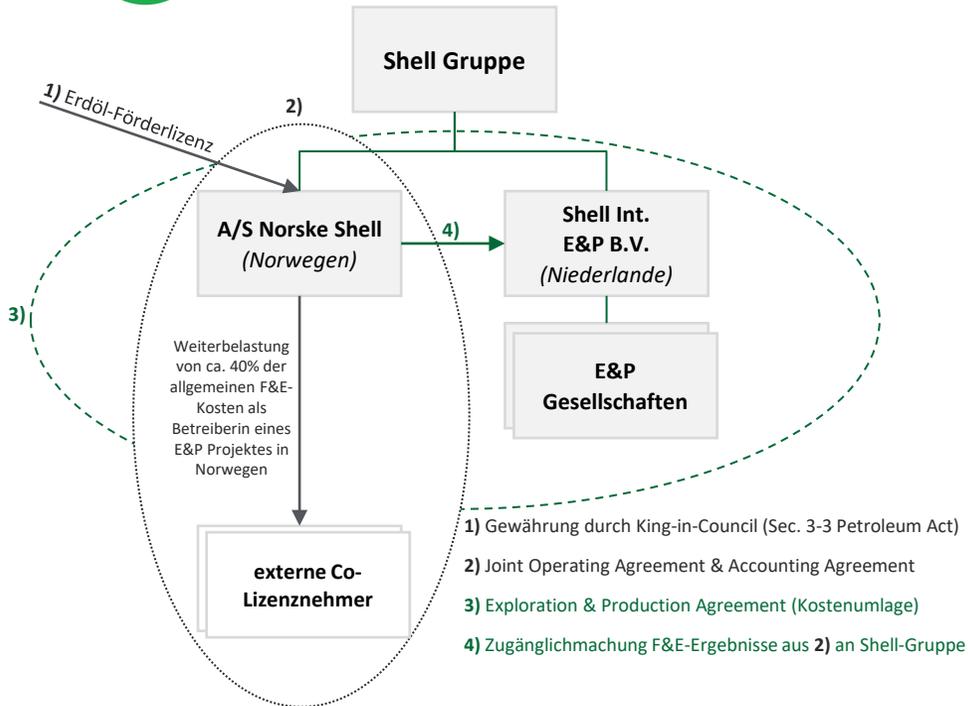




Struktur



Sachverhalt

- A/S Norske Shell («Norske Shell») betätigt sich in der Exploration und Produktion («E&P») von Erdöl auf dem norwegischen Kontinentalschelf. Mit Erhalt einer Erdöl-Förderlizenz wurde sie zur Betreiberin solcher Projekte und führte diese mit externen Co-Lizenznehmern gemäss einem Joint Operating Agreement und einem Accounting Agreement aus. Gestützt darauf konnte sie den Co-Lizenznehmern allgemeine F&E-Kosten anteilmässig (insgesamt rund 40% der Gesamtkosten) weiterbelasten.
- Norske Shell gehört zur Shell-Gruppe, deren Forschungsaktivitäten in Bezug auf E&P von Erdöl im Wesentlichen bei einer niederländischen Konzerngesellschaft (Shell Int. E&P B.V.) zentralisiert sind. Die Kosten für die angewandte Forschung werden von den E&P-Gesellschaften gemäss der Shell International E&P («SIEP») Vereinbarung nach Massgabe des erwarteten Nutzens aufgeteilt. Von den gesamten Kosten unter der SIEP-Vereinbarung entfielen 5-6% auf Norske Shell. Diese hat NOK 46 bis 100 Mio. p.a. zwischen 2007-2012 getragen.
- Dagegen wurden die Forschungskosten in Norwegen von Norske Shell ohne Umlage getragen. Die lokale Forschung ist aber insoweit von der SIEP-Vereinbarung betroffen, als dass die Ergebnisse der Shell-Gruppe zugänglich werden. Norske Shell hat sämtliche F&E-Kosten, die nicht bereits durch Auftragsforschung getragen wurden, sowie ihren Anteil an den gemeinsamen Forschungskosten der Shell-Gruppe im Rahmen der SIEP-Vereinbarung, steuerwirksam (gesamthaft zwischen NOK 81 bis 111 Mio. p.a.) geltend gemacht.
- Das zuständige Steueramt versagte die Abzugsfähigkeit der lokalen F&E-Kosten für die Steuerperioden 2007-2012, weil die F&E-Tätigkeit einen wirtschaftlichen Vorteil für die Shell-Gruppe begründe und damit auf diese zu verteilen gewesen wäre. In Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes falle das Einkommen von Norske Shell aufgrund der entschädigungslosen Vorteilsgewährung zu tief aus. Norske Shell unterlag in dieser Frage mehrfach und gelang schliesslich vor den obersten Gerichtshof von Norwegen.



Grundlagen und Fragestellung

Der oberste Gerichtshof hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, ob bei der Bestimmung der F&E-Kosten (Kostenbasis), die auf andere Shell-Konzerngesellschaften gemäss der SIEP-Vereinbarung umgelegt werden, auch diejenigen Kosten einzubeziehen sind, welche Norske Shell den Co-Lizenznehmern im Rahmen der E&P-Projekte weiterbelastet hatte. Mithin streitig ist, ob bei der Ermittlung der Einkommensreduktion aufgrund der entschädigungslosen Vorteilsgewährung von den Co-Lizenznehmern getragenen F&E-Kosten miteinzubeziehen sind («brutto/netto-Frage»). Auch ist zu prüfen, ob das Steueramt seine Ermessensbefugnis (Aufrechnung) korrekt ausübte.



Auffassungen der Parteien

Auffassung von Norske Shell:

- Nach Ansicht von Norske Shell biete das norwegische Steuergesetz keine Rechtsgrundlage dafür, dass der von den Co-Lizenznehmern gedeckte Anteil an den F&E-Kosten auch in die Kostenumlage gemäss der SIEP-Vereinbarung einzubeziehen sei. Jene Kosten, die den Co-Lizenznehmern weiterbelastet wurden, seien gerade keine Kosten, die in die Kostenumlage einfließen dürfen.
- Auch liege keine Transaktion vor, bei der materielle oder immaterielle Vermögenswerte im Sinne einer Veräusserung übertragen wurden.
- Eventualiter seien die Zahlungen seitens der Co-Lizenznehmer als Einkommen zu behandeln, das in gleicher Weise wie die Kosten oder das Einkommen aus der SIEP-Vereinbarung in die Kostenumlage einzubeziehen sei.
- Schliesslich führe die Versagung des Betriebsausgabenabzugs zu einer Doppelbesteuerung, weil dasselbe Einkommen (die von den Co-Lizenznehmern getragenen Kosten) im Ergebnis zweifach besteuert würde. Die Veranlagung für die Steuerperioden 2007-2012 sei damit aufzuheben.

Auffassung des Steueramts und der Berufungsinstanz

- Nach Auffassung des Steueramtes (Oljeskattekontoret) sei es unzutreffend, dass die Belastung im Rahmen des Accounting Agreements dazu führe, dass die F&E-Kosten von Norske Shell tatsächlich reduziert und damit weniger Kosten für die Verteilung innerhalb der Shell-Gruppe verbleiben würden. Die Kosten für Norske Shell würden sowohl durch die Belastung im Rahmen des Accounting Agreements als auch durch die weitere Umlage innerhalb der Shell-Gruppe unverändert bleiben. Rechtlich bestehe keinen Grund, weshalb im Zusammenhang mit der Bepreisung des Vorteils, den die anderen Shell-Gruppengesellschaften erlangten, nur die Nettokosten zu verteilen seien. Vorliegend bestehe auch kein Raum für eine Reduktion der Gegenleistung, weil eine der Parteien einen Vorteil aus einer anderen Transaktion erzielt habe. Im Ergebnis liege auch keine Doppelbesteuerung vor, da sich die Besteuerung auf Einkommen aus unterschiedlichen Transaktionen beziehe. Mithin sei die Beschwerde von Norske Shell abzuweisen.
- Die Berufungsinstanz (Klagenemnda for petroleumsskatt) hat die Auffassung des Steueramtes im Ergebnis geschützt. Die F&E-Tätigkeit von Norske Shell begründe einen wirtschaftlichen Vorteil für die gesamte Shell-Gruppe, da diese aufgrund der SIEP-Vereinbarung einen Zugang zu den lokalen F&E-Ergebnissen erhielt. Zwischen unabhängigen Dritten wäre hierfür eine Entschädigung vereinbart worden. Durch die im Beteiligungsverhältnis begründete Bereicherung (keine Entschädigung für Vorteilsverschaffung) falle das Einkommen von Norske Shell unzulässigerweise zu tief aus, sodass das Steueramt richtigerweise zu einer Ermessensveranlagung unter Berücksichtigung der OECD-VPL geschritten sei. Die Zahlungen zwischen Norske Shell und den Shell-Gruppengesellschaften unter der SIEP-Vereinbarung sei implizit als Veräusserungsvorgang zu qualifizieren, bei dem Norske Shell die Rechte an den F&E-Ergebnisse oder die Shell-Gruppengesellschaften ausschliessliche Rechte daran erworben haben.
- Die Berufungsinstanz schätzte das Einkommen basierend auf der Grundlage der Verteilung der F&E-Kosten in Norwegen auf die Shell-Gruppe im Verhältnis zum Nutzen dieser Tätigkeit für die einzelnen Gruppengesellschaften. Norske Shell könne damit bloss jenen Kostenanteil steuerwirksam geltend machen, der dem von einer Gruppengesellschaft erworbenen Vorteil entspreche.



Urteil des obersten Gerichtshofes

- Der oberste Gerichtshof von Norwegen (Norges Høyesterett) hat entschieden, dass die Berufungsinstanz für die Neueinschätzung von einer unzutreffenden rechtlichen Annahme ausging. Es gehe nämlich nicht um die (implizite) Übertragung von Vermögenswerten zwischen den Shell-Gruppengesellschaften, deren Gegenleistung nach Massgabe von kaufmännischen Grundsätzen zu schätzen wäre. Vielmehr soll mit dem SIEP-Modell die Zugänglichmachung von F&E-Ergebnissen innerhalb der Shell-Gruppe verwirklicht werden. Es wurden Dienstleistungen auf Kostenbasis (ohne Gewinnanteil) innerhalb der Shell-Gruppe bereitgestellt und anteilig unter den Shell-Gruppengesellschaften aufgeteilt, die von den F&E-Aktivitäten profitierten, für die Kosten angefallen sind. Unter der SIEP-Vereinbarung sind von den Kosten jene Beträge in Abzug zu bringen, die im betreffenden Geschäftsjahr als Gegenleistung für die Gewährung von Lizenzen oder sonstigen Nutzungsrechten erhalten wurden.
- Das Gericht definiert eine Kostenumlagevereinbarung (KUV) als eine vertragliche Vereinbarung zur Teilung der Beiträge und Risiken in Zusammenhang mit der gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen oder sonstigen Rechten. Der KUV liege ein erwarteter Vorteil zu Grunde, den jeder Teilnehmer aus seinem Beitrag zu erzielen suche. Die Teilnehmer können ihre Beteiligung an den Ergebnissen entsprechend verwerten. Hat ein Teilnehmer separate Rechte an einem durch die KUV geschaffenen Wirtschaftsgut, dann bestehe keine Erfordernis zur Zahlung einer Lizenzgebühr oder anderen Vergütungen für die Nutzung entsprechend den dem Teilnehmer zuerkannten Ansprüchen. Regelmässig werden KUV zur gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Werten getroffen (vgl. § 8.1 ff. OECD-VPL).
- Mithin qualifiziere die SIEP-Vereinbarung zwischen den Shell-Konzerngesellschaften als KUV im Sinne der OECD-VPL. Angesichts dieser Qualifikation hat das Steueramt und die Berufungsinstanz den Fremdvergleichsgrundsatz unzutreffend angewandt, weil beide implizit von der Übertragung von Vermögenswerten ausgingen. Korrekterweise sei die Fremdvergleichskonformität der Bedingungen der SIEP-Vereinbarung in Anwendung der OECD-Vorgaben über die Kostenumlagevereinbarungen zu prüfen (vgl. Kap. VIII OECD-VPL). D.h., der Wert der Beiträge der Teilnehmer müsse dem entsprechen, was unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen aufgrund ihres Anteils an den voraussichtlichen Gesamtvorteilen, die sie vernünftigerweise aus der Vereinbarung erwarten, beizutragen gewesen wären (§ 8.12 OECD-VPL). Nach dem obersten Gerichtshof sei hierzu auf die tatsächlich entstandenen Kosten von Norske Shell abzustellen. Jener Teil der F&E-Kosten, die Norske Shell den Co-Lizenznehmern weiterbelastete, sei im Kontext der KUV zur Schätzung des Einkommens nicht miteinzubeziehen. Im Ergebnis ist der Verwaltungsentscheid der Berufungsinstanz aufzuheben und eine neue Veranlagung unter Berücksichtigung der Vorgaben der OECD über die KUV vorzunehmen.



Implikationen

- Das Urteil gibt zunächst Aufschluss über die gerichtliche Kontrolle der Ermessensausübung von Steuerämtern bei der Bestimmung der fremdvergleichskonformen Entschädigung. Weiter bestätigt der oberste Gerichtshof von Norwegen die Relevanz der OECD-VPL bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zur Ausfüllung einer nationalen Einkunftsabgrenzungsvorschrift. Schliesslich zeigt der Fall, dass die Anwendung der OECD-VPL auch vor Gericht überprüft und aus Sicht der Steuerpflichtigen insoweit als eine zweite Verteidigungslinie begriffen werden kann.