

Immaterielle Wirtschaftsgüter

Zusammenfassung von Action 8 des OECD-Aktionsplans gegen BEPS

*Wir informieren Sie
über die Neuerungen
bei der Behandlung
immaterieller
Wirtschaftsgüter im
Verechnungspreiskontext.
So erhalten Sie einen
detaillierten Überblick
über Action 8 des
OECD-Aktionsplans
gegen Base Erosion and
Profit Shifting (BEPS).*



Inhalt

<i>Zusammenfassung von Action 8 des OECD-Aktionsplans gegen BEPS</i>	3
Einleitung und Zusammenfassung.....	4
Ergänzungen zu den Kapiteln I bis II der Richtlinien.....	5
Ergänzungen zu Kapitel VI der Richtlinien.....	8
A Identifizierung von immateriellen Wirtschaftsgütern.....	9
B Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern und entsprechende Transaktionen einschließlich Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Schutz und Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter.....	11
C Transaktionen hinsichtlich der Nutzung oder der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter.....	13
D Ergänzende Richtlinie für die Bestimmung des Fremdvergleichs im Falle immaterieller Wirtschaftsgüter.....	14
<i>Fallbeispiele</i>	22
Fallbeispiele zu Action 8.....	23
Ihre Ansprechpartner.....	34

Zusammenfassung von Action 8 des OECD-Aktionsplans gegen BEPS

Einleitung und Zusammenfassung

Die Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter im Verrechnungspreiskontext hat enorm an Bedeutung gewonnen. Die OECD hat dieser Tatsache auch im Rahmen ihrer Initiative gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – kurz: BEPS) Rechnung getragen und immateriellen Wirtschaftsgütern einen eigenen Aktionspunkt (Action 8) gewidmet. In diesem Zusammenhang wurde auch das Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien überarbeitet; mittlerweile liegt die finale Fassung des Berichts zu Aktionspunkt 8 vor.

Mit dem vorliegenden Papier soll ein detaillierter Überblick über die inhaltlichen Neuerungen der Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter im Verrechnungspreiskontext aus OECD-Sicht gegeben werden. Der Aufbau orientiert sich dabei an der finalen OECD-Publikation zu den Actions 8 bis 10, sodass neben der inhaltlichen Auseinandersetzung auch ein systematischer Überblick über die Dokumente erreicht wird. Die entsprechend überarbeiteten Beispiele der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien werden am Ende dieses Papiers systematisch zusammengefasst.¹

Im Zusammenhang mit Action 8 (immaterielle Wirtschaftsgüter)² des OECD-Aktionsplans gegen BEPS (im Folgenden „BEPS-Aktionsplan“) hat die OECD am 5. Oktober 2015 die finale Überarbeitung des Kapitels VI der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (im Folgenden „Richtlinien“) veröffentlicht.

Die überarbeiteten Richtlinien haben vor allem die folgende Zielsetzung:

- (i) Klarstellung der Definition von immateriellen Wirtschaftsgütern,
- (ii) Unterstützung bei der Identifikation relevanter Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern,
- (iii) Hilfestellung zur Bestimmung fremdüblicher Bedingungen für Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern.

Im Folgenden werden die Neufassung von Kapitel VI sowie die relevanten neuen Passagen von Kapitel I und II der Richtlinien detailliert dargestellt.

¹ Dieses Papier wurde von Dr. Thomas Bittner, Dr. Roman Dawid, Madlen Haupt, Dr. Simon Renaud, Daniel Schwerdt und Dirk Wilcke als Mitgliedern der IP-Fokusgruppe („IP TP“) der deutschen Verrechnungspreispraxis von PwC erstellt. Des Weiteren wurde die Erstellung von Dr. Andreas Kammer unterstützt.

² Action 8 des OECD-Aktionsplans soll sicherstellen, dass die durch immaterielle Wirtschaftsgüter beeinflussten Ergebnisse mit Hinblick auf Verrechnungspreise mit der Wertschöpfung übereinstimmen.

Ergänzungen zu den Kapiteln I bis II der Richtlinien³

Die Ergänzungen zu Kapitel I der Richtlinien bestehen aus zusätzlichen Abschnitten und Beispielen am Ende des Kapitels I. Diese zusätzlichen Abschnitte beziehen sich auf Standortvorteile/lokale Vergleichswerte, andere lokale Marktbedingungen, die Mitarbeiterzusammensetzung und Gruppensynergien.

Standortvorteile werden definiert als Kosteneinsparungen, die sich aufgrund der Tatsache ergeben, dass ein Unternehmen in einem bestimmten lokalen Markt agiert. Die Richtlinien besagen, dass die Regelungen des Kapitels IX zu Standortvorteilen entsprechend anzuwenden und nicht nur auf Sachverhalte im Zusammenhang mit Restrukturierungen beschränkt sind.

Um eine angemessene „Aufteilung“ der Standortvorteile sicherzustellen, sind die folgenden Fragen zu klären: Inwieweit existieren Standortvorteile und in welcher Höhe wurden diese realisiert? In welchem Umfang werden Standortvorteile von der Gruppe vereinnahmt und nicht an Kunden oder Zulieferer weitergegeben? Wie würden unverbundene Unternehmen die erzielten Standortvorteile in vergleichbaren Situationen untereinander aufteilen?

Lokale Vergleichswerte stellen eine verlässliche Basis zur Bestimmung einer fremdüblichen Aufteilung von Standortvorteilen dar. Wenn das Verrechnungspreissystem mit lokalen verbundenen Gesellschaften auf lokalen Vergleichswerten basiert, sollten Anpassungen für Standortvorteile nicht erforderlich sein. Falls keine lokalen Vergleichswerte existieren, sollte die Aufteilung der Standortvorteile auf Basis einer Sachverhaltsanalyse, insbesondere der Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter,

erfolgen. Eine derartige Sachverhaltsanalyse sollte den Grundsätzen zu Standortvorteilen des Kapitels IV der Richtlinien entsprechen.

Andere lokale Marktbedingungen, die nicht zu Standortvorteilen führen, könnten einen Einfluss auf die Angemessenheit der Verrechnungspreise haben und müssen daher im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse und bei Vergleichsstudien berücksichtigt werden. Beispiele hierfür sind die lokalen Marktbedingungen, die Wettbewerbssituation, die lokale Infrastruktur und das Ausbildungsniveau der lokalen Arbeitskräfte. Lokale Marktbedingungen sind bei der Verwendung von Vergleichsstudien zu berücksichtigen und es ist zu prüfen, ob gegebenenfalls Anpassungen notwendig sind. Lokale Vergleichswerte können einen Referenzpunkt für die Analyse des Einflusses von lokalen Marktbedingungen darstellen. Weil lokale Vergleichswerte per Definition die lokalen Marktbedingungen abbilden, sollten bei ihrer Verwendung keine weiteren Anpassungen notwendig sein. Falls keine lokalen Vergleichswerte verfügbar sind, müssen, wie im Zusammenhang mit Standortvorteilen, die folgenden Fragen in der Sachverhaltsanalyse adressiert werden: Inwieweit und in welchem Umfang existieren lokale Marktorteile? In welchem Umfang werden Vorteile von der Gruppe vereinnahmt und wie würden unverbundene Unternehmen die vereinnahmten Vorteile in vergleichbaren Situationen untereinander aufteilen?

Lokale Marktbedingungen stellen keine immateriellen Wirtschaftsgüter dar und müssen von immateriellen Wirtschaftsgütern im Sinne der OECD, wie beispielsweise vertraglich gesicherten Rechten, regulierten Lizenzen und Know-how, das für einen Marktzugang notwendig ist, unterschieden werden. Die genannten Wirtschaftsgüter können Marktzugangsbarrieren

³ Der folgende Abschnitt adressiert lediglich die für immaterielle Wirtschaftsgüter relevanten Änderungen der Kapitel I und II der Verrechnungspreisrichtlinien.

darstellen und unter Betrachtung lokaler Vergleichswerte einen Anhaltspunkt bieten, wie unverbundene Unternehmen die Auswirkungen von lokalen Marktbedingungen aufteilen würden. Jedoch stellt nicht jede Regulierung gleichermaßen eine Zutrittsbarriere zu lokalen Märkten dar. Aus diesem Grund müssen die Bedingungen und Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls beachtet werden.

Die Zusammensetzung einer Belegschaft kann wirtschaftliche Wettbewerbsfähigkeit begründen, die in den Verrechnungspreisen für Dienstleistungen und Güter zu berücksichtigen ist und zum Beispiel zu niedrigeren Herstellungskosten für Dienstleistungen und Güter führt. Derartige Faktoren sind bei der Verrechnungspreisanalyse und in Vergleichsstudien zu berücksichtigen. Gegebenenfalls können dabei Anpassungsrechnungen notwendig sein.

Im Fall von Restrukturierungen, bei denen Teile der Belegschaft zwischen verbundenen Unternehmen übertragen werden, können sich Kosteneinsparungen dadurch ergeben, dass keine neue Belegschaft aufgebaut werden muss. Derartige Vorteile sollten bei der Preisfindung für übertragene Wirtschaftsgüter oder bei der Vergütung von Restrukturierungen berücksichtigt werden. Es sind auch Situationen möglich, in denen die Verlagerung der Belegschaft zu Nachteilen führt. Dies wäre bei der Vergütung von Restrukturierungen ebenfalls zu berücksichtigen. Die Richtlinien erfordern jedoch nicht per se eine Vergütung für die Übertragung von Belegschaften oder Entsendungen. Entsendungen werden in der Regel durch eine fremdübliche Dienstleistungsgebühr angemessen vergütet. Falls im Zuge einer Entsendung immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. Produkt- oder Produktions-Know-how für eine neue Fabrik) übertragen werden, muss dies unter Berücksichtigung der entsprechenden Abschnitte des Kapitels IV zur Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter analysiert werden. Ein übertragenes immaterielles Wirtschaftsgut muss dann zu fremdüblichen Verrechnungspreisen vergütet werden.

Multinationale Unternehmen und ihre verbundenen Unternehmen können Synergien aus der gemeinsamen Tätigkeit der Unternehmensgruppe realisieren. Vorteile ergeben sich beispielsweise bei einem gemeinsamen

Einkauf aus einer größeren Verhandlungsmacht oder aus einer gemeinsamen IT- und Kommunikationsinfrastruktur, einem integrierten Management, der Vermeidung von Funktionsdopplungen oder verbesserten Refinanzierungsbedingungen. Wenn solche Vorteile realisiert werden, profitiert die Gruppe als Ganzes und das Gesamtergebnis kann gesteigert werden. In bestimmten Fällen können sich auch negative Synergien durch bürokratische Ineffizienzen oder aus der Tatsache ergeben, dass gruppeninterne IT- oder Kommunikationssysteme und standards nicht in allen operativen Gesellschaften zu Effizienzsteigerungen führen.

Die Richtlinien unterscheiden hier, ob ein verbundenes Unternehmen zufällig von Gruppensynergien profitiert oder ob die Gruppe bewusst gemeinsam handelt. Diese Unterscheidung hängt nicht von der Größe des damit verbundenen Vorteils ab. Im Fall von zufälligen Gruppensynergien wäre keine Vergütung für die resultierenden Vorteile notwendig. Bewusstes gemeinsames Handeln verschafft dagegen wesentliche, klar identifizierbare strukturelle Vorteile (oder Nachteile) für die Unternehmensgesellschaften. Diese sind durch eine vollumfängliche Funktionsrisikoanalyse auszuwerten. Als Beispiel nennt die OECD die Zentralisierung der Einkaufsfunktion, die durch eine vergrößerte Verhandlungsmacht zur Realisation von Vorteilen führt.

Im Zusammenhang mit Vorteilen, die aus bewusstem gemeinsamen Handeln entstehen, sind die bereits oben schon aufgeworfenen Fragen auszuwerten: Existieren Vor- bzw. Nachteile und wenn ja, in welchem Umfang? Wie viel wurde durch die Gruppe vereinnahmt und wie würden unverbundene Unternehmen die entsprechenden Vor- bzw. Nachteile unter vergleichbaren Umständen untereinander aufteilen?

Die Vorteile von Gruppensynergien aus bewusstem gemeinsamem Handeln sollten zwischen den Mitgliedern einer Gruppe anhand ihres Beitrags zur Gruppensynergie aufgeteilt werden. Zum Beispiel sollten die Vorteile aus einem gemeinsamen Einkauf, die aus der Bündelung des Einkaufsvolumens entstehen – nach Abzug einer angemessenen Vergütung für die Koordination und Verhandlungstätigkeit des Pools – anhand des relativen Einkaufsvolumens der jeweiligen Gruppenmitglieder aufgeteilt werden.

Beispiele 1 und 2: Rückhalt im Konzern

Diese Beispiele betrachten externe und interne Finanzierung sowie Vorteile eines Gruppenratings, das besser ist als die Kreditwürdigkeit eines Einzelunternehmens: Die Muttergesellschaft hat ein AAA-Gruppenrating und ihre Tochtergesellschaft hat ein Baa-Einzelrating. Wenn die Tochtergesellschaft aufgrund ihrer Gruppenzugehörigkeit ein externes Darlehen zu A-Rating-Bedingungen erhält, stellt dies eine Gruppensynergie dar. Da jedoch kein bewusstes gemeinsames Handeln vorliegt, ist keine Kompensation an die Konzernmutter notwendig. Die durch die Gruppenzugehörigkeit mögliche externe Finanzierung zu A-Rating-Bedingungen führt zu einem fremdüblichen Zinssatz, obwohl das Einzelrating unter dem externen Rating liegt. In der Abwandlung des Grundfalls (Beispiel 2) übernimmt eine Konzernmutter eine Bürgschaft für eine Tochtergesellschaft (B-Rating), um Kreditbedingungen eines AAA-Ratings für die Tochtergesellschaft zu erhalten. Die konkrete Verbesserung von Kreditzinsen eines A-Ratings auf ein AAA-Rating ist auf bewusstes gemeinsames Handeln zurückzuführen, daher ist eine fremdübliche Ausgleichszahlung vom Tochterunternehmen an die Muttergesellschaft zu leisten.

Beispiele 3 und 4: Zentralisierter Gruppeneinkauf

Eine zentralisierte Einkaufsgesellschaft eines multinationalen Unternehmens kann gegenüber Verkäufern durch gebündelte Verhandlungsmacht signifikante Vorteile realisieren. Eine Einkaufsgesellschaft kauft Produkte von externen Lieferanten und verkauft diese an verbundene Unternehmen weiter. Die Einkaufsgesellschaft sollte für ihre Tätigkeit auf Basis der Kostenaufschlagsmethode vergütet werden. Die Einkaufsvorteile werden größtenteils durch die Verrechnungspreise an die verbundenen Unternehmen weitergegeben. Dies berücksichtigt die Tatsache, dass das Einkaufsvolumen der wesentliche Faktor für die Realisierung von Einkaufsvorteilen ist; somit stellt die Aufteilung des Einkaufsvorteils über die Wiederverkaufspreise den geeignetsten Verrechnungspreismechanismus dar. In einer Abwandlung des Grundfalls (Beispiel 4) verhandelt die Einkaufsgesellschaft lediglich Rabatte, kauft jedoch nicht selbst die Produkte ein, sondern die Produkte werden von den verbundenen Unternehmen direkt von den externen Lieferanten gekauft. Das begrenzte Risiko der Einkaufsgesellschaft sollte durch einen niedrigeren Kostenaufschlag für die Tätigkeiten der Einkaufsgesellschaft vergütet werden.

Beispiel 5: Einkaufsmanager

Verschiedene Tochtergesellschaften einer Gruppe kaufen bei dem gleichen unverbundenen Lieferanten, weshalb dieser aufgrund des hohen Einkaufsvolumens einen signifikanten Rabatt gewährt. Der Einkaufsmanager bündelt die Nachfrage und verhandelt den Preisnachlass für alle Einkäufe der Gruppengesellschaften. Der gesamte Rabatt des externen Lieferanten wird auf der Rechnung eines einzelnen Einkaufs gutgeschrieben, während die übrigen Geschäfte der verbundenen Unternehmen mit den externen Lieferanten zu regulären Preisen abgewickelt werden. In den Ländern, in denen kein Rabatt vom externen Lieferanten gewährt wurde, kann eine Anpassung der Verrechnungspreise vorgenommen werden, um den gruppenweiten Rabatt angemessen abzubilden.

Die Änderungen des Kapitels II der Richtlinien weisen darauf hin, dass der gegenwärtige Abschnitt 2.9, der sich auf andere als die in Kapitel II diskutierten Methoden bezieht (z. B. einkommensbasierte Bewertungsmethoden), als vorläufig zu betrachten ist und im Zuge des gegenwärtigen BEPS-Projekts überarbeitet wird. Demgegenüber enthielt der Entwurf aus dem Jahr 2013 eine überarbeitete Version des Abschnitts 2.9. Außerdem wurde in der finalen Entwurfsfassung Abschnitt 2.10 hinzugefügt, der besagt, dass Daumenregeln im Zusammenhang mit Kapitel I bis III keine angemessenen Verrechnungspreismethoden darstellen. Die Anwendung von Daumenregeln bietet keine Grundlage für eine fremdübliche Aufteilung von Gewinnen.

Ergänzungen zu Kapitel VI der Richtlinien

Die bisherigen Ausführungen des Kapitels VI der Richtlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern wurden im Zuge der nun abgeschlossenen Überarbeitung komplett gestrichen und durch neue Abschnitte ersetzt. Die Änderungen und Ergänzungen zu Kapitel VI der Richtlinien sind in vier Abschnitte gegliedert: A Identifizierung von immateriellen Wirtschaftsgütern; B Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern und entsprechende

Transaktionen einschließlich Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Schutz und Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter; C Transaktionen hinsichtlich der Nutzung oder der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter; D Ergänzende Richtlinie für die Bestimmung des Fremdvergleichs im Falle immaterieller Wirtschaftsgüter.

A Identifizierung von immateriellen Wirtschaftsgütern

A.1 Überblick

Zunächst weisen die Richtlinien auf Schwierigkeiten bei der Verrechnungspreisanalyse aufgrund der unklaren Definition des Begriffs „immaterielle Wirtschaftsgüter“ hin. Aus diesem Grund wird ein immaterielles Wirtschaftsgut in den Richtlinien als etwas definiert, das

- keinen materiellen oder finanziellen Vermögensgegenstand darstellt,
- Eigentum darstellen kann und mit dessen Kontrolle gewerbliche Zwecke verfolgt werden können,
- dessen Nutzung oder Überlassung an einen unabhängigen Dritten vergütet werden müsste.

Der Fokus der Verrechnungspreisanalyse liegt nicht auf der steuerlichen oder bilanziellen Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter, sondern darauf, in welcher Höhe eine Kompensationszahlung bei einer vergleichbaren Transaktion zwischen unabhängigen Dritten vereinbart würde.

Die Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern ist somit für die Verrechnungspreisanalyse eine andere als für steuerliche oder bilanzielle Zwecke (z. B. können für Verrechnungspreiszwecke immaterielle Wirtschaftsgüter als werthaltig angesehen werden, ohne dass diese in die Bilanz aufgenommen werden).

Die Verfügbarkeit und die Ausgestaltung von gesetzlichem, vertraglich zugesichertem oder andersartigem Schutz immaterieller Wirtschaftsgüter haben Rückwirkungen auf deren Wert. Dennoch ist die bloße Existenz eines solchen Schutzes keine notwendige Bedingung für die Qualifizierung als immaterielles Wirtschaftsgut.

Auch die Möglichkeit zur eigenständigen Übertragung (d. h. ohne Kombination mit anderen Vermögensgegenständen) stellt noch keine notwendige Bedingung für die Qualifizierung als immaterielles Wirtschaftsgut dar.

Lokale Marktgegebenheiten, wie zum Beispiel eine hohe Kaufkraft oder Wettbewerbsdruck, können nicht als immaterielle Wirtschaftsgüter nach Kapitel VI behandelt werden, da diese weder besessen noch kontrolliert werden können.

Die Bestimmung eines immateriellen Wirtschaftsgutes ist zu unterscheiden von der Vergütung für den Gebrauch oder die Übertragung eines solchen: Nicht alle immateriellen Wirtschaftsgüter erfordern einen zusätzlichen Aufschlag beispielsweise auf einen Preis von Waren und Dienstleistungen, da nicht alle immateriellen Wirtschaftsgüter automatisch zu höheren Einkünften führen (z. B. nicht einzigartiges Know-how, das auch vergleichbaren Anbietern zur Verfügung steht).

Neben der Definition werden in den Richtlinien eine Reihe von Beispielen aufgeführt, die häufig als immaterielle Wirtschaftsgüter im Verrechnungspreiskontext genannt werden (u. a. Patente, Know-how und Marken). Diese Liste ist weder als vollständig anzusehen noch kann sie eine fallspezifische Analyse ersetzen. Folglich sollte zum Zweck der Verrechnungspreisanalyse für die Ermittlung der besonderen Merkmale eines immateriellen Wirtschaftsgutes eine Funktions- und Risikoanalyse durchgeführt werden. Diese sollte untersuchen, (i) welcher Wertbeitrag geleistet wird, (ii) welche wichtigen Funktionen und besonderen Risiken im Zusammenhang mit Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Schutz und Verwertung des immateriellen Wirtschaftsgutes getragen werden, und (iii) wie in Verbindung mit anderen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern sowie Geschäftsaktivitäten ein Mehrwert geschaffen wird.

A.2 Die Bedeutung dieses Kapitels für andere steuerliche Zwecke

Die Ausführungen in Kapitel VI gelten ausschließlich in Bezug auf Verrechnungspreise und nicht für andere steuerliche Zwecke. Sie gelten insbesondere nicht für die Einkommensermittlung, das Aktivieren von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter, für Abschreibungsregeln oder ähnliche Fragestellungen, die von lokalen Steuergesetzen geregelt werden.

A.3 Kategorien von immateriellen Wirtschaftsgütern

Die Richtlinien zielen nicht darauf ab, einzelne Klassen oder Kategorien von immateriellen Wirtschaftsgütern trennscharf darzustellen und zum Beispiel zwischen „Handel oder Marketing“, „weich oder eindeutig“ und „Routine oder Nicht-Routine“ zu unterscheiden. Nichtsdestotrotz sind einige Definitionen für spezifische immaterielle Wirtschaftsgüter enthalten (siehe die Definition für *trade or marketing* im Glossar der Guidelines). Die bisher geltende Definition des Begriffs *marketing intangible* wurde überarbeitet. Einzigartige und werthaltige immaterielle Wirtschaftsgüter sind dadurch gekennzeichnet, dass sie in der Regel nicht mit anderen immateriellen Wirtschaftsgütern verglichen werden können, die von anderen Unternehmen verwendet werden oder anderen zugänglich sind und deren Gebrauch im Geschäftsbetrieb einen höheren wirtschaftlichen Gewinn erwarten lässt als ohne sie zu erwarten wäre.

A.4 Beispiele

Im Folgenden bieten die Richtlinien Beispiele, die häufig als immaterielle Wirtschaftsgüter für Verrechnungspreiszwecke genannt werden. Diese Liste ist weder vollständig noch kann sie eine fallspezifische Analyse ersetzen.

- **Patent:** Als rechtlich bindendes Instrument garantiert es dem Eigentümer das ausschließliche Recht, eine bestimmte Erfindung örtlich und zeitlich begrenzt zu nutzen. Die Richtlinien weisen diesbezüglich auf den potenziellen Wert eines Patents hin (z. B. zusätzliche Erträge, Kostenvorteile, aber auch andere Vorteile im Geschäftsverkehr) und erwähnen unterschiedliche Transaktionsformen, die Patente betreffen (z. B. Verkauf von Produkten, die [teilweise] von Patenten geschützt sind, Verkauf von Patenten, Lizenzierung von Patenten).
- **Know-how und Geschäftsgeheimnisse:** Sie sind firmeneigenes Wissen oder Technologien, die die Geschäftstätigkeit unterstützen oder verbessern, jedoch im Gegensatz zu Patenten oder Handelsmarken nicht geschützt werden können. Der Wert hängt oftmals davon ab, ob ein Unternehmen in der Lage ist, die Vertraulichkeit über dieses Wissen zu wahren. In manchen Industrien entscheiden sich Firmen explizit gegen eine Patentanmeldung, um keine Informationen offenlegen zu müssen, die Wettbewerber ermutigen könnten, in ähnlichen Bereichen zu forschen. Gerade aus diesem Grund tragen Know-how und Geschäftsgeheimnisse substantziell zur Wertschöpfung und zum Erfolg eines Unternehmens bei.

- **Marke, Handelsnamen und Warenzeichen:** Eine Marke ist ein einzigartiger Name, ein Symbol, Logo oder Bild, das der Eigentümer nutzt, um seine Waren und Dienstleistungen von anderen unterscheidbar zu machen. Handelsnamen ähneln Marken in der Art der Marktdurchdringung oder der Registrierung. Der Begriff „Warenzeichen“ wird manchmal synonym zu „Marke“ oder „Handelsname“ verwendet. Oftmals wird der Begriff „Warenzeichen“ aber auch als eine Kombination von immateriellem Wirtschaftsgut und Marke, Handelsname, Kundenbeziehung, Reputation oder Firmenwert angesehen, wobei es meist schwierig oder gar unmöglich ist, den jeweiligen Wert zu ermitteln, den die einzelnen Elemente zum Wert des Warenzeichens beitragen.
- **Rechte aus Verträgen und staatliche Konzessionen:** Diese schützen einen ganzen Bereich von Geschäftsbeziehungen, zum Beispiel die staatliche Erlaubnis, Rohstoffe abzubauen und öffentliche Güter zu nutzen. Auch die Genehmigung, bestimmte Geschäftsaktivitäten aufrechtzuerhalten, wird in diesem Zusammenhang als immaterielles Wirtschaftsgut gesehen. Die bloße Registrierung einer Firma, die notwendig ist, um gewerbliche Aktivitäten in einem bestimmten Gebiet betreiben zu dürfen (z. B. Gewerbeschein), ist von dieser Definition allerdings nicht abgedeckt. Rechte aus Verträgen, die essenziell für die Geschäftsaktivität sind (z. B. Verträge mit Zulieferern und Hauptabnehmern), sind im Sinne dieses Abschnitts jedoch als immaterielle Wirtschaftsgüter zu betrachten.
- **Lizenzen und ähnlich begrenzte Nutzungsrechte** sind immaterielle Wirtschaftsgüter, die im beiderseitigen Einverständnis mittels Lizenz- oder ähnlichen Verträgen übertragen werden. Obwohl sie in ihrem Anwendungsbereich begrenzt sind, stellen sie dennoch selbst ein immaterielles Wirtschaftsgut dar.
- **Goodwill und Ongoing Concern:** Die Richtlinien gehen auf verschiedene Konzepte zu Goodwill und Ongoing Concern ein, ohne jedoch eine genaue Definition zu geben. Beides kann gleichermaßen nicht unabhängig von anderen Vermögensgegenständen getrennt oder übertragen werden, sondern stellt vielmehr eine Einheit dar. Daher ist es wichtig zu erkennen, dass ein wesentlicher Teil dessen, was unverbundene Unternehmen für den Kauf einiger oder aller Vermögensgegenstände zu zahlen bereit sind, tatsächlich für den Goodwill und den Ongoing Concern gezahlt wird. Dies sollte bei der Verrechnungspreisermittlung berücksichtigt werden. Die Richtlinien weisen darauf hin,

dass für Verrechnungspreiszwecke die Werte aus der Buchhaltung nicht notwendigerweise angemessene Werte zur Ermittlung des Goodwills liefern, aber als Ausgangswert dienen können.

- **Gruppensynergien:** Obwohl sie zum Gewinn eines multinationalen Unternehmens beitragen (effizientes Management, Kostenvorteile, integrierte Systeme, Finanzkraft und Kreditwürdigkeit), gelten sie nicht als immaterielle Wirtschaftsgüter gemäß Kapitel VI, sollten jedoch zur Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise berücksichtigt werden.
- **Spezifische Marktcharakteristika:** Sie können die Ermittlung fremdüblicher Verrechnungspreise beeinflussen (z. B. hohe Kaufkraft, geringe Arbeitskosten, Marktnähe, Geschäftsklima). Spezifische Marktcharakteristika werden gemäß diesem Kapitel nicht als immaterielle Wirtschaftsgüter angesehen, sie sollten jedoch bei der Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen berücksichtigt werden.

In Abschnitt A gibt es in dem finalen Bericht kaum Veränderungen im Vergleich zu früheren Versionen.

B Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern und entsprechende Transaktionen einschließlich Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Schutz und Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter

Wie die früheren Entwurfss Fassungen der Überarbeitung aus den Jahren 2013 und 2014 ist auch die finale Version des Abschnitts B in vier Unterabschnitte gegliedert. Unterabschnitt B.1 behandelt die Relevanz von vertraglichen Bedingungen in der Verrechnungspreisanalyse von immateriellen Wirtschaftsgütern. Unterabschnitt B.2 beinhaltet in vier Kapiteln die Beziehung zwischen der Gewinnaufteilung zweier verbundener Unternehmen und (a) der Ausübung und Kontrolle von Funktionen, (b) dem Einsatz von Wirtschaftsgütern, (c) der Übernahme von Risiken und (d) unvorhergesehenen Ex-post-Erträgen. Schwierigkeiten bei der Identifizierung von vergleichbaren Transaktionen mit immateriellen

Wirtschaftsgütern zwischen unverbundenen Dritten werden im Unterabschnitt B.3 ausgeführt. B.4 wendet die in B.2 und B.3 dargelegten Prinzipien für die Entwicklung und die Weiterentwicklung von Marketing Intangibles, die Durchführung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen sowie den Gebrauch des Firmennamens an. Im Anhang zu Kapitel VI befinden sich veranschaulichende Beispiele zu Abschnitt B.

Der zentrale Aspekt von Abschnitt B ist, ebenso wie in der ursprünglichen und überarbeiteten Entwurfss Fassungen, folgender: Der mittels eines immateriellen Wirtschaftsgutes entstandene Gewinn soll unter den betroffenen Parteien innerhalb eines multinationalen Unternehmens gemäß ihrer Funktion, ihrem Einsatz von immateriellen Wirtschaftsgütern und den übernommenen Risiken aufgeteilt werden. Es ist dabei darauf zu achten, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen diesen Transaktionspartnern als Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisanalyse dienen, aber letztendlich die ausgeübten Funktionen, der Einsatz von Wirtschaftsgütern und die übernommenen Risiken die entscheidenden Kriterien zur Gewinnaufteilung darstellen. Folglich ist der Unterabschnitt B.2 der umfangreichste Teil des Abschnitts. Der finale Bericht enthält, wie die vorherigen Versionen, in der allgemeinen Einführung ein Grundkonzept zur Verrechnungspreisanalyse für Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern. Dieses beginnt mit der Identifizierung des rechtlichen Eigentümers und sieht die Überprüfung der Übereinstimmung der Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken mit der Vertragsgrundlage vor, und zwar in Bezug auf Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, Schutz und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter (sog. DEMPE Functions: Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation). Stimmt die vertragliche Grundlage nicht mit der wirtschaftlichen Substanz überein, ist eine Neubewertung der Transaktion vorgesehen. Dieses Vorgehen schließt auch die Vorgaben des ebenfalls im Zuge der BEPS-Initiative überarbeiteten Kapitels I der OECD-Richtlinien ein. Dabei steht insbesondere die Frage im Vordergrund, inwieweit die an der Transaktion beteiligten Parteien die zugrunde liegenden Risiken kontrollieren und die finanzielle Kapazität zum Tragen der Risiken aufweisen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Verrechnungspreis konsistent mit den Beiträgen der jeweiligen Parteien hinsichtlich ausgeübter Funktionen, verwendeter Vermögensgegenstände und übernommener Risiken ist.

Obwohl die Argumentationslinie der vorläufigen und der finalen Fassung im Wesentlichen übereinstimmt, werden seit der überarbeiteten Version aus dem Jahr 2014 hinsichtlich einiger Aspekte eindeutigere Formulierungen verwendet. In Unterabschnitt B.1 wurden einige Sätze eingefügt, die die Bedeutung vertraglicher Vereinbarungen darüber hinaus bestimmen. Beispielsweise bezieht sich Tz. 6.36 der finalen Version jetzt nicht nur auf Fälle, in denen kein schriftlicher Vertrag existiert, sondern auch auf Fälle, in denen Vertragsklauseln nicht eindeutig oder unvollständig sind oder die gelebte Praxis von den vereinbarten Formulierungen abweicht. Es wird hervorgehoben, dass sowohl Preise als auch andere Vertragsbedingungen anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes zu überprüfen sind.

Der Logik der Relativierung der vertraglichen Grundlage folgend, besagt die finale Fassung des Berichts, dass dem rechtlichen Eigentümer nicht notwendigerweise die Erträge aus immateriellen Wirtschaftsgütern zustehen. Ebenfalls hebt sie die entscheidende Rolle wesentlicher Funktionen hervor (z. B. die Gestaltung von Forschungs- und Marketingprogrammen, das Setzen von Prioritäten, die Entscheidung über Budgets) und wertet die Steuerungsfunktion auf. Abschnitt B.2 führt explizit aus, dass ein rechtlicher Eigentümer bestimmte Gesellschaften eines multinationalen Unternehmens für die Steuerung wichtiger Funktionen kompensieren sollte. Weiterhin wird auf die für die Verrechnungspreisanalyse wesentliche Fragestellung hingewiesen, ob eine bestimmte Gesellschaft imstande ist, zentrale Funktionen zu steuern oder bestimmte Steuerungsfunktionen auszuführen. Wenn der rechtliche Eigentümer wesentliche Funktionen nicht ausführt oder kontrolliert, stehen ihm nur der Ertrag aus dem Einsatz von Wirtschaftsgütern und eine Vergütung der entsprechenden Kapitalrisiken zu, während der übrige Ertrag demjenigen zusteht, der die wesentlichen Funktionen ausführt und kontrolliert sowie das Risiko trägt. Deshalb erklärt die finale Version der Richtlinien, unter welchen Umständen nicht der rechtliche Eigentümer Anspruch auf das Residualeinkommen hat, sondern diejenigen Parteien, die die wesentlichen Funktionen ausüben und steuern (Tz. 6.57, 6.63). Wenn eine Gesellschaft nur das Finanzierungsrisiko trägt, so steht ihr ein dem Risiko angemessener Anteil am erwarteten Ertrag zu. Reine Holdings werden dabei in der neuen Version explizit als ein Beispiel für rechtliche Eigentümer immaterieller Wirtschaftsgüter mit begrenzten Funktionen genannt.

Die finale Fassung des Berichts stellt klar, dass Parteien, die bei der Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter beteiligt sind, auf einer Ex-ante-Basis vergütet werden müssen, und führt weiter aus, welcher Partei der Residualgewinn zusteht (Tz. 6.44, 6.45). Tz. 6.67 weist zudem darauf hin, dass Steuerpflichtige möglicherweise künftige Gewinne absichtlich unterschätzen, sodass hohe Ex-post-Erträge nicht unbedingt das Ergebnis von unvorhersehbaren Ereignissen sein müssen. Außerdem wird betont, dass nicht unbedingt der rechtliche Eigentümer Anspruch auf unerwartete (Residual-) Gewinne hat. Aspekte wie die Überwachung, die Steuerung, das Ausführen von Funktionen sowie die Verantwortung für die Wirtschaftsgüter in Kombination mit dem Risiko und der Fähigkeit, die Konsequenzen von unvorhersehbaren Ereignissen zu tragen, müssen mitberücksichtigt werden. Aus diesem Grund bilden die ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken der verbundenen Parteien den Kern der Analyse.

Ferner ist erwähnenswert, dass Tz. 6.43 des finalen Berichts das Konzept von realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen in die Verrechnungspreisanalyse einführt. Obwohl dieses Konzept im Zusammenhang mit Unternehmensrestrukturierungen in Kapitel IX (Tz. 9.59) behandelt wird, bezieht es sich bisher ausschließlich auf den Kontext immaterieller Wirtschaftsgüter im Hinblick auf Lizenzzahlungen (Tz. 6.14 der OECD-Richtlinie von 2010). Abschnitt B.4 wurde in der finalen Fassung nur geringfügig verändert. Hinsichtlich der Schaffung immaterieller Wirtschaftsgüter im Bereich Marketing wird bekräftigt, dass eine Vertriebsgesellschaft, die einen langfristigen Vertriebsvertrag abgeschlossen hat, von ihren Marketingaktivitäten profitiert, da der Wert dieses Vertriebsvertrags steigt. Wenn eine Vertriebsgesellschaft überdurchschnittlich hohe Marketingkosten zu tragen hat, wird diese Gesellschaft auch eine separate Vergütung für die Wertsteigerung der Markenzeichen von deren Eigentümer einfordern.

Bezüglich der Vergütung von Aktivitäten im Bereich Forschung und Entwicklung (F&E) sieht Tz. 6.76 vor, dass eine Erstattung der Kosten zuzüglich eines moderaten Aufschlags nicht in jedem Fall angemessen ist. Leider wird hier nicht weiter ausgeführt, ob entweder ein moderater Aufschlag nicht ausreicht, die Methode aber generell akzeptabel ist, oder ob eine auf Kosten basierende Vergütung generell dem Fremdvergleichs-

grundsatz nicht gerecht wird und daher die Gewinnaufteilungsmethode zur Bestimmung der Verrechnungspreise angemessener wäre.

Laut Tz. 6.79 kann eine Vergütung für einen Konzernnamen verlangt werden, wenn der Konzernname einen finanziellen Vorteil für den Nutzer verspricht. Dies liegt auch in Situationen vor, in denen ein Konzern von einem anderen übernommen wird und fortan den Namen des übernehmenden Konzerns nutzt. Sollte der akquirierende Konzern von der erweiterten Nutzung des Konzernnamens profitieren, ist es möglich, dass er das übernommene Unternehmen für die Nutzung des Unternehmensnamens vergütet.

C Transaktionen hinsichtlich der Nutzung oder der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter

Abschnitt C der Richtlinien soll einen Leitfaden bereitstellen, um Transaktionen zu erkennen, bei denen immaterielle Wirtschaftsgüter involviert sind. Zwei generelle Arten von Transaktionen sind in diesem Fall für Verrechnungspreiszwecke relevant:

- Transaktionen hinsichtlich der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder der Übertragung von Rechten an immateriellen Wirtschaftsgütern,
- Transaktionen hinsichtlich der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter in Verbindung mit dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen.

C.1 Transaktionen hinsichtlich der Übertragung oder der Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter

Die Bestimmung der Art der immateriellen Wirtschaftsgüter ist notwendige Voraussetzung für die Beurteilung von Transaktionen, die die Übertragung oder Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter betreffen. In diesem Zusammenhang müssen Einschränkungen der übertragenen Rechte (z. B. zeitliche Dauer, Exklusivität, geografische Ausdehnung, Recht zur Weiterentwicklung) genau berücksichtigt werden, weil sie einen

signifikanten Einfluss auf den Wert der übertragenen Rechte und somit auf die Verrechnungspreisanalyse haben können.

In einigen Fällen werden Pakete von verschiedenen immateriellen Wirtschaftsgütern übertragen oder zur Nutzung überlassen. In solchen Fällen muss die rechtliche wie ökonomische Interaktion zwischen den übertragenen immateriellen Wirtschaftsgütern untersucht werden, weil in einigen Fällen die Kombination von immateriellen Wirtschaftsgütern einen höheren Gesamtwert aufweisen kann als die Summe der Einzelwerte. Zudem soll sichergestellt werden, dass alle in einer Transaktion übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden (z. B. kann in gewissen Fällen ein Wirtschaftsgut nicht ohne ein anderes übertragen werden).

Situationen, in denen der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde versuchen, immaterielle Wirtschaftsgüter voneinander zu trennen, die unabhängige Dritte in vergleichbaren Fällen nicht trennen würden, sollten kritisch analysiert werden.

Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter bzw. die Rechte an ihnen in Kombination mit materiellen Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen übertragen werden, ist es wichtig, alle von dieser Transaktion betroffenen immateriellen Wirtschaftsgüter zu identifizieren und zu berücksichtigen. In manchen Fällen kann es möglich sein, die Analyse auf die Übertragung materieller Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen und die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter aufzuteilen. In anderen Fällen sind solche Transaktionen derart eng verwoben, dass ein genaues Aufschlüsseln sehr schwierig erscheint. Die Verlässlichkeit verfügbarer Vergleichsdaten ist ein wichtiger Faktor, um zu entscheiden, ob die Transaktionen als Ganzes oder getrennt zu betrachten sind. Auch schriftlich getroffene Vereinbarungen und übliche Handlungsweisen sollten bei der Bestimmung, ob eine separate Analyse möglich ist, berücksichtigt werden. Grundsätzlich sind Interaktionen zwischen immateriellen Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen zu berücksichtigen, die den gemeinsamen Wert im Vergleich zu einer isolierten Betrachtung erhöhen können.

C.2 Transaktionen hinsichtlich der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter in Verbindung mit dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen

Immaterielle Wirtschaftsgüter können auch bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen eine Rolle spielen, bei denen keine Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes oder Nutzungsüberlassung stattfindet (z. B. ein immaterielles Wirtschaftsgut, das zur Herstellung von Produkten verwendet wird). Die Merkmale einer solchen Transaktion und aller relevanten immateriellen Wirtschaftsgüter, die von den an der Transaktion beteiligten Parteien verwendet werden, sollten für die Vergleichsanalyse und die Wahl der Verrechnungspreismethode für jede Partei bestimmt und berücksichtigt werden.

D Ergänzende Richtlinie für die Bestimmung des Fremdvergleichs im Falle immaterieller Wirtschaftsgüter

Dieser Abschnitt sieht zusätzliche Handlungsempfehlungen zur Ermittlung fremdüblicher Konditionen bei immateriellen Wirtschaftsgütern vor.

Zunächst wird erläutert, dass die Grundsätze zur Bestimmung der Fremdvergleichsbedingungen aus den Kapiteln I bis III der Richtlinien auch für Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern angewendet werden sollen. Im Speziellen wird dargelegt, dass der in Abschnitt 3.4 vorgestellte neunstufige Prozess hilfreich bei der Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise für Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern ist. Dennoch ist klar, dass die Grundsätze aus den Kapiteln I bis III manchmal nur schwer bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen angewendet werden können, wenn immaterielle Wirtschaftsgüter betroffen sind. Der Grund hierfür ist, dass diese spezielle Charakteristika aufweisen, die die Suche nach Vergleichstransaktionen erschweren, und das Festsetzen von Verrechnungspreisen zum Zeitpunkt der Transaktion in manchen Fällen beeinträchtigen. Ferner vertritt die OECD die Auffassung, dass verbundene Unternehmen – aus nachvollziehbaren wirtschaftlichen Überlegungen und aufgrund der Verbundenheit – solche Transaktionen gelegentlich in einer

Weise strukturieren, die unabhängige Unternehmen nicht in Erwägung ziehen würden.

Abschnitt D.1 präsentiert generelle Überlegungen zu Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern. Abschnitt D.2 bietet zusätzliche Handlungsempfehlungen speziell zu Transaktionen, die die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder entsprechender Rechte betreffen. Abschnitt D.3 stellt weiterführende Richtlinien für die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder entsprechender Rechte dar, deren Wert zum Zeitpunkt der Transaktion sehr schwer zu bestimmen ist. Abschnitt D.4 enthält zusätzliche Handlungsempfehlungen für den Verkauf von Waren und Dienstleistungen, bei denen immaterielle Wirtschaftsgüter Verwendung finden, aber nicht transferiert oder zur Nutzung überlassen werden.

D.1 Allgemeine anwendbare Grundsätze bei Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern

Generell wird vorgeschlagen, die Analyse von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen bei immateriellen Wirtschaftsgütern unter Berücksichtigung der in Tz. 1.33 bis 1.63 sowie in Kapitel III enthaltenen Grundsätze durchzuführen.

Die OECD weist dabei darauf hin, dass unter Anwendung dieser Grundsätze auf immaterielle Wirtschaftsgüter die für jede Partei realistischerweise verfügbaren Optionen bei der Transaktion im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse geprüft werden sollen. Bei der Prüfung dieser Optionen soll die Perspektive jeder Transaktionspartei Berücksichtigung finden, da Vergleichsanalysen, die nur auf eine Seite der Transaktion abzielen, im Allgemeinen keine verlässliche Basis zur Beurteilung von Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern darstellen.

Für die Ermittlung des Preises für die teilweise oder vollständige Übertragung von Rechten an immateriellen Wirtschaftsgütern wird unterstellt, dass das abgebende Unternehmen alternative Veräußerungserlöse, die es mit anderen potenziellen Käufern erzielen könnte, mitberücksichtigt. Dass dagegen die Zahlungsbereitschaft des aufnehmenden verbundenen Unternehmens von der Realisierbarkeit von Synergien und der effektiven

Nutzung von Marktchancen abhängt, hat keinen Einfluss auf die Vorteilhaftigkeit von alternativen Verwertungen, die unabhängig vom Handeln der aufnehmenden Gesellschaft mit zu berücksichtigen sind. Eine realistischerweise verfügbare Alternative ist hierbei auch, die Übertragung nicht vorzunehmen.

Außerdem weist die OECD darauf hin, dass Situationen auftreten können, in denen die Preisuntergrenze, die der Übertragende akzeptieren würde (basierend auf seinen realistisch verfügbaren Optionen), den für den Übernehmenden höchsten akzeptablen Preis (basierend auf dessen realistisch verfügbaren Optionen) übersteigt. Diese Konstellation ist besonders vor dem Hintergrund der deutschen Funktionsverlagerungsregeln relevant. In diesem Fall sollte erwogen werden, ob die Gestaltung der eigentlichen Transaktion gemäß der zweiten Bedingung von Tz. 1.65⁴ nicht abgelehnt werden sollte, ob die Grundsätze von Tz. 9.34 bis 9.38⁵ oder Tz. 9.122⁶ angewendet werden oder ob die Konditionen der Transaktion anderweitig angepasst werden sollten.

D.2 Zusätzliche Grundsätze hinsichtlich der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder entsprechender Rechte

Dieser Abschnitt erläutert zusätzliche Handlungsanweisungen zu speziellen Problemen, die in Verbindung mit der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder der Rechte an ihnen unter verbundenen Unternehmen auftreten können.

Bei Anwendung von Kapitel I bis III zur Bewertung von Transaktionen zur Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter und der Rechte an ihnen sollte beachtet werden, dass immaterielle Wirtschaftsgüter oftmals einen einzigartigen Charakter aufweisen und sich aus diesem Grund mögliche Erträge und künftige Vorteile stark unterscheiden können. Bei Durchführung einer Vergleichsanalyse bei der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter ist es deshalb notwendig, die einzigartigen Wesensmerkmale eines immateriellen Wirtschaftsgutes zu erfassen.

Die OECD beschreibt im Folgenden einige spezifische Merkmale immaterieller Wirtschaftsgüter, die bei einer solchen Vergleichsanalyse geprüft werden sollten. Diese schließen die folgenden Punkte ein: (a) Exklusivität, (b) Umfang und Dauer eines rechtlichen Schutzes, (c) räumliche Ausdehnung, (d) Nutzungsdauer, (e) Entwicklungsstadium, (f) Rechte zur Weiterentwicklung, Überarbeitung und Aktualisierung und (g) erwarteter künftiger Ertrag. Für die Vergleichsanalyse müssen alle diese Merkmale berücksichtigt und auf ihre Relevanz geprüft werden.

Bei der Durchführung einer Vergleichsanalyse muss die Existenz von Risiken im Vergleich zur Wahrscheinlichkeit eines späteren wirtschaftlichen Ertrags durch die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes berücksichtigt werden. Dies schließt die Analyse der Risikoaufteilung unter den Parteien gemäß dem Rahmenkonzept in Abschnitt B.2 des ersten Teils von Kapitel IX der Richtlinien ein. Laut OECD sollten unter anderem folgende Risiken beachtet werden, um zu beurteilen, ob die Übertragung

⁴ Tz. 1.65: Die Kontrolle von Risiken setzt die Ausübung der Kontrollfunktion und eine Ressourcenausstattung und Befähigung zur Risikokontrolle voraus und besteht aus den folgenden zwei Bedingungen:

(i) der Ausübung der Risikoentscheidung mit der Kompetenz, Risiken einzugehen, zu begrenzen oder auszuschließen, und
(ii) der Befähigung und der Ausübung von Risikomanagementmaßnahmen gegen auftretende Risiken einer Handlungsalternative, bei der über Instrumente und deren Anwendung entschieden wird.

⁵ In diesen Abschnitten wird der Unterschied zwischen der Anpassung der Vergleichskriterien zur Herstellung einer Vergleichbarkeit und der Nichtanerkennung der Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall dargestellt:

Tz. 9.34: Beispiel zur Abweichung von vertraglichen Risikoaufteilung und gelebter Anwendungspraxis.

Tz. 9.35: Überprüfung der Angemessenheit vertraglicher Risikoaufteilung.

Tz. 9.36: Wenn keine internen oder externen Vergleichsdaten für vertragliche Risikoaufteilung identifizierbar sind, was möglicherweise auf die Tatsache zurückzuführen ist, dass die relevanten Transaktionen ausschließlich zwischen verbundenen Unternehmen auftreten, so ist zu analysieren, ob die zu überprüfende Vereinbarung über die Risikoaufteilung auch unter fremdüblichen Bedingungen zustande gekommen wäre.

Tz. 9.37: Eine Risikoaufteilung, für die keine internen oder externen Vergleichsdaten identifizierbar sind, kann trotzdem den Anforderungen an ökonomische Substanz und betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit genügen. Folglich kann eine solche Risikoaufteilung anerkannt und Vergleichbarkeitskriterien können angepasst werden.

Tz. 9.38: Maßnahmen der Finanzverwaltung für Anpassungen im Fall einer Abweichung einer Risikoaufteilung von fremdüblichen Transaktionen oder fremdüblichen Bedingungen.

⁶ Tz. 9.122: Verteilung von Entschädigungs- und Restrukturierungskosten zwischen Schwestergesellschaften. In Fällen, in denen die Synergien sich ausschließlich auf Konzernebene realisieren, sind ggf. auch die Kosten einer Restrukturierung von der Konzernmutter zu tragen.

von immateriellen Wirtschaftsgütern oder Kombinationen aus solchen vergleichbar ist und ob die immateriellen Wirtschaftsgüter selbst überhaupt vergleichbar sind: (a) Risiken hinsichtlich der künftigen Entwicklung des immateriellen Wirtschaftsgutes, (b) Risiken hinsichtlich des Produktlebenszyklus und Wertverlustes des immateriellen Vermögensgegenstands, (c) Risiken hinsichtlich Rechteverletzungen am immateriellen Wirtschaftsgut, (d) Risiken hinsichtlich der Produkthaftung und ähnliche Risiken, verbunden mit dem künftigen Einsatz des immateriellen Wirtschaftsgutes.

Weiter führt die OECD aus, dass die Grundsätze aus Tz. 3.47 bis 3.54 hinsichtlich Vergleichsdaten Anpassungen auch in Bezug auf Transaktionen, die die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder der Rechte an ihnen betreffen, anzuwenden sind. Es ist wichtig festzuhalten, dass Unterschiede zwischen immateriellen Wirtschaftsgütern signifikante wirtschaftliche Konsequenzen haben können, für die kaum verlässliche Anpassungsrechnungen möglich sind. Insbesondere in Fällen, in denen bei der Vergleichsdaten Anpassung Beträge zugerechnet werden, die einem großen Anteil der Vergütung für das immaterielle Wirtschaftsgut entsprechen, liegt – abhängig von den jeweiligen Umständen – der Schluss nahe, dass die Berechnung der Anpassung nicht verlässlich ist und dass die jeweiligen immateriellen Wirtschaftsgüter für eine Verrechnungspreisanalyse nicht hinreichend vergleichbar sind.

Entsprechende Daten zu immateriellen Wirtschaftsgüter und Lizenzen lassen sich kommerziellen Datenbanken oder firmeneigenen Zusammenstellungen von öffentlich verfügbaren Lizenz- oder ähnlichen Verträgen entnehmen. Vergleichbarkeit und die Möglichkeit von verlässlichen Vergleichsdaten Anpassungen stellen hierbei besonders wichtige Kriterien für die Betrachtung potenziell vergleichbarer immaterieller Wirtschaftsgüter und Lizenzen zur Nutzungsüberlassung dar.

Es ist anzumerken, dass die Grundsätze der Tz. 3.30 bis 3.34 zu Vergleichsanalysen vollumfänglich bei der Beurteilung der Verwendbarkeit von Transaktionsdaten aus oben genannten Quellen anwendbar sind.

Bei der Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode im Zusammenhang mit der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder

der Rechte an ihnen sind die Grundsätze der Richtlinien hinsichtlich der Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode aus Tz. 2.1 bis 2.12 auch in diesen Fällen uneingeschränkt anwendbar. Bei der Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode für die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder der Rechte an ihnen sollte Folgendes beachtet werden: (i) die Art des relevanten immateriellen Wirtschaftsgutes, (ii) die in vielen, wenn nicht sogar in den meisten Fällen vorhandene Schwierigkeit, vergleichbare Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen unverbundenen Parteien zu identifizieren und (iii) die Schwierigkeit, einige der in Kapitel II beschriebenen Verrechnungspreismethoden im Zusammenhang mit der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter anzuwenden.

Abhängig von den spezifischen Umständen kommt jede der fünf von der OECD in Kapitel II beschriebenen Verrechnungspreismethoden prinzipiell als am besten geeignetste Methode infrage, um die Übertragung eines oder mehrerer immaterieller Wirtschaftsgüter zwischen verbundenen Unternehmen zu beurteilen. Ebenso kann die Anwendung der verbliebenen Methoden auch angemessen sein.

Sofern die Vergleichsanalyse verlässliche Informationen zu geeigneten Transaktionen zwischen unverbundenen Dritten ergibt, kann der Fremdvergleichspreis für die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes oder der Rechte an diesem auf der Basis solcher Vergleichsdaten bestimmt werden, nachdem angemessene und vertretbare Vergleichsdaten Anpassungen vorgenommen wurden. Jedoch wird es bei immateriellen Wirtschaftsgütern häufig der Fall sein, dass eine Vergleichsanalyse (einschließlich der Funktionsanalyse) offenbart, dass es keine hinreichend vergleichbaren Transaktionen zwischen fremden Dritten gibt, mit deren Hilfe ein Fremdvergleichspreis und andere Fremdvergleichsbedingungen bestimmt werden könnten. Dieser Fall liegt vor, wenn die fraglichen immateriellen Wirtschaftsgüter einzigartig oder von derartiger Bedeutung sind, dass nur verbundene Unternehmen solche übertragen. Dieser Fall kann sich aber auch aus dem Fehlen verfügbarer Daten zu potenziell vergleichbaren Transaktionen oder aus anderen Gründen ergeben. Ungeachtet des Fehlens verlässlicher Vergleichsdaten ist es normalerweise dennoch möglich, einen Fremdvergleichspreis und andere Fremdvergleichs-

bedingungen für eine Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen zu ermitteln. Eine Ausnahme bilden die in Tz. 1.65 genannten Fälle; das heißt Situationen, in denen es für die Steuerbehörden ausnahmsweise angemessen und legitim sein kann, die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von Geschäftsvorfällen mit einem verbundenen Unternehmen nicht anzuerkennen.

Wenn keine Informationen zu verlässlichen Vergleichstransaktion zwischen unverbundenen Unternehmen ausfindig gemacht werden können, wird es gemäß Fremdvergleichsgrundsatz notwendig sein, eine andere Methode anzuwenden, um den Preis zu ermitteln, den unverbundene Parteien unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten. Bei einer solchen Vorgehensweise ist es wichtig, folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- die Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die aufgenommenen Risiken der entsprechenden Transaktionspartei;
- die geschäftlichen Gründe für das Eingehen der Transaktion;
- die Perspektiven und realistischere Weise zur Verfügung stehenden Alternativen aller Transaktionsparteien;
- den durch das immaterielle Wirtschaftsgut erzeugten Wettbewerbsvorteil einschließlich der relativen Profitabilität von Waren und Dienstleistungen oder möglichen Waren und Dienstleistungen in Verbindung mit den immateriellen Wirtschaftsgütern;
- die zu erwartenden künftigen wirtschaftlichen Erträge durch die Transaktion;
- andere Vergleichsfaktoren wie Merkmale lokaler Märkte, Standortvorteile, Belegschaft und andere Synergieeffekte innerhalb multinationaler Unternehmen.

Bei der Bestimmung fremdüblicher Preise ist es häufig notwendig, die spezifischen Aspekte der verbundenen Transaktion sorgfältig zu untersuchen, die aufgrund der Beziehung zwischen den Parteien entstehen. Es besteht keine Verpflichtung, dass verbundene Unternehmen ihre Transaktionen in der gleichen Weise strukturieren müssen, wie unabhängige Unternehmen dies eventuell getan hätten. Jedoch müssen bei Strukturen, die von verbundenen Unternehmen verwendet werden und die untypisch für Transaktionen zwischen unverbundenen Unternehmen sind, die Effekte auf Preise und andere Bedingungen bei der Bewertung der Gewinne

mitberücksichtigt werden, die von unverbundenen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart worden wären.

Die OECD rät von der Verwendung von Verrechnungspreismethoden ab, die bei der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter auf die Entwicklungskosten abstellen, da kaum eine Korrelation zwischen den Entwicklungskosten immaterieller Wirtschaftsgüter und dem Wert besteht, den diese besitzen, sobald sie einmal entwickelt worden sind. Dennoch können unter ganz bestimmten Voraussetzungen auch Verrechnungspreismethoden angewendet werden, die auf den geschätzten Kosten der Reproduktion oder des Ersatzes eines immateriellen Wirtschaftsgutes basieren. Solche Herangehensweisen stellen fallweise einen zulässigen Ansatz dar für die Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter für interne Geschäftszwecke (z. B. interne Softwaresysteme), insbesondere wenn die fraglichen immateriellen Wirtschaftsgüter nicht einzigartig und werthaltig sind.

Die OECD erklärt, dass die Regelungen von Tz. 2.10 zum Einsatz von Daumenregeln zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise in Fällen, die die Nutzung oder die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter betreffen, ebenfalls anwendbar sind. Demgemäß können Daumenregeln nicht als Nachweis verwendet dafür werden, dass ein Preis oder eine Gewinnaufteilung fremdüblich ist. Dies schließt insbesondere die Gewinnaufteilung zwischen einem Lizenzgeber und einem Lizenznehmer eines immateriellen Wirtschaftsgutes ein.

Die Verrechnungspreismethoden, die bei der Übertragung eines oder mehrerer immaterieller Wirtschaftsgüter wahrscheinlich am hilfreichsten sind, sind die CUP-Methode (CUP – Comparable Uncontrolled Price) und die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode. Betriebswirtschaftliche Bewertungsverfahren können ebenfalls nützliche Instrumente sein. Zusätzliche Handlungsempfehlungen für Verrechnungspreismethoden, die im Zusammenhang mit der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter besonders geeignet sind, werden weiter unten noch vorgestellt.

Die OECD schlussfolgert, dass in Fällen, in denen verlässliche Vergleichsdaten zwischen unverbundenen Unternehmen vorliegen, die CUP-Methode angewendet werden kann, um Fremdvergleichsbedingungen für eine

Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder der Rechte an ihnen zu bestimmen. Es gelten die allgemeinen Grundsätze, die in Tz. 2.14 bis 2.21 zur Anwendung der CUP-Methode genannt werden. Insgesamt wird die Verwendung von Datenbankanalysen und einseitigen Verrechnungspreismethoden aufgrund der Einzigartigkeit immaterieller Wirtschaftsgüter jedoch kritisch gesehen, ebenso wie die Anwendung kostenbasierter Ansätze bei der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter, da oft kaum ein Zusammenhang zwischen Kosten und Wert des immateriellen Wirtschaftsgutes bestehe.

Wenn in diesem Zusammenhang die CUP-Methode verwendet wird, muss insbesondere beachtet werden, dass eine hinreichende Vergleichbarkeit zwischen den Transaktionen zwischen den verbundenen und den unverbundenen Unternehmen besteht.

In manchen Fällen werden immaterielle Wirtschaftsgüter eines unabhängigen Unternehmens von einem multinationalen Konzern erworben und unmittelbar auf eine Konzerngesellschaft im Rahmen einer verbundenen Transaktion übertragen. In einem solchen Fall stellt der Preis, der für den Erwerb des immateriellen Wirtschaftsgutes gezahlt wurde, oftmals einen guten Vergleichsmaßstab bei der Festsetzung eines fremdüblichen Preises gemäß der CUP-Methode dar (nach sachgerechten Anpassungen, einschließlich Anpassungen für Wirtschaftsgüter, die nicht weitertransferiert werden). Abhängig von den Fakten und den Umständen ist der Kaufpreis zwischen den fremden Dritten für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises und anderer Bedingungen für die Transaktion zwischen den verbundenen Gesellschaften ebenfalls relevant. Dies gilt auch dann, wenn die immateriellen Wirtschaftsgüter indirekt über einen Kauf von Anteilen erworben wurden oder wenn der an den Dritten gezahlte Preis für Anteile oder Vermögensgegenstände deren Buchwert übersteigt.

Unter gewissen Umständen kann auch die Gewinnaufteilungsmethode verwendet werden, um die Fremdvergleichsbedingungen für eine Transaktion von immateriellen Wirtschaftsgütern oder den Rechten an ihnen zu bestimmen. Dies gilt insbesondere für Transaktionen, für die es nicht möglich ist, belastbare Vergleichstransaktionen zwischen fremden Dritten zu finden. Die Tz. 2.109 bis 2.146 enthalten Empfehlungen, die bei

Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode beachtet werden sollen. Diese Empfehlungen sind vollständig auf die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter oder der Rechte an ihnen anwendbar. Bei der Beurteilung der Verlässlichkeit von Gewinnaufteilungsmethoden ist jedoch die Verfügbarkeit von belastbaren und passenden Daten zu kombinierten Erträgen, angemessen aufgeteilten Aufwendungen und der Validität der Faktoren, anhand deren die Gewinne alloziert werden, umfanglich zu berücksichtigen.

Der nächste Abschnitt befasst sich mit der Anwendung von Bewertungsverfahren – insbesondere mit den einkommensbezogenen Methoden (Barwertverfahren basierend auf Einkommensströmen- oder Cashflows) – in Fällen, in denen andere Methoden gemäß Kapitel II nicht sinnvoll angewendet werden können. Es wird speziell darauf hingewiesen, dass diese Methoden konsistent mit dem Fremdvergleichsgrundsatz sein müssen, insbesondere bezüglich:

- realistischerweise zur Verfügung stehender Alternativen (Tz. 1.34),
- Zuordnung von Risiken (Tz. 9.10 bis 9.46),
- Aggregation von Transaktionen (Tz. 3.9 bis 3.12).

Dies bezieht sich insbesondere auf die Anwendung einkommensbezogener Methoden für andere Zwecke, zum Beispiel Kaufpreisallokationen (Purchase Price Allocations), deren konservativer Ansatz nicht immer konsistent mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ist. Zusätzlich hebt die OECD die Anwendung eines zweiseitigen Ansatzes hervor, demgemäß der Fremdvergleichspreis innerhalb einer Bandbreite an Barwerten aus Sicht des Verkäufers und des Käufers liegen sollte. In diesem Abschnitt gibt es kaum Veränderungen zu früheren Versionen.

Der letzte Teil des Abschnitts beschreibt detailliert die relevantesten Anwendungsbereiche für Bewertungsverfahren, da die Ergebnisse je nach Verlässlichkeit der Annahmen sehr volatil sein können. Die für die Bewertung verwendeten Annahmen sollten konsistent mit den Annahmen sein, die innerhalb eines Unternehmens für Bewertungen mit nicht steuerlichem Hintergrund verwendet werden (welche möglicherweise verlässlicher sind als Bewertungen, die speziell für Verrechnungspreiszwecke erstellt wurden). Zudem könnte gegebenenfalls eine Sensitivitäts-

analyse im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation sinnvoll sein. Bei der Ermittlung und Herleitung der für ökonomische Bewertungsverfahren erforderlichen Parameter sollte folgenden Punkten besondere Sorgfalt gelten:

- Genauigkeit der budgetierten Finanzdaten, einschließlich der Konsistenz mit Prognosen für nicht steuerliche Zwecke, Annahmen über die geplante Lebensdauer und Konsistenz von realisierten und zukünftig geplanten Ergebnissen, wobei die vergangene Performance nicht unbedingt repräsentativ für die Zukunft ist, jedoch einen guten ersten Anhaltspunkt bieten kann;
- Wachstumsraten, wobei die Annahme eines langfristig linearen Wachstums nicht unbedingt konsistent mit den aktuellen Finanzergebnissen sein muss;
- Diskontierungssätze und der Risikoeffekt von Prognosen und des zugrunde liegenden immateriellen Wirtschaftsgutes, wobei schlichte Anwendung der durchschnittlichen Kapitalkosten (WACC – Weighted Average Cost of Capital) nicht immer angemessen sein muss, da immaterielle Wirtschaftsgüter gewöhnlich mehr Risiko aufweisen als die sonstigen Geschäfte des Steuerpflichtigen;
- Nutzungsdauer/Terminal Value sind abhängig von der Art des immateriellen Wirtschaftsgutes, da die Nutzungsdauer einen signifikanten Einfluss auf den Wert hat;
- Steuern, die auf Ebene des Verkäufers und des Käufers berücksichtigt werden müssen;
- Art der Zahlung (Barwert der Ratenzahlungen oder Einmalzahlung).

Insbesondere die Festsetzung der Nutzungsdauer (Tz. 6.172 bis 6.173) hat einen großen Einfluss auf den Wert des immateriellen Wirtschaftsgutes. Während rechtlicher Schutz und technischer Fortschritt in der Industrie einen Effekt haben, wird die Diskussion rund um „Plattform IP“ einen wesentlichen Einfluss auf die eigentliche Nutzungsdauer haben. „Plattform IP“ bezieht sich einerseits auf immaterielle Wirtschaftsgüter (die z. B. nicht mehr Gegenstand von rechtlichem Schutz sind), die die Basis für neue immaterielle Wirtschaftsgüter bilden. Andererseits können immaterielle Wirtschaftsgüter mit endloser Nutzungsdauer gegebenenfalls lediglich eine Rendite in Höhe einer Routinevergütung generieren. Die Veränderungen in diesem Abschnitt sind im Vergleich zu früheren Versionen moderat.

D.3 Fremdvergleichspreisbestimmung bei Bewertungsunsicherheit zum Zeitpunkt der Transaktion

Der Abschnitt D.3 des neuen Entwurfs beschreibt die fremdübliche Preisfestsetzung bei Unsicherheit der Bewertung zum Transaktionszeitpunkt.

Im Wesentlichen wird in diesem Abschnitt erläutert, dass in Fällen hoher Unsicherheit der Steuerpflichtige und die Steuerbehörde grundsätzlich so vorgehen sollten, wie unabhängige Parteien unter vergleichbaren Umständen vorgehen würden.

Unabhängige Unternehmen haben verschiedene Möglichkeiten, um mit der Unsicherheit bei der Preisbestimmung umzugehen:

- Kalkulation auf Basis erwarteter Erträge, das heißt unter Berücksichtigung zukünftiger vorhersehbarer und berechenbarer Entwicklungen;
- Abschluss von vertraglichen Vereinbarungen mit Preisanpassungsklauseln oder mit Aufnahme einer Zahlungsstruktur, die regelmäßige Milestone-Zahlungen beinhaltet (z. B. höhere Lizenzgebühren, wenn die Erträge höher als erwartet ausfallen, oder es könnten zusätzliche Zahlungen notwendig sein, wenn bestimmte Entwicklungsziele erreicht werden);
- fremde Dritte würden den Preis bei unvorhersehbaren Entwicklungen eventuell neu verhandeln (z. B. wenn ein Lizenznehmer die Produktion andernfalls stoppen würde).

Sollten unabhängige Unternehmen bei Transaktionen in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter oder Rechte an immateriellen Wirtschaftsgütern auf Preisanpassungsklauseln bestehen, sollte es der Steuerbehörde gestattet sein, die Preise auf Basis einer solchen Klausel zu bestimmen. Gleichmaßen sollten Entwicklungen, die unter unabhängigen Unternehmen zu einer Neuverhandlung der Preise geführt hätten, ebenfalls bei vergleichbaren abhängigen Transaktionen zu einer Modifikation des Preises führen.

Des Weiteren geht die OECD auf die bestehende Informationsasymmetrie zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler ein. Für die Steuerbehörde ist es schwierig einzuschätzen und zu überprüfen, welche Entwicklungen oder

Ereignisse für die Preisbestimmung des zu übertragenden oder zu überlassenden immateriellen Wirtschaftsgutes relevant sind und ob diese zum Zeitpunkt der Preisfindung vorhersehbar waren. Würde der Ex-post-Wert vom Ex-ante-Wert des immateriellen Wirtschaftsgutes abweichen, könnte der Steuerpflichtige behaupten, dass dies auf eine vorteilhafte wirtschaftliche Entwicklung zurückzuführen sei. Die Erfahrung der Steuerbehörden zeigt, dass diese nicht über die notwendigen Einblicke und nicht über den Zugang zu den relevanten Informationen verfügen, um überprüfen und nachweisen zu können, dass die Unterschiede zwischen der Ex-ante- und der Ex-post-Bewertung durch Fehlbewertung zustande kamen. So sind die Steuerbehörden in dieser Hinsicht auf die Informationen und die Expertise des Steuerpflichtigen angewiesen, was das Risiko systematischer Fehlbewertungen birgt.

Somit können in diesen Situationen tatsächlich eingetretene Gewinnzahlen den Steuerbehörden einen Hinweis darauf geben, ob die im Vorhinein zwischen den verbundenen Unternehmen getroffenen Preisvereinbarungen gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz gesetzt wurden und welche Unsicherheiten zum Zeitpunkt der Transaktion bestanden. Sollte der Unterschied zwischen den erwarteten Gewinnen und den tatsächlich eingetretenen Gewinnen nicht aufgrund unvorhersehbarer Entwicklungen oder Ereignisse eingetreten sein, gibt die Differenz einen Hinweis darauf, dass bei den Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen zum Zeitpunkt der Transaktion die relevanten Entwicklungen und Ereignisse, die erwartungsgemäß einen Einfluss auf die Preisvereinbarungen gehabt haben sollten, nicht angemessen in die Bewertung eingeflossen sind.

Um sicherzustellen, dass die Steuerbehörden überprüfen können, in welcher Situation die Preisvereinbarung fremdüblich getroffen wurde und ob diese auf einer angemessenen Gewichtung der vorhersehbaren Entwicklungen und Situationen, die für die Bewertung des immateriellen Wirtschaftsgutes relevant sind, basiert, sind besondere Faktoren zu berücksichtigen.

Somit geht die OECD noch mal gesondert auf die schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgüter (Hard-to-Value Intangibles, HTVI) und deren Problematik bei der Preisbestimmung ein.

D.4 Hard-to-Value Intangibles (HTVI)

Der Begriff HTVI umfasst immaterielle Wirtschaftsgüter oder Rechte an immateriellen Wirtschaftsgütern, für die zum Zeitpunkt ihrer Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen (i) keine hinreichende zuverlässigen Vergleichsdaten vorhanden sind und (ii) für die es nur unzureichende Prognosen zukünftiger Cashflows oder Erträge gibt, die im Zusammenhang mit dem übertragenen immateriellen Wirtschaftsgut zu erwarten sind, und (iii) bei denen die Bewertungsannahmen mit hoher Unsicherheit behaftet sind. Immaterielle Wirtschaftsgüter, die in die Kategorie der HTVI fallen, können eine oder mehrere der folgenden Eigenschaften aufzeigen: HTVIs sind immaterielle Wirtschaftsgüter,

- die zum Zeitpunkt der Übertragung nur teilweise entwickelt sind;
- deren kommerzielle Nutzung für einige Jahre nach der Übertragung nicht geplant ist;
- die für sich gesehen zwar kein HTVI darstellen, jedoch im Zusammenhang mit der (Weiter-) Entwicklung eines immateriellen Wirtschaftsgutes stehen, das in die Kategorie HTVI fällt;
- deren antizipierte Nutzung zum Zeitpunkt der Übertragung neuartig ist und für die es keine vergleichbaren Vorläufer gibt, was die Erwartungen bezüglich der Entwicklung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter besonders unsicher macht;
- die unter die Definition eines HTVI fallen und die gegen eine Einmalzahlung an ein verbundenes Unternehmen veräußert wurden;
- die im Rahmen eines Kostenumlagevertrags entwickelt oder verwendet wurden.

Im Fall solcher immateriellen Wirtschaftsgüter liegt häufig eine asymmetrische Information zwischen Steuerzahler und Steuerbehörde vor, welche die Schwierigkeiten für die Steuerbehörde verstärkt, die Fremdüblichkeit des festgelegten Preises zu überprüfen.

Daher schlägt die OECD vor, dass die Steuerbehörden unter diesen Umständen auf Ex-post-Finanzergebnisse zurückgreifen können, um die Angemessenheit der ex-ante bestimmten Preisvereinbarungen zu prüfen. Jedoch stellt die OECD heraus, dass Ex-post-Finanzergebnisse nur dann berücksichtigt werden sollen, wenn keine sonstigen Informationen vor

handen sind, welche die Überprüfung der Ex-ante-Preisbestimmung ermöglichen.

Um sicherzustellen, dass dieser Ansatz nur in Situationen Anwendung findet, in denen die tatsächlichen Ex-post-Ergebnisse von der Ex-ante-Budgetierung signifikant abweichen und in denen der Unterschied durch Entwicklungen oder Situationen zustande kommt, die zum Zeitpunkt der Transaktion bereits abzusehen waren, hat die OECD die im Folgenden beschriebenen Ausnahmen hinzugefügt.

Der beschriebene Ansatz findet Anwendung bei der Übertragung von HTVIs, jedoch findet er keine Anwendung, wenn

- (i) der Steuerzahler umfassende Angaben zu den Ex-ante-Prognosen und Annahmen macht, die der Bestimmung der Preisvereinbarung zugrunde liegen, und
- (ii) ausreichende Nachweise darüber erbringt, dass signifikante Unterschiede zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Finanzzahlen a) aufgrund von unvorhersehbaren und außergewöhnlichen Entwicklungen zustande kamen oder b) auf die Eintrittswahrscheinlichkeit von vorhersehbaren Entwicklungen zurückzuführen sind und diese Wahrscheinlichkeit zum Zeitpunkt der Transaktion nicht signifikant über- oder unterschätzt wurde;
- (iii) die Übertragung des HTVI durch ein bilaterales oder multilaterales Advance Pricing Agreement zwischen den Ländern des Erwerbers und des Veräußerers für den infrage stehenden Zeitraum abgedeckt ist;
- (iv) jeglicher signifikanter Unterschied zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Finanzzahlen sich nicht in Form einer Verminderung oder Erhöhung in Höhe von 20 Prozent des zum Zeitpunkt der Transaktion festgelegten Ausgleichsbetrags für das HTVI auswirkt;
- (v) eine Kommerzialisierungsphase von fünf Jahren vergangen ist – beginnend nach dem Jahr, in dem der Erwerber des HTVI erstmalig Umsätze mit fremden Dritten generiert hat – und jeglicher signifikante Unterschied zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Finanzzahlen nicht mehr als 20 Prozent des prognostizierten Wertes für diese Kommerzialisierungsphase betrug.

Darüber hinaus wird in den Richtlinien betont, dass eine Doppelbesteuerung, die durch Anwendung des oben beschriebenen Ansatzes für HTVI zustande gekommen ist, mittels eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden sollte.

D.5 Zusätzliche Richtlinien für Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern in Verbindung mit dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen

Abschnitt D.5 enthält zusätzliche Handlungsempfehlungen für Fälle, in denen immaterielle Wirtschaftsgüter in Verbindung mit anderen Transaktionen (Verkauf von Waren und Dienstleistungen) genutzt werden. Sollte ein untersuchtes Unternehmen, das auf Basis der Wiederverkaufspreismethode, der Kostenaufschlagsmethode oder der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method – TNMM) vergütet wird, immaterielle Wirtschaftsgüter nutzen, so könnten Vergleichsdaten Anpassungen oder der Einsatz einer anderen Methode notwendig werden. Für den Fall, dass auch eine andere Transaktionspartei immaterielle Wirtschaftsgüter nutzt, ist dies irrelevant. Auch in Fällen, in denen das untersuchte Unternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter nutzt, unterscheiden sich die Auswirkungen:

- Sofern Vergleichsfirmen ähnliche (nicht einzigartige) immaterielle Wirtschaftsgüter nutzen, sollte die Vergleichbarkeit bei Anwendung einer der oben beschriebenen Methoden groß genug sein und das eingesetzte immaterielle Wirtschaftsgut sollte auf diese Weise ausreichend berücksichtigt werden.
- Sofern das untersuchte Unternehmen und/oder die Vergleichsfirmen nicht einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter nutzen, sind möglicherweise Vergleichsdaten Anpassungen oder die Wahl einer anderen Methode angemessen. Aber auch in diesen Fällen kann die identifizierte Transaktion der beste verfügbare Maßstab sein. Andernfalls könnte der Einsatz der Gewinnaufteilungsmethode besser geeignet sein.

Die Änderungen im Vergleich zu früheren Versionen sind in diesem Abschnitt gering.

Fallbeispiele

Fallbeispiele zu Action 8

Die Ausführungen des Anhangs zu Kapitel I, II und VI der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien werden vollständig durch 29 neu vorgelegte Beispiele ersetzt, welche die im jeweiligen Kapitel dargestellten Prinzipien verdeutlichen sollen.

Thema	Fallbeispiel	Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel I und II			
Finanzierung	1	<ul style="list-style-type: none"> Mutterunternehmen P hat ein Rating von AAA, und Tochterunternehmen S ein Rating von Baa. Aufgrund der Konzernzugehörigkeit wird S von unabhängigen Dritten wie ein Unternehmen mit Rating A behandelt. S leiht von unabhängigem Dritten 50 Millionen € zum Zinssatz eines Unternehmens mit Rating A. Zeitgleich leiht S von Schwesterunternehmen T (mit vergleichbaren Eigenschaften wie unabhängiger Dritter) weitere 50 Millionen € zu gleichen Konditionen. Unabhängiger Dritter wusste zur Zeit der Kreditvergabe an S von weiteren Krediten des S sowie von der Absicht der zeitgleichen Kreditaufnahme bei T. 	<ul style="list-style-type: none"> Unter diesen Bedingungen ist der von S und T vereinbarte Zinssatz ein fremdüblicher Zinssatz, da (i) der Zinssatz in gleicher Höhe auch von einem unabhängigen Dritten vergeben wurde und (ii) keine Gegenleistung dafür verlangt wurde, dass S (durch die Konzernzugehörigkeit) eine bessere Kreditwürdigkeit unterstellt wird.
	2	<ul style="list-style-type: none"> Sachverhalt wie in Fallbeispiel 1 Bank A würde S 50 Millionen € zu einem Zinssatz eines mit A eingestuften Unternehmens ohne weitere Sicherheiten leihen. Jedoch erklärt sich P bereit, für S zu bürgen, wodurch A den Kredit zu Konditionen eines Unternehmens mit AAA-Rating an S vergibt. 	<ul style="list-style-type: none"> S sollte P für die Bürgschaft vergüten. Diese sollte die Verbesserung der Kreditwürdigkeit von A auf AAA widerspiegeln und nicht die Verbesserung von Baa auf A, da diese durch die Bürgschaft erreicht wurde. Hier liegt eine zielgerichtete und abgestimmte Handlung vor, diese ist entgeltpflichtig. Die Verbesserung von Baa auf A ist wiederum auf die Konzernzugehörigkeit zurückzuführen.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel I und II		
Einkauf	<p>3 • Konzerngesellschaft A ist für den Einkauf des gesamten Konzerns zuständig. • Einkaufsgesellschaft A kann dadurch den Preis bei einem Zulieferer von 200 \$ auf 110 \$ senken.</p> <hr/> <p>4 • Sachverhalt ähnelt Fallbeispiel 3. • Konzerngesellschaft A ist nun nur für die Verhandlung des Einkaufspreises im Auftrag des Konzerns verantwortlich. • Die einzelnen Konzerngesellschaften kaufen nun selbst beim Zulieferer ein.</p> <hr/> <p>5 • Eine Konzern mit Sitz in Land A betreibt Produktionsgesellschaften in Land B (Steuersatz 30 %) und Land C (Steuersatz 10 %), die auf Cost-Plus-Basis produzieren, sowie ein Shared-Service-Center (SSC) in Land D. • Zur Produktion werden Rohstoffe von einem unabhängigen Zulieferer benötigt. Der Rohstoff kostet 10 \$ pro Stück und der Zulieferer verspricht ab 10.000 Einheiten einen Rabatt in Höhe von 5 %. • Die Produktionsgesellschaften benötigen jeweils 5.000 Einheiten. • Das SSC bestellt 10.000 Einheiten für 95.000 \$ und stellt der Gesellschaft in Land B 50.000 \$ in Rechnung und der Gesellschaft in Land C 45.000 \$.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ein fremdüblicher Verrechnungspreis würde im Bereich um 110 \$ liegen. • Einkaufsvorteile sollten den Gesellschaften gemäß ihrem Beitrag zum Einkaufsvolumen zugeordnet werden. • Einkaufsgesellschaft A sollte für die Tätigkeit des Zentraleinkaufs mit einer angemessenen Gebühr entlohnt werden. • Auf Basis einer Vergleichsdatenbankstudie wird die Vergütung der Einkaufstätigkeit auf 6 \$ festgelegt. • Somit beträgt der Verrechnungspreis 116 \$, sodass jede Konzerngesellschaft 84 \$ durch die Synergien des zentralen Einkaufs einspart und A für jede Einheit mit 6 \$ Gebühren entlohnt wird. <hr/> <ul style="list-style-type: none"> • Auf Basis einer Vergleichsdatenbankstudie wird die Dienstleistungsgebühr auf 5 \$ festgesetzt. • A bestellt selbst nicht und erlangt folglich auch kein Eigentum an den Einkäufen. Somit ist A auch keinem Lagerhaltungsrisiko ausgesetzt. • Auch in diesem Fall sollten Konzerngesellschaften die Dienstleistungsgebühr an A bezahlen, da sie von den Verhandlungsaktivitäten von A profitieren. <hr/> <ul style="list-style-type: none"> • In diesem Fall müsste die Kostenersparnis von insgesamt 5.000 \$ zu je 2.500 \$ auf die beiden Produktionsbetriebe aufgeteilt werden, da beide in gleichem Maße von der Zugehörigkeit zum Konzern profitieren. • Land B würde in diesem Fall eine Anpassung der Verrechnungspreise vornehmen. • Die Produktionsgesellschaft in Land B kann sich nicht darauf berufen, dass sie den Rabatt nur aufgrund des Konzernverbunds erhalten hat.
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
F&E-Verwaltung	<p>1 • Muttergesellschaft P finanziert F&E, übernimmt F&E- Funktionen; Rechte an patentierbaren immateriellen Wirtschaftsgütern sind der Tochtergesellschaft S zugewiesen. • S hält und verwaltet alle Patentrechte (globale Verwaltung von Patenten). • S beschäftigt nur Juristen und übernimmt keine F&E-Funktionen, trägt keine F&E-Kosten und hat kein F&E-Personal. • P trifft Entscheidungen bezüglich Schutz (beraten durch S) und Lizenzierung von Patenten an verbundene und nicht verbundene Unternehmen. • nominale Zahlung von S an P zum Zeitpunkt der Patentregistrierung (kein fremdvergleichskonformer Preis) sowie gleichzeitig exklusive, unentgeltliche Lizenz an P einschließlich des Rechts zur Weiterlizenzierung • P produziert und verkauft Produkte unter Verwendung der Patente, S nutzt die Patente nicht kommerziell.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • P übernimmt alle mit den iWG verbundenen wichtigen Funktionen außer Patentregistrierung und trägt substantiell alle Risiken, die mit den iWG verbunden sind. • P sollte der Großteil der Erträge aus den iWG zustehen. • Abhängig vom Sachverhalt kann geschlussfolgert werden, dass die Struktur de facto eine Vereinbarung über eine Patentverwaltung ist. • Es sollte eine fremdübliche Vergütung für die Patentverwaltungstätigkeit von S festgelegt werden; jedoch sollte P der Residualgewinn zustehen, der durch die Verwertung der Patente entsteht.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
F&E-Verwaltung	<p>2 • Sachverhalt wie in Bsp. 1</p> <ul style="list-style-type: none"> • Unter der Kontrolle von P lizenziert S die Patentrechte gegen Entrichtung einer Lizenzgebühr an verbundene/unverbundene Unternehmen (es wird angenommen, dass die Lizenzgebühr fremdüblich ist). <hr/> <p>3 • Sachverhalt wie in Bsp. 2</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nach Lizenzierung der iWG verkauft S die iWG an ein unverbundenes Unternehmen (unter der Kontrolle und Anleitung von P). • Der Preis reflektiert die Werterhöhung der iWG in dem Zeitraum, in dem S der rechtliche Eigentümer war (innerhalb der Periode, in der S keine Funktionen außer der Patentverwaltung ausgeübt hat). <hr/> <p>4 • Sachverhalt wie in Bsp. 3</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der von S an P gezahlte Preis ist fremdüblich und spiegelt die zum Zeitpunkt der Abtretung erwarteten Erträge durch die Nutzung wider; die HTVI-Ansatz wird in dem Bsp. nicht angewendet. • Nach Verkauf der iWG lizenziert S die Patente an unverbundene Unternehmen. • S hat Personal, das alle Managemententscheidungen bezüglich der Patente trifft; Verhandlungen und Überwachung der Einhaltung der vertraglichen Vereinbarungen werden von S übernommen. • Aufgrund unerwarteter äußerer Umstände steigt der Wert der Patente und S verkauft diese (Entscheidung, Verhandlung und Kontrolle durch S). <hr/> <p>5 • Sachverhalt wie in Bsp. 4</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anstelle einer Wertsteigerung tritt aufgrund unerwarteter äußerer Umstände eine Wertminderung der Patente im Zeitraum, in dem S der rechtliche Eigentümer ist, ein. <hr/> <p>6 • Die Konzernunternehmen A und B vereinbaren in Rahmen einer Entwicklungsvereinbarung die Entwicklung neuer iWG auf Basis existierender iWG von B.</p> <ul style="list-style-type: none"> • B übernimmt und kontrolliert alle Aktivitäten, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der iWG verbunden sind; A übernimmt die Finanzierung und wird zum rechtlichen Eigentümer der iWG. • Laut Entwicklungsvereinbarung soll B bedingte Zahlungen – in Höhe vergleichbarer Lizenzen – für das Recht der Nutzung der iWG an A leisten. • Eine von den Steuerbehörden im Land des Unternehmens B durchgeführte Funktionsanalyse klassifiziert den Beitrag von A zur Entwicklung der iWG als reine F&E-Finanzierung und ordnet A nur die damit verbundenen Risiken zu. 	<ul style="list-style-type: none"> • Obwohl S der rechtliche Eigentümer der Patente ist, steht S nur eine Vergütung gemäß den ausgeübten Funktionen zu (Registrierung und Verwaltung der Patente). • S sollte über die fremdübliche Vergütung der Patentverwaltungsdienstleistungen hinaus keine zusätzliche Vergütung zustehen. • Tatsächliche Art der Vereinbarung ist ein Patentverwaltungsdienstleistungsvertrag. • Ex-ante-Vergütung von P für die Patente sollte gleich den erwarteten Lizenzentkommen abzüglich der Vergütung für die von S übernommenen Funktionen sein. • Ex-post-Vergütung wird nicht betrachtet. <hr/> <ul style="list-style-type: none"> • Vergütung von S sollte der in Bsp. 2 entsprechen: Vergütung für die Patentverwaltung, aber kein Anteil an Erträgen durch Lizenzierung oder Verkauf der iWG. <hr/> <ul style="list-style-type: none"> • S hat Anspruch auf die Veräußerungsgewinne, einschließlich des Betrags, der aufgrund der Wertsteigerung durch unerwartete äußere Umstände erzielt werden konnte. <hr/> <ul style="list-style-type: none"> • S stehen die Veräußerungsergebnisse zu (d. h., S muss den Verlust tragen). <hr/> <ul style="list-style-type: none"> • Die von A zu erwartende Vergütung sollte ein den Risiken entsprechender Anteil des erwarteten Ertrags aus der Finanzierungsverpflichtung sein. • B sollten alle nach Abzug der von A zu erwartenden Vergütung verbleibenden Erlöse zustehen.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
iWG im Vertrieb	<p>7</p> <ul style="list-style-type: none"> • P entwickelt iWG für das Produkt X und meldet weltweit Patente an. • 100%iges Tochterunternehmen S vertreibt Produkt X in verschiedenen Regionen mit geringem vertraglichen Risiko. • Die Vertriebsvereinbarung sieht vor, dass P den Rückruf und die Haftungsrisiken übernimmt und dass P alle Gewinne und Verluste durch den Verkauf von X zustehen; S erhält eine Vergütung für die Vertriebstätigkeit. • S kauft das Produkt X von P und verkauft es an Kunden. • In den ersten drei Jahren erzielt S durch seine Vertriebstätigkeit Erträge, die im Einklang mit seinem Risikoprofil stehen. • Danach muss Produkt X wegen schwerwiegender Nebenwirkungen zurückgerufen werden (X wird vom Markt genommen). • S erleidet hohe Kosten wegen des Rückrufs/Produkthaftungsansprüchen, die Kosten werden von P nicht erstattet. <hr/> <p>8</p> <ul style="list-style-type: none"> • P besitzt Handelsmarken/-namen und stellt das relevante Produkt her. • Handelsname weist aufgrund der Anstrengungen von P einen wesentlichen wirtschaftlichen Wert auf, ist auf dem Markt in Land Y jedoch unbekannt. • Tochtergesellschaft S vertreibt unter einer langfristigen Marketing-/Vertriebsvereinbarung (exklusiv, einziges Tätigkeitsfeld, Option zur Verlängerung) die Produkte in Land Y, ohne dafür eine Lizenzgebühr zu entrichten. • S übernimmt den Vertrieb der Produkte und handelt als Marketingagent, um bei der Entwicklung des Marktes zu unterstützen. • S berät mit P die Marktentwicklungsstrategie, P entwickelt das Gesamtmarketingkonzept, genehmigt das Budget, trifft diverse Entscheidungen, zum Beispiel hinsichtlich der Produktpositionierung. • Annahme, dass gezahlte Preise für Endprodukte fremdüblich sind • In den ersten Jahren der Vereinbarung verfolgt S die mit P vereinbarte Marketingstrategie und tätigt Marketingausgaben (die von P mit einem fremdüblichen Aufschlag erstattet werden). 	<ul style="list-style-type: none"> • Inkonsistenz zwischen Anspruch auf Erträge und dem Nicht-Tragen der Kosten in Verbindung mit den damit einhergehenden Risiken • Anpassung der Verrechnungspreise wäre angemessen. • Notwendigkeit einer Analyse der Risiken, die von P und S getragen werden, einschließlich des tatsächlichen Verhaltens, der Risikokontrolle, der Fähigkeit, die Risiken zu tragen, und anderer Fakten • Zwei Optionen werden betrachtet: (i) tatsächliche Geschäftsbeziehung ist eine Vertriebsvereinbarung mit geringem Risiko – eine Anpassung, die die mit den Rückruf- und Produkthaftungsrisiken verbundenen Kosten von S zu P alloziert, scheint angemessen; (ii) tatsächliche Geschäftsbeziehung schließt Übernahme von Risiken durch S ein – Erhöhung der Vertriebsmargen von S wäre angemessen, wenn ein angemessener Fremdvergleichspreis ermittelt werden kann. • Klarstellung, dass Option (ii) weniger wahrscheinlich ist, da diese nur mit der tatsächlichen Risikoverteilung, insbesondere der Fähigkeit der Risikokontrolle, in Einklang steht <hr/> <ul style="list-style-type: none"> • P hat Anspruch auf die anfallenden Erlöse, die aus der Nutzung der Handelsmarke und des Handelsnamens im Markt in Land Y resultieren (Erlöse, die über die an S zu zahlende Vergütung hinausgehen). • Eine Verrechnungspreisanpassung ist nicht vorzunehmen.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
iWG im Vertrieb	<p>9 • Sachverhalt wie in Bsp. 8 mit der Ausnahme, dass S verpflichtet ist, ohne Vorgaben durch P ein Marketingkonzept zu erstellen und umzusetzen; S trägt die damit verbundenen Kosten und bestimmte, damit zusammenhängende Risiken; S werden weder Kosten erstattet noch spezifiziert der Vertrag den Aufwand, der von S erwartungsgemäß übernommen werden soll (S soll seine Rendite allein durch den Verkauf der Produkte erwirtschaften). Als Folge der Unterschiede bei der Funktionsanalyse wird ein geringerer Preis für die Produkte angesetzt und S verdient aufgrund höherer Risiken höhere Margen als in Bsp. 8.</p> <p>• S hat hohe operative Ausgaben/geringe Margen innerhalb der ersten Jahre der Vertriebsvereinbarung.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • P übt weniger Kontrolle über die Marketingaktivitäten von S aus. • Risiken von S sind größer als in Bsp. 8. • Wenn das Vertriebsunternehmen die Kosten der Marketingaktivitäten und die damit verbundenen Risiken trägt, stellt sich die Frage, mit welchem Anteil an den potenziellen Gewinnen es beteiligt wird. • Annahme, dass auf Basis einer Funktions- und Risikoanalyse festgestellt wird, dass die übernommenen Funktionen von S im Einklang mit den Funktionen/ Aufwendungen stehen, die S als ein von P unabhängiges Unternehmen getragen hätte. • Informationen über vergleichbare unkontrollierte Transaktionen stellen den besten Anhaltspunkt für eine fremdübliche Vergütung für den Beitrag von S zum Wert der iWG dar. • Eine weitergehende Vergütung für S ist nicht sachgerecht.
	<p>10 • Sachverhalt wie in Bsp. 9 mit der Ausnahme, dass die von S ausgeführte Marktentwicklungsfunktion umfangreicher ist</p> <p>• Annahme, dass die von S getragenen Marketingaufwendungen das Niveau, das vergleichbare, unabhängige Vertriebsunternehmen tragen würden, weit übersteigen; Annahme, dass die weitreichende Kostenübernahme von S die Ausübung zusätzlicher Funktionen widerspiegelt</p> <p>• Gewinnmargen von S sind signifikant niedriger als Gewinnmargen, die von vergleichbaren Unternehmen erzielt werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • S leistet einen größeren funktionalen Beitrag zur Entwicklung der Marketing-iWG und übernimmt höhere Kosten und Risiken als unabhängige, vergleichbare Unternehmen. • S wurde angesichts der erzielten Margen durch den Verkauf der Produkte nicht angemessen entlohnt. • Verrechnungspreisanpassung im Land von S ist gerechtfertigt und kann die folgende Form annehmen: (i) Reduzierung des Produkteinkaufspreises durch Anwenden der Wiederverkaufspreismethode oder TNMM; (ii) Anwenden der Profit-Split-Methode; (iii) direkte Vergütung an S für überdurchschnittlich hohe Marketingausgaben einschließlich eines angemessenen Gewinnaufschlags.
	<p>11 • Sachverhalt wie in Bsp. 9 mit Ausnahme, dass S eine weniger langfristige, lizenzgebührenfreie Vereinbarung ohne Option zur Verlängerung eingeht (am Ende der Vertragslaufzeit wird kein neuer Vertrag geschlossen)</p> <p>• Annahme, dass unabhängige Unternehmen kurzfristige Vertriebsvereinbarungen nachweislich nur dann eingehen und Marketing- und Vertriebsausgaben nur dann tragen, wenn sie eine ihrem Funktionsprofil entsprechende Vergütung während der Vertragslaufzeit erhalten (sie würden auch keine großen Investitionen tätigen um Marketing- und Vertriebsinfrastruktur aufzubauen)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Von S übernommene Risiken sind substantiell größer; S wurde für die Übernahme der zusätzlichen Risiken nicht angemessen vergütet. • Kurzfristiger Vertrag macht es unwahrscheinlich anzunehmen, dass S die Möglichkeit hat, angemessene Gewinne in dem begrenzten Zeitraum zu erzielen. • S steht eine risikoadäquate Vergütung für seinen Beitrag zum Wert der Handelsmarke oder des Handelsnamens zu. • Vergütung könnte als direkte Zahlung von P an S für den erwarteten Wertzuwachs durch die Marketingausgaben und -funktionen gestaltet sein (alternativ könnte die Vergütung über eine Preisreduzierung der Produkte erreicht werden).
	<p>12 • Sachverhalt wie in Bsp. 9 mit dem Zusatz: Mit dem Ende der Einführungsperiode ist die Handelsmarke/der Handelsname erfolgreich im Markt eingeführt und P und S verhandeln den Vertrag neu und schließen einen langfristigen Lizenzvertrag ab (alle anderen Vereinbarungsbedingungen sind gleich, mit Ausnahme der von S gezahlten Lizenzgebühr).</p> <p>• Erwarteter Verkauf der Produkte korrespondiert in den folgenden Jahren mit den Planzahlen, aber die Marge von S ist aufgrund der Lizenzgebühren substantiell geringer.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Aus Verrechnungspreissicht wäre es nicht zu erwarten, dass eine Lizenzgebühr gezahlt würde, wenn eine Marketing- oder Vertriebsseinheit keine Rechte an den Marketing-iWG erhält, die über den Vertrieb der gebrandeten Produkte hinausgehen. • Gewinnmargen von S sind geringer als die von unabhängigen Unternehmen mit vergleichbarem Funktions- und Risikoprofil. • Verrechnungspreisanpassungen, die die gezahlten Lizenzgebühren nicht anerkennen, wären angemessen.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
iWG im Vertrieb	<p>13</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sachverhalt wie in Bsp. 10 mit dem Zusatz: P stellt die Produktion ein und schließt mit einem unverbundenen Unternehmen eine Auftragsfertigungsvereinbarung ab. S importiert ungekennzeichnete Produkte vom Hersteller und fügt Handelsname, Logo und Verpackung für den Endkunden hinzu. • Neuverhandlung des Vertrags und Abschluss eines langfristigen Vertrags mit der Option zur Verlängerung (S erhält exklusives Recht zur Bearbeitung, Vermarktung und zum Vertrieb der Produkte sowie zur Verwendung der Handelsmarke gegen die Zahlung von Lizenzgebühren an P). • S erhält exklusive Rechte für Land Y und bezahlt eine Lizenz, die auf Bruttoumsätzen basiert. S erhält keine Vergütung für die Neuverhandlung der Vertriebsverträge. • Betriebsprüfung und Funktionsanalyse stellen fest, dass das Niveau von Marketingaufwendungen und die Intensität der Marketingaktivitäten der S höher sind als bei vergleichbaren Unternehmen (Marktentwicklungsaktivitäten). • S hat die Marktentwicklungsaktivitäten übernommen und leistete Marketingaufwendungen über dem Niveau, die ein vergleichbarer, unabhängiger Lizenznehmer mit ähnlich langfristigem Lizenzvertrag erbringen und zu seinem eigenen Vorteil tragen würde. 	<ul style="list-style-type: none"> • S sollte eine zusätzliche Vergütung für seine Marktentwicklungsfunktionen erhalten. • Möglicher Ausgangspunkt für Anpassungen in den Einführungsjahren sind wie in Bsp. 10 beschrieben; für spätere Jahre wäre der Ausgangspunkt ähnlich, mit der Ausnahme, dass die Anpassung eher die Lizenzgebühr verringern sollte, als den Preis für die Produkte zu reduzieren. • Je nach Faktenlage und Umständen sollte S auch für die Neuverhandlung des Vertrags vergütet werden.
F&E-Durchführung	<p>14</p> <ul style="list-style-type: none"> • Shuyona ist Konzernmutter und der Konzern unterhält zwei F&E-Zentren (eines gehört zu S, eines zu Shuyona). • Shuyonas F&E-Zentrum ist verantwortlich für das gesamte Forschungsprogramm des Konzerns, die Konzeption der Forschungsprogramme, die Genehmigung und Kontrolle der Budgets, die Entscheidungen, wo die F&E-Leistungen erbracht werden, die Überwachung des Fortschritts der F&E-Projekte und die Kontrolle der F&E-Funktionen für die Gruppe unter der strategischen Leitung des Topmanagements des Konzerns. • F&E-Zentrum von S arbeitet auf projektbezogener Basis, die von Shuyonas F&E-Zentrum vorgegeben wird, berichtet über Fortschritte, benötigt Genehmigung bei Budgetüberschreitung. • Verträge zwischen F&E-Zentren von Shuyona und S verdeutlichen, dass Shuyona alle Risiken und Kosten trägt, die mit der Durchführung von F&E verbunden sind; jegliche iWG werden durch Shuyona registriert; Shuyona bezahlt eine Dienstleistungsgebühr an S. 	<ul style="list-style-type: none"> • Shuyona ist der rechtliche Eigentümer der iWG (kontrolliert und verwaltet F&E). • Shuyona stehen die Erträge aus der Nutzung der iWG einschließlich der durch F&E-Leistungen von S entwickelten iWG zu. • Vergütung von S ist abhängig von der relativen Kompetenz und Effizienz des F&E-Personals und der Art der ausgeübten F&E-Tätigkeiten. • Wenn Verrechnungspreisanpassungen notwendig sind, sollten sie sich auf das Jahr, in dem die Leistung erbracht wurde, beziehen und sollten keinen Einfluss auf den Anspruch von Shuyona auf zukünftige Einkünfte durch die Nutzung der iWG haben.

Thema	Fallbeispiel	Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI			
F&E-Durchführung	15	<ul style="list-style-type: none"> • Änderungen zu Bsp. 14: Shuyona-Gruppe verkauft zwei Produktlinien, F&E-Zentren von Shuyona und S sind eigenständig verantwortlich für je eine Produktlinie. • S operiert auch als regionales Headquarter der Gruppe für Nordamerika und hat globale Verantwortung für seine Produktlinie. • Alle entwickelten Patente der F&E-Zentren sind von Shuyona registriert, das für die F&E-Tätigkeiten keine oder nur symbolische Zahlungen an S leistet. • Das F&E-Zentrum von S berichtet dem Management der Produktlinie in S und nicht dem F&E-Zentrum von Shuyona. • Gemeinsame Treffen der F&E-Zentren werden gelegentlich abgehalten, um gemeinsame Themen und Forschungsmethoden zu diskutieren. 	<ul style="list-style-type: none"> • Die Verrechnungspreisanalyse beginnt mit der Anerkennung des rechtlichen Eigentums Shuyonas an den iWG. • Shuyona übt weder Funktionen noch Kontrolle hinsichtlich der F&E-Funktionen von S aus. • Aus rechtlichem Eigentum von Shuyona ergibt sich noch kein Anspruch auf die Erträge, die in Verbindung mit den iWG der Produktlinie, die von S entwickelt wurde, entstehen. • Verrechnungsergebnis könnte sein, dass S keine Lizenzgebühren oder andere Zahlungen für die Nutzung der iWG der Produktlinie an Shuyona zahlen sollte. Künftige Erträge aus der Nutzung der iWG sind S zuzuordnen. • Wenn Shuyona die iWG der Produktlinie nutzt, die von S entwickelt wurde, muss Shuyona eine angemessene Vergütung an S entrichten. • Wichtige Funktionen, die von S ausgeführt werden, machen es unwahrscheinlich, dass S die tested party sein sollte.
F&E-Finanzierung	16	<ul style="list-style-type: none"> • Shuyona operiert ausschließlich in Land X, Gruppe unterhält zwei F&E-Zentren mit Beziehung wie in Bsp. 14 beschrieben (S operiert in Land Y). • Shuyona verkauft Rechte an iWG an neues Tochterunternehmen T mit Sitz in Land Z, dieses baut eine Produktionsstätte auf und stellt Produkte für andere Firmen der Unternehmensgruppe her (Annahme, dass die von T gezahlte Vergütung fremdüblich ist). • Zum Zeitpunkt der Übertragung schließt T separate F&E-Verträge mit Shuyona und S ab, gemäß denen T finanzielle Risiken, die mit Fehlschlägen bei F&E-Aktivitäten verbunden sind, übernimmt und an Shuyona und S eine Dienstleistungspauschale auf Kostenaufschlagsbasis zahlt. • T hat kein technisches Personal, das ausgebildet ist, F&E-Aktivitäten durchzuführen oder zu überwachen. • Shuyona entwickelt weiterhin das F&E-Programm, gibt F&E-Budgets vor, trifft Entscheidungen bezüglich F&E und überwacht/steuert F&E-Aktivitäten von S. 	<ul style="list-style-type: none"> • In einer Verrechnungspreisanalyse ist in einem ersten Schritt das rechtliche Eigentum der T an den iWG anzuerkennen. • S, Shuyona und T sollten für ihre Übernahme an Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken, die mit der Entwicklung der iWG und der Produktion der Waren verbunden sind, vergütet werden. • Es wird vermutlich schwierig sein, vergleichbare Transaktionen mit einer vergleichbaren Struktur zu finden. • Anwendung der Profit-Split-Methode, von Bewertungsverfahren oder anderen Methoden könnte notwendig sein.
F&E-Durchführung	17	<ul style="list-style-type: none"> • Pharmaunternehmen A unterhält einen Auftragsforschungsvertrag mit einem unverbundenen Unternehmen. • Unternehmen A überträgt Patente und zugehörige immaterielle Wirtschaftsgüter für ein Produkt M an das verbundene Unternehmen S zu einem Preis, der auf Basis erwarteter Cashflows ermittelt wurde. • Unternehmen S finanziert die gesamte laufende Forschung für Produkt M, aber A verrichtet weiterhin F&E für M. • S willigt ein, die Serviceleistungen von A auf Basis des gleichen Kostenaufschlagsatzes, den der unverbundene Auftragsforscher erhält, zu vergüten. 	<ul style="list-style-type: none"> • Unter Berücksichtigung der wichtigen Funktionen, die von A übernommen werden, kann der Auftragsforschungsvertrag mit dem unverbundenen Unternehmen nicht als Vergleichsmaßstab herangezogen werden. • Obwohl S der rechtliche Eigentümer ist und die finanziellen Risiken trägt, kann S die forschungsbezogenen Risiken nicht selbstständig steuern. • S sollte gemäß seiner Funktionen vergütet werden. • S sollte in Höhe einer Kapitalverzinsung entlohnt werden, die von der Kontrolle der Finanzrisiken abhängt.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
Sonderthema „Verzicht auf Lizenzverrechnung“	18 • Unternehmen X hält Patente in verschiedenen Ländern und lizenziert die Rechte an Patenten und Know-how für den ausschließlichen Gebrauch in Land B an ein verbundenes Unternehmen Y. • Unternehmen Y verkauft die Produkte nicht nur in Land B, sondern auch an verbundene Vertriebseinheiten in Asien und Afrika. • Unternehmen X unterbindet diese Verkäufe nicht.	• Die tatsächliche Verhaltensweise von X und Y lässt vermuten, dass sich die konzerninterne Transaktion auf die Lizenzierung von Patentrechten und Know-how an Y auf Land B, Asien und Afrika bezieht. • Die Verrechnungspreisanalyse sollte auf Asien und Afrika ausgeweitet und die Lizenzgebühr basierend auf den prognostizierten Verkaufszahlen für Land B, Asien und Afrika neu berechnet werden.
iWG im Vertrieb	19 • Einzelhändler P entwickelt ein spezielles und einzigartiges Marketingkonzept für das Betreiben von Warenhäusern. • Ein in einem anderen Land gegründetes Tochterunternehmen S von P eröffnet Warenhäuser und erzielt substantiell höhere Margen als vergleichbare Einzelhändler in diesem Land. • S verwendet die von P entwickelten Marketingkonzepte.	• Eine Funktionsanalyse bestätigt, dass das neu gegründete Tochterunternehmen von P das Marketingkonzept nutzt. • Das Verhalten der Parteien offenbart die Übertragung von Rechten bezüglich des Marketingkonzepts. • Unabhängige Unternehmen hätten wahrscheinlich eine Lizenzvereinbarung getroffen; daher könnten Steuerbehörden eine Verrechnungspreisanpassung unter Berücksichtigung von Lizenzzahlungen vornehmen.
	20 • Unternehmen A hält Patente, Handelsmarken und Marketing-iWG für ein Produkt, das durch das Tochterunternehmen B in Land X und Y verkauft wird. • Aus wirtschaftlichen Gründen wird das Geschäft in Land Y auf ein neues Tochterunternehmen C übertragen. • B überträgt immaterielle Wirtschaftsgüter an C. • A kündigt die Vereinbarung mit B bezüglich der Rechte an Produktion, Vertrieb, Gebrauch von Patenten, Kundenbeziehungen, Goodwill und anderen Wirtschaftsgütern in Land B. • A schließt eine langfristige Lizenzvereinbarung mit C. • B entwickelte substantiell den Geschäftswert in Land Y, der bei Kaufpreisverhandlungen mit einem unabhängigen Dritten als Goodwill bewertet würde.	• Es liegen drei unterschiedliche Transaktionen vor: (i) Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter in Land Y von B an C, (ii) Überlassen der Lizenzrechte von B an A, (iii) nachfolgendes Einräumen von Rechten mittels eines neuen Lizenzvertrags von A an C. • Der in Verbindung mit diesen Transaktionen gezahlte Preis sollte den Geschäftswert widerspiegeln, einschließlich dessen, was als Goodwill im bilanziellen Sinne gewertet würde.
F&E-Durchführung	21 • Konsumgüterhersteller A in Land X ist rechtlicher Eigentümer und Entwickler einer Handelsmarke; die Waren werden durch verbundene Vertriebsgesellschaften verkauft. • Im zweiten Jahr gründet A das Unternehmen S als „Super“-Vertriebsgesellschaft und Rechnungsabteilung in Land Y; Waren gehen physisch von A an Vertriebsgesellschaften, rechtlich aber über Unternehmen S. • Im zweiten Jahr beginnt S, die Vertriebsgesellschaften für deren Werbe- und Marketingaufwendungen zu entschädigen, aber erhöht gleichzeitig die konzerninternen Preise, sodass die Gewinnmargen der Vertriebsunternehmen konstant bleiben (diese Margen sind fremdüblich); S übernimmt keine Funktionen und steuert keine Risiken im Hinblick auf die Werbungsaktivitäten. • Im dritten Jahr werden die konzerninternen Preise von A für S gesenkt, da angenommen wird, dass S Erträge im Zusammenhang mit den iWG zustehen.	• Dem Grunde nach hat S – unter der Annahme, dass S keine Funktionen übernimmt, kein Risiko trägt oder steuert und de facto auch keine Kosten für die Entwicklung, Weiterentwicklung, den Erhalt oder den Schutz des iWG aufwendet – keinen Anspruch auf die Erträge, die aus der Nutzung der iWG entstehen. • Verrechnungspreisanpassungen zur Erhöhung der Gewinne von A im dritten Jahr sind angemessen.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung	
Fallbeispiele zu Kapitel VI			
Restrukturierung	22	<ul style="list-style-type: none"> • Unternehmen A besitzt sowohl staatliche Lizenzen für Bergbau (Marktwert: 20) als auch für die Nutzung der Eisenbahn (Marktwert: 10). • Das unabhängige Unternehmen B übernimmt A für 100; die Kaufpreisallokation (Purchase Price Allocation – PPA) sieht 20 für die Bergbaulizenz, 10 für die Eisenbahnlizenz und 70 für den Goodwill vor, der sich aus Synergien ergibt. • Unmittelbar nach der Übernahme lässt B Unternehmen A beide Lizenzen an S, eine Tochter von B, übertragen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Beim Bestimmen des Fremdvergleichspreises, der von S gezahlt werden soll, müssen die übertragenen iWG genau identifiziert werden. • Der mit den Lizenzen verbundene Goodwill sollte berücksichtigt werden; unter der Annahme, dass der Wert weder verschwinden noch vernichtet wird. • Der Preis i. H. v. 100, die B für die Anteile an A gezahlt hat, repräsentiert einen fremdüblichen Wert und enthält nützliche Informationen bezüglich des kombinierten Wertes der immateriellen Wirtschaftsgüter.
	23	<ul style="list-style-type: none"> • Unternehmen A übernimmt 100 Prozent der F&E des Unternehmens T; der Kaufpreis basiert vorrangig auf dem vielversprechenden Potenzial der bisher nur teilweise entwickelten Technologien sowie dem Potenzial der Mitarbeiter. • Sofort nach dem Kauf transferiert T alle Rechte an den (teilweise entwickelten) Technologien an S, eine Tochter von A, und schließt mit S einen Auftragsforschungsvertrag ab, der eine kostenbasierte Vergütung der T vorsieht. • Unternehmen S finanziert die gesamten F&E-Aktivitäten und übernimmt finanzielle Risiken; S verfügt auch über eine hinreichend große Forschungs- und Managementabteilung, um die Kontrolle und Steuerung der Auftragsforschung der T durchzuführen. • Alle bestehenden Forschungsmitarbeiter von T werden ausschließlich in der Auftragsforschung für S tätig sein. 	<ul style="list-style-type: none"> • Die Identifizierung und Bewertung der iWG bei der Kaufpreisallokation ist in diesem Fall nicht ausschlaggebend. • Sachverhaltsabhängig könnte ein substanzieller Teil des bei der Kaufpreisallokation bestimmten Wertes von T an S transferiert worden sein, aber auch ein kleiner Teil des Firmenwertes könnte im Unternehmen T verbleiben. • Unternehmen T sollte für diesen Wertanteil vergütet werden, entweder durch den Verrechnungspreis oder über die laufende Vergütung für die F&E-Aktivitäten seiner Mitarbeiter. • Wenn die Übertragung der iWG mit zeitlichem Abstand von der Übernahme vonstattengeht, verlangt dies eine separate Untersuchung über Veränderungen des Wertes dieser iWG.
Sonderthema „Erbringung von Dienstleistungen und iWG“	24	<ul style="list-style-type: none"> • Die auf Softwareentwicklung spezialisierte Beratungsfirma A hat eine geschützte Software für Kunden X entwickelt. • A unterstützt das verbundene Unternehmen B bei einem ähnlichen Projekt mit Kunden Y, indem es Arbeitskräfte bereitstellt, die Zugang zu oben genannter Software und dem entsprechenden Know-how haben. • Die für Kunden Y entwickelte Software nutzt die Ausgangssoftware in einem Maß, das eine Klage wegen Urheberrechtsverletzung eines unabhängigen Dritten rechtfertigen würde. 	<ul style="list-style-type: none"> • Die Verrechnungspreisanalyse sollte ergeben, dass B zweierlei Vorteile erhält, die beide vergütet werden müssen: <ul style="list-style-type: none"> (i) Dienstleistungen von Arbeitskräften der A, (ii) das Nutzungsrecht bezüglich der geschützten Software von A als Basis für die neue Software.
	25	<ul style="list-style-type: none"> • Die Rechtsabteilung der Konzernmutter P hat Erfahrung mit großen Rechtsstreitigkeiten und entwickelte dafür eine einzigartige und geschützte Dokumentenmanagement-Software. • Tochtergesellschaft S ist in einen komplexen Rechtsstreit verwickelt und erhält dafür Unterstützung von P in Form von zwei Mitarbeitern. • Diese Mitarbeiter nutzen die Dokumentenmanagement-Software bei dem Rechtsstreit, aber S ist es nicht gestattet, die Software bei anderen Rechtsangelegenheiten zu nutzen oder diese Kunden zur Verfügung zu stellen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Es ist nicht angemessen, P so zu behandeln, als hätte P die Rechte an iWG als Teil der Dienstleistung, die von seinen Mitarbeitern erbracht wird, weitergegeben. • Die Tatsache, dass die Mitarbeiter Erfahrung in ähnlichen Rechtsstreitigkeiten und Zugang zu Software-Tools hatten, ermöglicht das Erbringen einer effektiveren und effizienteren Dienstleistung. Dies sollte bei einer Vergleichsdatenanalyse zur Festlegung der Dienstleistungsvergütung berücksichtigt werden.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
Restrukturierung	<p>26 • Konzernmutter P übernimmt zu 100 Prozent die auf dem Aktienmarkt gehandelte Firma S für 160; der Marktwert der Anteile betrug zu diesem Zeitpunkt 100, andere Wettbewerber boten 120 bis 130.</p> <p>• S hat bei der Übernahme ein geringfügiges Anlagevermögen, bei der Kaufpreisallokation wurden 10 den materiellen Wirtschaftsgütern und 60 den iWG zugewiesen sowie 90 dem Firmenwert (Goodwill), der durch die Komplementarität der Produkte von P und S gerechtfertigt wird.</p> <p>• T ist eine Tochter von P und hat exklusive, fremdvergleichsübliche Lizenzrechte für alle iWG des gesamten Konzerns mit Blick auf den europäischen und asiatischen Markt.</p> <p>• Unmittelbar nach der Übernahme wickelt P S ab und vergibt für die iWG von S in Europa und Asien exklusive und unbefristete Lizenzen an T.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Der Fremdvergleichspreis für die iWG von S, die an T lizenziert werden, sollte den Aufschlag oberhalb des Marktwertes für die Anteile an S mitberücksichtigen. • In dem Ausmaß, in dem der Preisaufschlag die Komplementarität der Produkte von P und der übernommenen Produkte des Europa- und Asiengeschäfts widerspiegelt, sollte T einen Betrag für die Rechte an den immateriellen Wirtschaftsgütern, die von S transferiert wurden, bezahlen, der einen angemessenen Teil des Aufschlags auf den Kaufpreis widerspiegelt. • In der Höhe, in der der Aufschlag die Komplementarität außerhalb des Europa- und Asiengeschäfts widerspiegelt, sollte der Aufschlag nicht berücksichtigt werden. • Der Wert, der den iWG gemäß der Kaufpreisallokation zugewiesen wird, ist nicht maßgeblich für Verrechnungspreiszwecke.
	<p>27 • Tochterunternehmen B in Land Y besitzt Patente, Handelsmarken und Know-how für Produkt M.</p> <p>• Aus operativen Gründen werden die Eigentumsrechte an den Patenten bei der Konzernmutter A in Land X gebündelt; B verkauft seine Patente an A für einen Pauschalbetrag.</p> <p>• Ein externer Preisvergleich ist nicht möglich; A und B nutzen Bewertungsverfahren zur Bestimmung des Verrechnungspreises.</p> <p>• Eine direkte Bewertung des Eigentums und der Patente ergibt einen Wert von 80, basierend auf industriespezifischen Lizenzgebühren, Diskontsätzen und Lebenszyklen. Unter Berücksichtigung der Qualitätsunterschiede zwischen Produkt M (mit zugehörigem iWG) und industriespezifischen Produkten wird eine Anpassung der Bewertung vorgenommen.</p> <p>• Unternehmen A führt ebenfalls eine Discounted-Cashflow(DCF)-Analyse durch, die für das gesamte Geschäft mit Produkt M einen Wert von 100 ergibt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Die Differenz zwischen der Bewertung des gesamten Geschäfts mit Produkt M von 100 und der Bewertung von 80 für die Patente scheint isoliert betrachtet ungeeignet zu sein, um die Vergütung für die Routinefunktionen von B widerzuspiegeln und den Wert der Handelsmarken und des Know-hows festzulegen, der bei B verbleibt., • Eine weitere Überprüfung der Verlässlichkeit des Wertes von 80, der den Patenten zugeschrieben wird, ist notwendig.
	<p>28 • Konzernmutter A in Land S entscheidet, alle iWG des Konzerns außerhalb von Land S zu bündeln.</p> <p>• Alle immateriellen Wirtschaftsgüter (einschließlich Patente, Handelsmarken, Know-how und Kundenbeziehungen) von Tochter B in Land T werden an Tochter C in Land U verkauft.</p> <p>• C beschäftigt B zukünftig als Auftragsfertiger und verwaltet zukünftig die Entwicklung der iWG für B.</p> <p>• Ein externer Preisvergleich ist nicht möglich; Bewertungsverfahren werden als am besten geeignete Verrechnungspreismethode angesehen.</p> <p>• Bei der Bewertung ist keine zuverlässige Trennung der Cashflows, die mit den spezifischen iWG verbunden sind, möglich.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Um in diesem Fall eine fremdvergleichsübliche Vergütung zu bestimmen, kann es angemessen sein, die übertragenen iWG gemeinsam statt einzeln zu bewerten. • Das trifft vor allem dann zu, wenn ein signifikanter Unterschied zwischen der Summe der besten Schätzungen aller einzeln bewerteten immateriellen Wirtschaftsgüter und anderer Vermögensgegenstände und dem Wert des Geschäfts als Ganzes auftritt.

Thema	Fallbeispiel Sachverhalt	Wertung
Fallbeispiele zu Kapitel VI		
Restrukturierung	<p>29</p> <ul style="list-style-type: none"> • Konzernmutter P entwickelte Patente und Handelsmarken für Produkt F; P stellt das Produkt F in Land X her und vertreibt F zu einem fremdüblichen Preis an verbundene Vertriebsgesellschaften. • Um Kosten zu sparen, will P die gesamte Produktion von F an Tochtergesellschaft S in Land Y verlagern. • P verkauft alle Patente und Handelsmarken für das Produkt F an S und benutzt dabei ein DCF-Bewertungsverfahren, um einen Fremdvergleichspreis zu bestimmen. • Gemäß der DCF-Bewertung könnte P einen Netto-Barwert (Net Present Value – NPV) nach Steuern i. H. v. 600 bei Fortführung der Geschäftstätigkeit erzielen, während S einen NPV i. H. v. 1000 erzielen könnte. • Wenn P das Eigentum an den iWG behält und S (oder einen anderen Anbieter) zu seinem Auftragsfertiger macht, würde ein NPV von 875 zu erzielen sein. 	<ul style="list-style-type: none"> • Beim Bestimmen des Fremdvergleichspreises sind folgende Aspekte zu beachten: <ul style="list-style-type: none"> (i) die Perspektive beider Seiten, (ii) die realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen, (iii) die besonderen Sachverhaltsumstände. • P würde nicht unterhalb von 60, aber auch nicht unterhalb von 875 verkaufen, in Anbetracht der realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen. • S würde keinen Preis oberhalb von 1000 akzeptieren, unter der Annahme, dass S einen positiven Return on Investment (ROI) erzielen will. • Der Fremdvergleichspreis sollte in obiger Bandbreite liegen, die berücksichtigt, dass auch unabhängige Dritte Kosteneinsparungen und prognostizierte Steuer-effekte miteinkalkulieren, wenn sie einen Preis für iWG festlegen.

Ihre Ansprechpartner

Lorenz Bernhardt

Tel.: +49 30 2636-5204

E-Mail: lorenz.bernhardt@de.pwc.com

Dr. Roman Dawid

Tel.: +49 69 9585-1336

E-Mail: roman.dawid@de.pwc.com

Über uns

Unsere Mandanten stehen tagtäglich vor vielfältigen Aufgaben, möchten neue Ideen umsetzen und suchen Rat. Sie erwarten, dass wir sie ganzheitlich betreuen und praxisorientierte Lösungen mit größtmöglichem Nutzen entwickeln. Deshalb setzen wir für jeden Mandanten, ob Global Player, Familienunternehmen oder kommunaler Träger, unser gesamtes Potenzial ein: Erfahrung, Branchenkenntnis, Fachwissen, Qualitätsanspruch, Innovationskraft und die Ressourcen unseres Expertennetzwerks in 157 Ländern. Besonders wichtig ist uns die vertrauensvolle Zusammenarbeit mit unseren Mandanten, denn je besser wir sie kennen und verstehen, umso gezielter können wir sie unterstützen.

PwC. 9.800 engagierte Menschen an 29 Standorten. 1,65 Mrd. Euro Gesamtleistung. Führende Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaft in Deutschland.

© Juni 2016 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de