Commissie concluderen dat het formele onderzoek naar de SMBV APA niet rechtens genoegzaam heeft aangetoond dat de SMBV APA ertoe heeft geleid dat SMBV zijn netto financiële positie heeft verbeterd.

Conclusie

(101) In dit besluit moet de Commissie dus de in het besluit tot inleiding van de procedure geuite punten van twijfel over het bestaan van een voordeel buiten beschouwing laten. Aangezien de criteria voor de vaststelling van het bestaan van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU cumulatief zijn, hoeven de andere criteria in die bepaling niet te worden beoordeeld.

8. **CONCLUSIE INZAKE HET BESTAAN VAN STEUN**

(102) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie dat dat de SMBV APA geen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

Met de litigieuze voorafgaande prijsafspraak die op 28 april 2008 door de belastingdienst van het Koninkrijk der Nederlanden is afgegeven heeft het Koninkrijk de Nederlanden Starbucks Manufacturing EMEA BV geen steun verleend in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

Artikel 2

Dit besluit is gericht tot het Koninkrijk der Nederlanden.

Gedaan te Brussel, 28 november 2024.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Uitvoerend vicevoorzitter