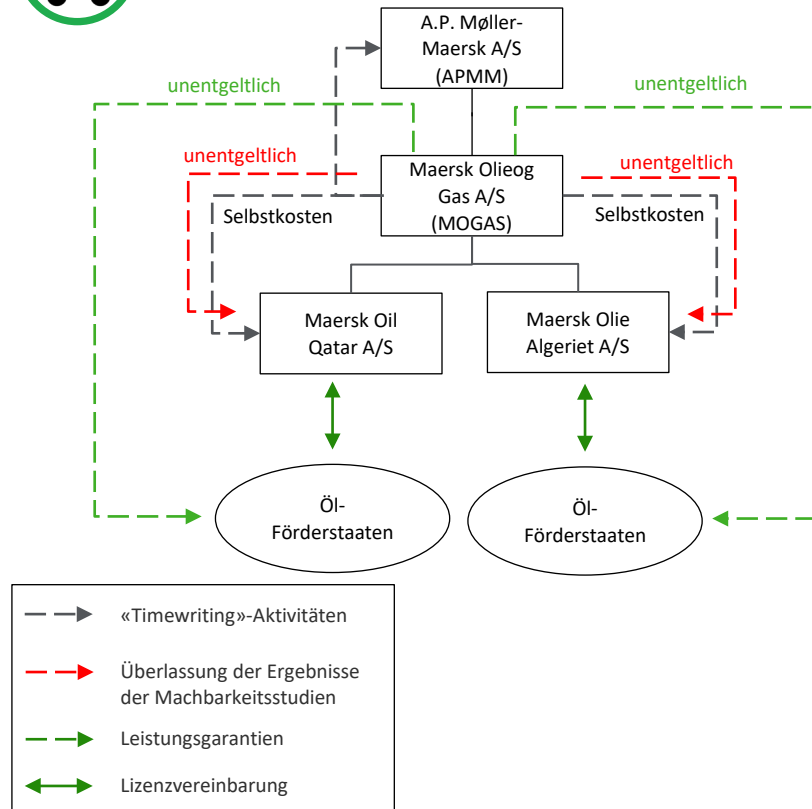




Struktur



Sachverhalt

- Die Maersk Olieog Gas A/S (**MOGAS**; seit 2018 TotalEnergies EP Danmark A/S) war bis 2018 eine Tochtergesellschaft der A.P. Møller - Mærsk A/S (**APMM**). Ihr Tätigkeitsbereich umfasste u.a. die Durchführung von weltweiten Machbarkeitsstudien zur Ölförderung. Schienen die Machbarkeitsstudien erfolgsversprechend, wurden für die Ölförderung in den jeweiligen Staaten lokale Tochtergesellschaften gegründet.
- Daraufhin haben die lokalen Tochtergesellschaften mit den jeweiligen Staaten Lizenzverträge zur Ölförderung abgeschlossen, wobei die MOGAS bei den Verhandlungen und dem Zustandekommen dieser Lizenzverträge eine bedeutende Rolle spielte. Insbesondere hat die MOGAS gegenüber den Förderstaaten zugesichert allfällige Verpflichtungen der lokalen Tochtergesellschaften zu gewährleisten. Ferner hat sie den lokalen Tochtergesellschaften die notwendigen Technologien und Fachwissen für die Ölförderung zur Verfügung gestellt.
- Die Kosten zur Durchführung der Machbarkeitsstudien wurden vollumfänglich von der MOGAS getragen. Die lokalen Tochtergesellschaften trugen die effektiven Kosten der Ölförderung und vereinnahmten die daraus entstandenen Erlöse. Für die Nutzung der Ergebnisse der Machbarkeitsstudie und die Leistungen in Zusammenhang mit den Vertragsverhandlungen haben die lokalen Tochtergesellschaften der MOGAS keine Entschädigung bezahlt.
- Darüber hinaus erbrachte die MOGAS eine Reihe von technischen und administrativen Dienstleistungen (sog. «Timewriting»-Aktivitäten) für andere Konzerngesellschaften (u.a. APMM und ihre Tochtergesellschaften) zum Selbstkostenpreis.
- 2012 hat das dänische Steuerministerium basierend auf einer Benchmark-Analyse eine umfassende Verrechnungspreisanpassung für die Steuerperioden 2006-2008 vorgenommen (Ermessensveranlagung), da die konzerninternen Leistungen nicht fremdvergleichskonform entschädigt wurden.



Grundlagen und Fragestellung

Im Kern des vorliegenden Gerichtsfall steht die Frage, ob die Voruntersuchungen und Machbarkeitsstudien von MOGAS zur Entdeckung neuer Ölfelder, die den lokalen Tochtergesellschaften gewährten Leistungsgarantien und das damit verbundene Know-how, für die Tochtergesellschaften einen wirtschaftlichen Wert darstellten, für den ein unabhängiges Unternehmen eine (laufende) Vergütung verlangt hätte. Schliesslich war streitig, ob die Bepreisung der fortlaufenden fachlichen Unterstützung («Timewriting»-Aktivitäten) zum Selbstkostenpreis dem Drittvergleich standhält und welche Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation zu stellen sind.



Auffassungen der Parteien

Auffassung der Maersk Olieog Gas A/S (MOGAS)

- Die MOGAS hat die Auffassung vertreten, dass die Nutzung der Ergebnisse aus den Machbarkeitsstudien keine Transaktion zwischen verbundenen Gesellschaften darstelle und demzufolge auch keine konzerninterne Entschädigung zu leisten ist. Dies, da die Studienergebnisse nicht in direktem Zusammenhang mit der Tätigkeit der lokalen Tochtergesellschaften – Ölförderung – stehe und diese auch keinen immateriellen Vermögenswert in Form von Know-How darstelle. Vielmehr dienen die Studienergebnisse dem Tätigkeitsbereich der MOGAS – als Investitionsgesellschaft – zur Analyse von neuen Investitionsmöglichkeiten.
- Auch bezüglich den Leistungsgarantien hat die MOGAS angeführt, dass die lokalen Tochtergesellschaften dadurch keinen wirtschaftlichen Mehrwert erlangt haben. Insbesondere seien die Zusicherungen der MOGAS an die jeweiligen Förderstaaten lediglich Erklärungen, dass die lokalen Tochtergesellschaften in der Lage sein werden, ihre vertraglichen Verpflichtungen zu erfüllen und keine Leistungsgarantien gegenüber den lokalen Tochtergesellschaften. Damit verbunden seien auch keine Kosten angefallen.
- Des Weiteren wurde von der MOGAS die vorliegende Benchmark-Analyse, welche für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung beigezogen wurde, bemängelt. Zwar beziehe sich der Bericht auf immaterielle Vermögenswerte, stelle aber für sich keinen Beweis dar, dass die MOGAS ihren lokalen Tochtergesellschaften immaterielle Vermögenswerte zur Verfügung gestellt habe. Darüber hinaus wurde sowohl die Methodik als auch die fehlende Unabhängigkeit des Verfassers kritisiert.
- Die Verrechnungspreisdokumentation hinsichtlich der «Timewriting»-Aktivitäten war gemäss MOGAS ausreichend und die Weiterverrechnung der Dienstleistungen zum Selbstkostenpreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend.

Auffassung des dänischen Steuerministeriums (Skatteministeriet)

- Nach Auffassung des dänischen Steuerministeriums (SKAT) stellen die Überlassung der Studienergebnisse, die Leistungsgarantien als auch die Überlassung des dazugehörigen Know-How für die lokalen Tochtergesellschaften einen wirtschaftlichen Mehrwert dar, welcher fremdvergleichskonform zu vergüten ist. Insbesondere betrachtet das SKAT die MOGAS aufgrund ihrer bedeutenden Rolle in den Lizenzverhandlungen mit den Öl-Förderstaaten als Eigentümerin der Ölförderungslizenzen.
- Die Bestimmung des fremdvergleichskonformen Preises wurde mittels einer Benchmark-Analyse für Lizenzgebühren in der Öl- und Gasindustrie durchgeführt, wobei die festgestellte Bandbreite der marktkonformen Lizenzgebühren zwischen 2-10% des Umsatzes liegt (Median 7.5%). Daraufhin hat das SKAT eine Aufrechnung der Lizenzgebühren in Höhe von 1.7% des Umsatzes vorgenommen. Das SKAT hält fest, dass der Bericht in Übereinstimmung mit den üblichen Grundsätzen für die Erstellung von Benchmark-Analysen in Verrechnungspreisfällen erstellt wurde.
- Betreffend den «Timewriting»-Aktivitäten führt das SKAT an, dass die Weiterverrechnung zum Selbstkostenpreis unterhalb einer fremdvergleichskonformen Vergütung liege und deshalb eine Aufrechnung vorzunehmen sei.
- Basierend auf diesen Ausführungen hat das SKAT für die Steuerperioden 2006-2008 eine umfangreiche Verrechnungspreisberichtigung nach Ermessen vorgenommen.

Auffassung des Landgerichts Ost (Østre Landsret)

- Das Landgericht Ost (High Court) hat sich, abgesehen von der Frage der unentgeltlichen Überlassung der Studienergebnisse, der Auffassung des Steuerministerium und des Obersten Gerichtshofs angeschlossen. Die unterschiedliche Ansicht in Bezug auf die unentgeltliche Überlassung der Studienergebnisse begründete das Gericht damit, dass die Überlassung keinen wirtschaftlichen Mehrwert für die lokalen Tochtergesellschaften darstelle und dementsprechend auch nicht zu vergüten sei.



Oberster Gerichtshof (Højesterets Dom)

Aus den Erwägungen

- Die Durchführung von Voruntersuchungen und Machbarkeitsstudien ist mit einem hohen finanziellen Risiko verbunden, da zum Zeitpunkt der Durchführung unsicher ist, ob überhaupt eine künftige Ölförderung möglich sein wird. Im vorliegenden Fall wurde dieses Risiko von der MOGAS getragen, da die lokalen Tochtergesellschaften erst anschliessend gegründet wurden.
- Sowohl die Machbarkeitsstudien als auch die Leistungsgarantien und das dazugehörige Know-how stellen für die lokalen Tochtergesellschaften einen ökonomischen Nutzen dar, für welchen eine unabhängige Drittpartei eine jährliche Vergütung (in Form von Lizenzgebühren, Gewinnanteilen oder Ähnlichem) bezahlen würde. Das Gericht vertritt die Auffassung, dass es sich hierbei um Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften handelt, wobei es hervorhebt, dass jede Transaktion zwischen verbundenen Gesellschaften – unabhängig, ob eine Zahlung erfolgte oder nicht – dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalten muss.
- Hinsichtlich der Ölförderungslizenz ging das Gericht davon aus, dass die lokalen Tochtergesellschaften der MOGAS diese nur aufgrund der Leistungsgarantien und der damit verbundenen Unterstützung der MOGAS erlangt haben und demzufolge die Leistungsgarantien fremdvergleichskonform vergütet werden muss.
- Dass es sich bei den «Timewriting»-Aktivitäten um Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften handelte, war unstrittig. Allerdings konnte die konzerninterne Weiterverrechnung aufgrund der fehlenden Verrechnungspreisdokumentation nicht verlässlich geschätzt werden und die Weiterverrechnung zum Selbstkostenpreis lag außerhalb des Rahmens, was bei einem Abschluss der Vereinbarung zu Marktbedingungen hätte erzielt werden können.
- Abschliessend hat das Gericht festgehalten, dass die fraglichen Transaktionen so eng miteinander verbunden sind, dass die Transaktionen als eine Einheit beurteilt werden müssen.



Implikationen

- Der Entscheid zeigt auf, dass das Gericht den Steuerbehörden bei der Feststellung des steuerbaren Gewinns einen erhöhten Ermessensspielraum einräumt, welcher offenbar über den bisherigen Rahmen hinausgeht. Im Vergleich mit der Benchmark-Analyse (2-10% des Umsatzes) scheint die festgesetzte Höhe von 1.7% des Umsatzes auf den ersten Blick relativ konservativ. Anders verhält sich dies in Gegenüberstellung mit anderen vergleichbaren Branchen (bspw. Studienergebnisse der klinischen Phase II in der Pharmabranche), bei welchen die Verrechnungspreise oftmals nur einen Bruchteil des Restgewinns der kommerziellen Produkte ausmachen. Vor diesem Hintergrund könnten die Öl-Förderländer argumentieren, dass die Vergütung den fremdvergleichskonformen Preis übersteigt.
- Des Weiteren wird in dieser Entscheidung die Wichtigkeit der Verrechnungspreisdokumentation ersichtlich. Kann der Steuerpflichtige keine Unterlagen über die Branchenpraxis resp. die Bewertung der Verrechnungspreise vorweisen, besteht ein erhöhtes Risiko zur Anpassung der Verrechnungspreise. Dies auch, wenn strittig ist, ob es sich überhaupt um eine Transaktion zwischen verbundenen Gesellschaften handelt. Dabei darf die Verrechnungspreisdokumentation nicht rein formal betrachtet werden, sondern muss die tatsächlichen Risiken abdecken. Als Lösungsmöglichkeit kann bei der Durchführung von Machbarkeitsstudien ein Joint Operating Agreement (JOA) zur Bestimmung der Risiken, Verantwortlichkeiten und Entschädigung sinnvoll sein. Die Gerichtspraxis könnte das Risiko für Steuerbussen in den Steuerperioden, in welchen die Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation nicht erfüllt wurden, erhöhen. Dabei kann die Busse nach dänischem Recht durch nachträgliche Erstellung gemindert werden. Bei einer Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes kann die Busse jedoch auch um 10% erhöhen werden.
- Entgegen einem transaktionsbasierten Ansatz, wie er nach dänischem Recht sowie den Empfehlungen der OECD befürwortet wird, erlaubte der oberste Gerichtshof eine pauschale Beurteilung («lump-sum assessment») des aus den Machbarkeitsstudien, der Garantien, dem Know-How und der «Timewriting»-Aktivitäten resultierenden (Gesamt-)Wertes aufgrund der engen Verknüpfung zwischen den Transaktionen.