



MICHAEL STREIBEL – UNIVERSITÄT ZÜRICH, LL.M. INTERNATIONAL TAX LAW – AUGUST 2025

## Transfer Pricing und Immaterialgüter

### Modul 7, Transfer Pricing



---

# Agenda

## 1. Einführung

- Rechtsgrundlagen, Begriffsbestimmung, Schwer bewertbare Immaterialgüter, Geschäftsmodelle

## 2. Fallstudie: Zentralisierung von Technologie

- Übertragung von Immaterialgütern, Lizenzierung, Auftragsforschung und DEMPE

## 3. Abgrenzung Marketing Intangibles

## 4. Steuern und Immaterialgüter

## 5. Gerichtsentscheid im Fall Coca-Cola

## 6. Kostenumlagen

---

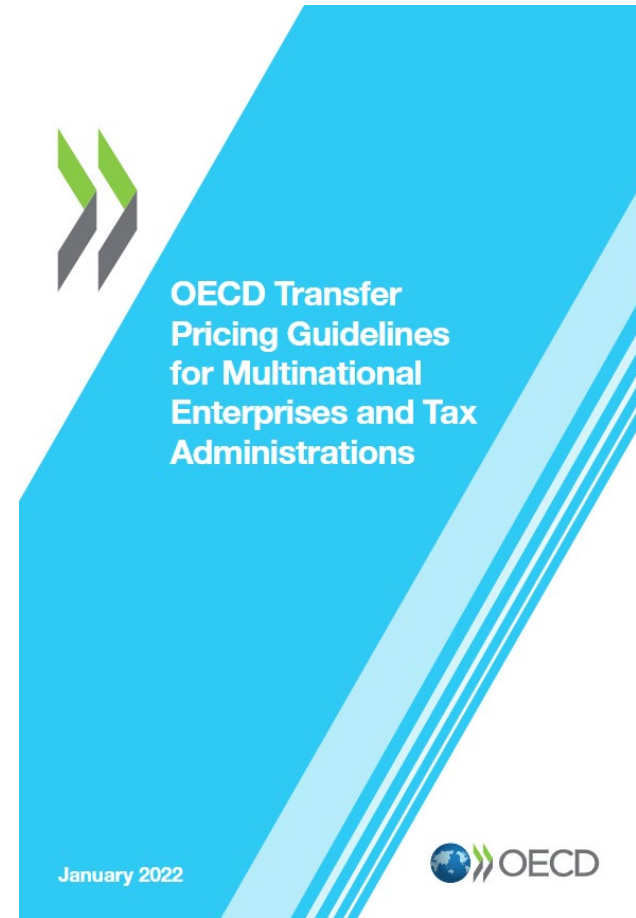
# Einführung

# Rechtsgrundlagen (1/3)

OECD Transfer Pricing Guidelines (insb. Kapitel VI)

UN TP-Handbuch

Länderspezifische Vorschriften



## Rechtsgrundlagen (2/3)

Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien bieten eine umfassende Anleitung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (1979/1995 erstellt; **wichtige Aktualisierungen 2010, 2014, 2015, 2017; neu veröffentlicht im Januar 2022**)

- I. Das Arm's Length-Prinzip
  - II. Traditionelle transaktionsbezogene Methoden
  - III. Gewinnmethoden
  - IV. Administrative Ansätze
  - V. Dokumentation
  - VI. Immaterialgüter
  - VII. Gruppeninterne Dienstleistungen**
  - VIII. Kostenumlagen
  - IX. Unternehmensumstrukturierungen
  - X. Finanzierungen
- Anhänge



Die meisten Länder befolgen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien, auch wenn sie nicht Mitglied der OECD sind

# Rechtsgrundlagen (3/3)

## Kapitel VI der OECD Transfer Pricing Guidelines

- A. Identifizierung Immaterialgüter
- B. Eigentum an Immaterialgütern und Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung (\*) von Immaterialgütern
- C. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung von Immaterialgütern
- D. Ergänzende Leitlinien für die Bestimmung der fremvergleichskonformen Bedingungen bei Immaterialgütern

Anhang: 29 Beispiele



(\*) *development, enhancement, maintenance, protection and exploitation („DEMPE“)*

---

# Begriffsbestimmung (1/2)

## Definition (Tz. 6.6 OECD Transfer Pricing Guidelines)

»In diesen Leitlinien soll der Begriff „Immaterieller Wert“ daher etwas bezeichnen,

- das weder ein materieller Vermögenswert,
- das noch ein finanzieller Vermögenswert ist,
- das man zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besitzen oder kontrollieren kann und
- dessen Nutzung oder Übertragung bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vergütet worden wäre.»

## Typische Kategorisierungen

- Immaterielle Marketingwerte (Marketing Intangibles) (Trade Intangibles) (Tz. 6.16)
- «Einzigartige und wertvolle» immaterielle Werte (unique and valuable intangibles) (Tz 6.17)

## Begriffsbestimmung (2/2)

No	Types of intangibles in valuation studies	Types of intangibles for financial reporting valuations	Categories / grouping of intangibles for transfer pricing purposes
1	Patented technology	Technology based intangibles	Patents
2	Trade secrets		Non patented technology
3	In-process research and development		
4	Software		
5	Unpatented technology		
6	Trademarks	Marketing related intangibles	Trademark, tradenames, brands
7	Trade names		
8	Service marks		
9	Collective marks		
10	Certification marks		
11	Trade dress		
12	Newspaper mastheads	Artistic related intangibles	Rights under contracts / (government) licenses
13	Copyrights	Contract based intangibles	
14	Non-competition agreements		
15	Customer contracts		
16	Concessions, permits		
17	Order or production backlog	Customer related intangibles	Customer related intangibles such as customer related goodwill
18	Other contract based intangible assets (e.g. lease agreements, advertising contracts)		
19	Customer lists		
20	Customer relationships	Not an identifiable intangible asset if not linked to a customer contract	Specifically excluded from the definition of intangibles (suggested to be considered as comparability factors)
21	Internet domain names		
22	Customer base	Not an identifiable intangible (no control)	Specifically excluded from the definition of intangibles (suggested to be considered as comparability factors)
23	Workforce		
24	Location savings	Not an identifiable intangible asset (not separable from the business, not arising from a contract / legal right)	Specifically excluded from the definition of intangibles (suggested to be considered as comparability factors)
25	Goodwill / ongoing concern (may or may not be intangible depending on the context)		
		Not an identifiable intangible asset BUT a significant intangible asset (difference between business value and value of all	

Quelle: Europäische Kommission, Study on the Application of Economic Valuation Techniques for Determining Transfer Prices of Cross Border Transactions between Members of Multinational Enterprise Groups in EU, 2016

# Schwer bewertbare Immaterialgüter<sup>(\*)</sup>

## Kapitel 6, Abschnitt D der OECD Transfer Pricing Guidelines

- Wie sind Immaterialgüter zu bewerten, wenn Bewertung zum Zeitpunkt der Transaktion höchst unsicher ist?
  - Es gibt keine ausreichenden Vergleichswerte
  - Mangel an zuverlässigen Prognosen für künftige Cashflows
  - Für die Bewertung verwendete Annahmen sind sehr unsicher
- Eigenschaften von HTVI
  - Teilweise entwickelt zum Zeitpunkt der Übertragung
  - Es wird nicht erwartet, dass es in den nächsten Jahren genutzt wird
  - Einzeln nicht schwer zu bewertende Immaterialgüter, aber in Kombination mit anderen immateriellen Gütern
  - Voraussichtlich neuartige Verwertung
- Ausnahmen, z.B. wenn Differenz zwischen Prognosen und tatsächlichen Ergebnissen Vergütung um mehr als 20% verändert
- Bei der Behandlung von HTVI können Ex-post-Ergebnisse berücksichtigt werden, um Zuverlässigkeit der Informationen zu bewerten, auf denen Ex-ante-Preisbildung beruht

**Steuerbehörden  
können  
tatsächliche  
Ergebnisse (ex  
post) in späteren  
Jahren verwenden,  
um Wert zu  
ermitteln**

**Auch relevant für  
DAC6**

*(\*) Hard -to-Value Intangibles („HTVI“)*

# F&E / Immaterialgüter und Steuermanagement

## Ausgewählte Einflussfaktoren

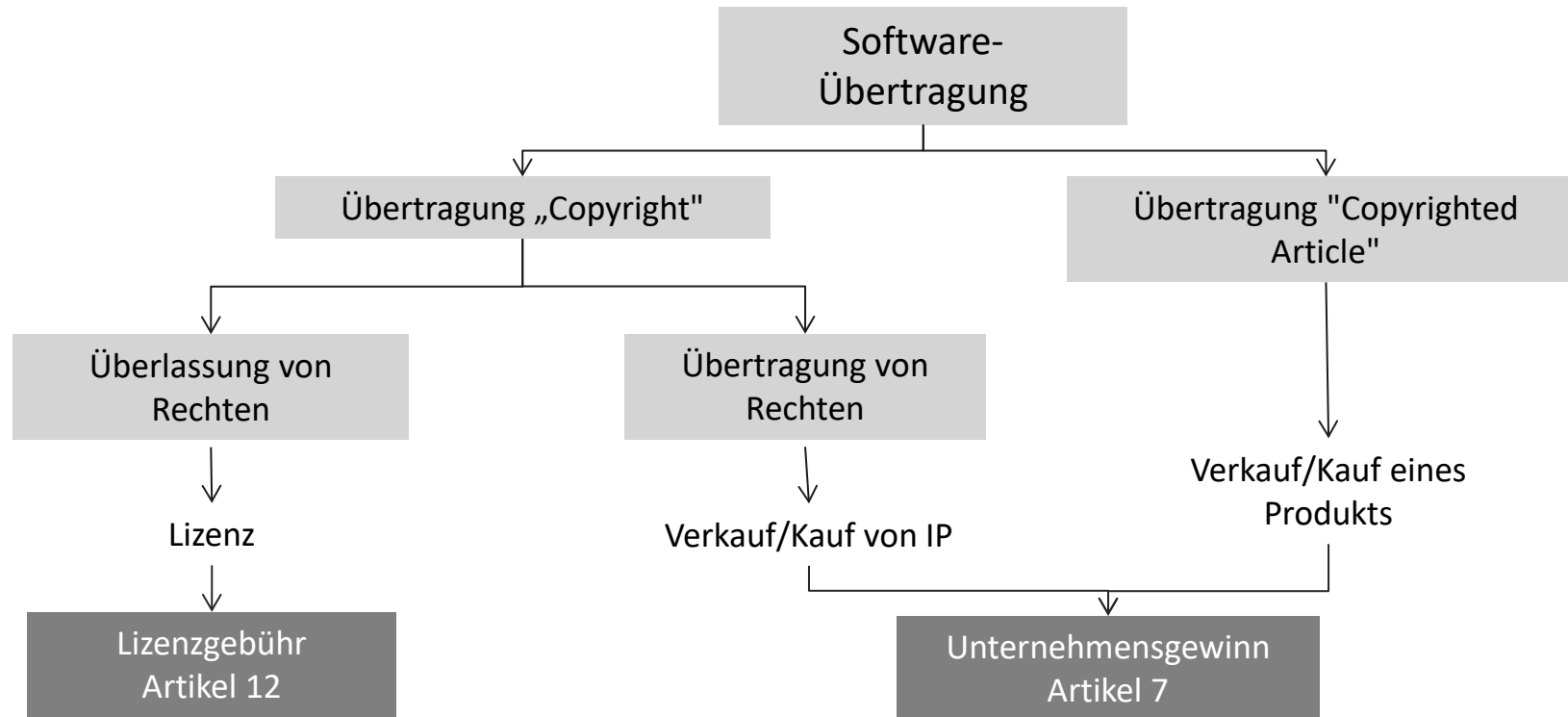
- Steuersätze
- Quellensteuer: Abkommensnetz (insb. Quellensteuer auf Lizenzen)
- Steueranreize für F&E, z.B. Patentbox, F&E „Super Deduction“, Forschungszulagen
- Steuerliche Abzugsbeschränkungen (z.B. OECD Pillar 2 - Subject-to-Tax Rule)
- Digitale Steuern
- Zoll (z.B. Erhöhung Zollwert wegen konzerninternen Lizenzen)
- **Transfer Pricing**

### Länderspezifische Vorschriften, z.B.

- USA: Steuer gegen die „Aushöhlung der Bemessungsgrundlage“ (**BEAT**) mit einer Mindeststeuer von 10% auf das um die „Zahlungen zur Aushöhlung der Bemessungsgrundlage“ bereinigte steuerpflichtige Einkommen
- Österreich: Keine Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren, wenn das Einkommen des Lizenzgebers einem Steuersatz von weniger als 10% unterliegt
- Deutschland: Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren eingeschränkt, wenn das Einkommen des Lizenzgebers aufgrund einer Steuervergünstigung einem Steuersatz von unter 25% unterliegt
- China: HNTE - reduzierter Steuersatz von 25% auf 15%, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen
- China: Möglichkeit zur Beantragung eines ermässigten Quellensteuersatz (von 10% auf 9%)
- ...

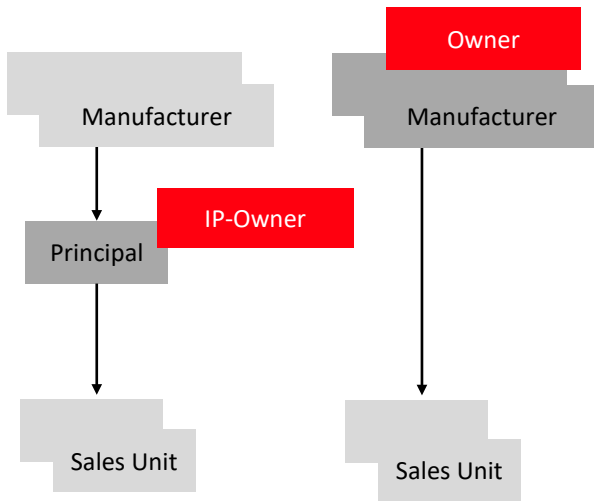
# Exkurs: Software-Lizenzen

*Unterscheidung zwischen Lizenzgebühren und Unternehmensgewinnen*  
(Kommentar zu Art. 12 OECD-Mustersteuerabkommen)

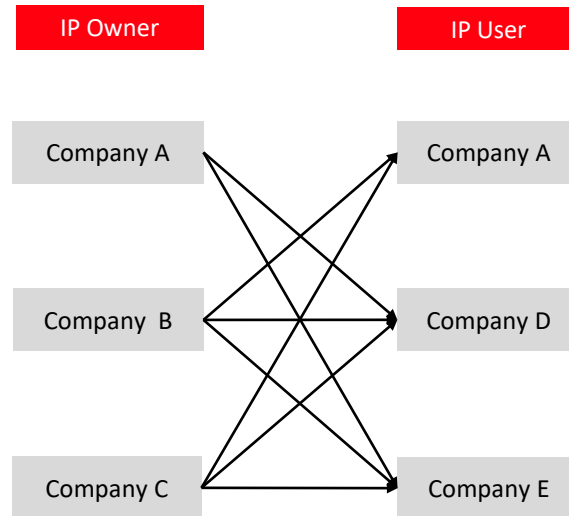


# Geschäftsmodelle: Dezentral vs. zentrale gehaltene immaterielle Werte

## Integrated Model

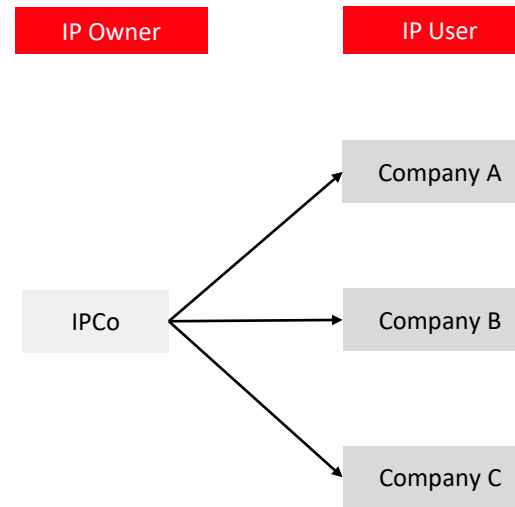


## Decentral License Model



IP owned by various Group entities  
 Local financing  
 Local decision-making  
 Local R&D performance  
 Local risk taking

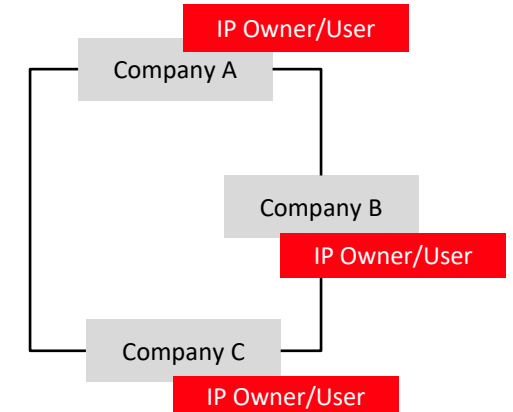
## Central License Model



IP owned by central Group entity  
 Central financing  
 Central decision-making  
 Local R&D performance  
 Central risk taking

Variation: Franchise Model

## R&D Cost Contribution



Technology jointly owned by various Group entities  
 Joint financing  
 Joint decision-making  
 Local R&D performance  
 Joint risk taking

Chapter VIII  
 OECD TP Guidelines

---

## Let's discuss

- A. Unterstützt das aktuelle steuerliche Umfeld eher zentral oder dezentral gehaltene Immaterialgüter?
- B. Welche Steuervorschriften beeinflussen den Standort und Eigentum von Immaterialgütern in einem MNE?

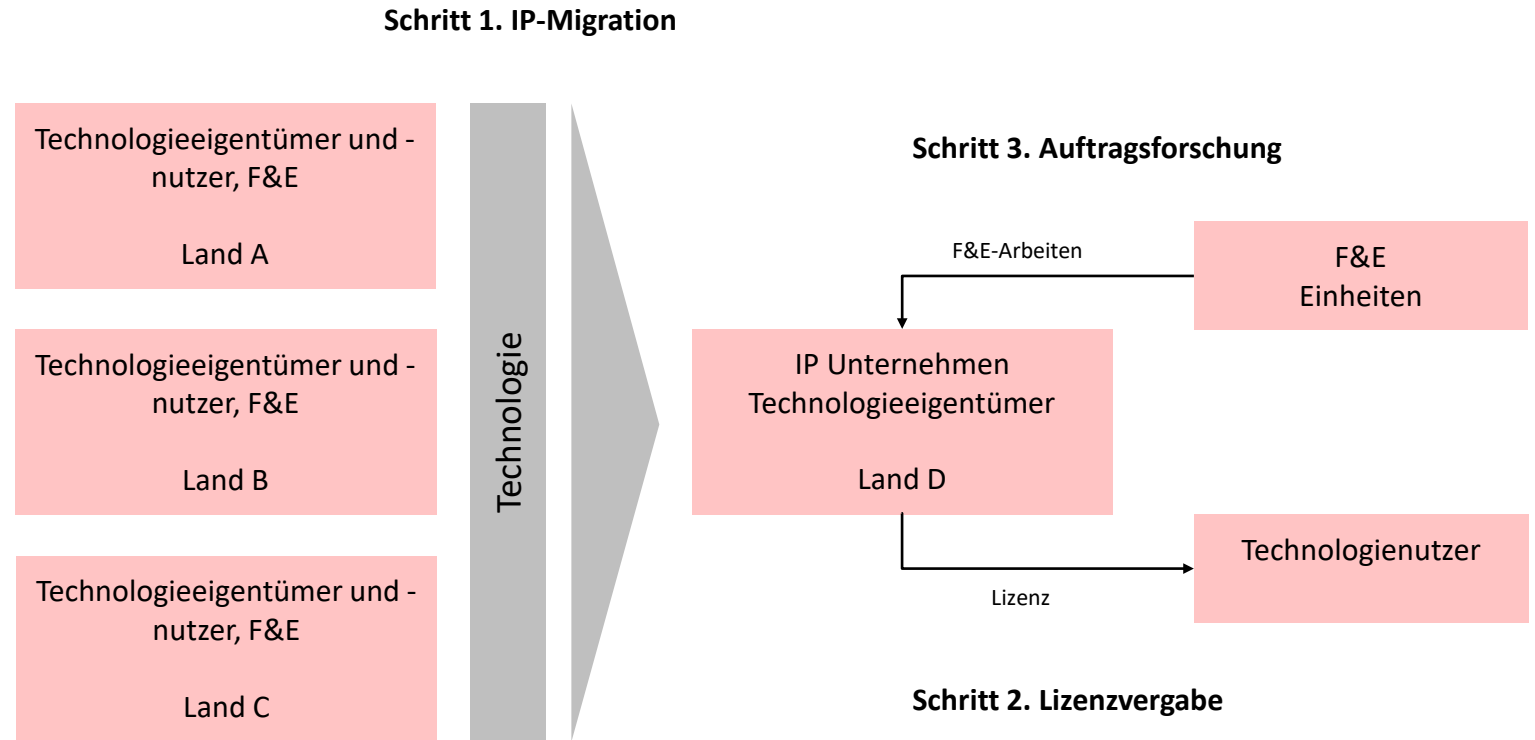


---

# Fallstudie: Zentralisierung von Technologie

# Sachverhalt

- MNE plant Zentralisierung ihrer Technologie in zentrale IP-Gesellschaft.
- Technologie befindet sich derzeit im Besitz von Unternehmen der Gruppe, die in drei verschiedenen Ländern (A, B und C) ansässig sind; jedes Unternehmen führt F&E-Aktivitäten durch.
- Nach Zentralisierung sollen verschiedene Konzernunternehmen Technologie von IP-Gesellschaft (IPCo) lizenzieren; verschiedene F&E-Gesellschaften sollen F&E-Arbeiten für IPCo durchführen.



## Schritt 1: IP-Migration (1/3)

Bewertung des Immaterialguts soll auch finanzielle Auswirkungen durch Auftragsforschung und Lizenzen berücksichtigen, z.B. durch einen Vergleich der Rentabilität der übertragenden Einheit vor und nach der Zentralisierung des Immaterialguts.

9.83 MNE groups may have sound business reasons to centralize ownership and management of intangible property. An example in the context of business restructuring is a transfer of intangibles that accompanies the specialisation of manufacturing sites within an MNE group. In a pre-restructuring environment, each manufacturing entity may be the owner and manager of a series of patents – for instance if the manufacturing sites were historically acquired from third parties with their intangible property. In a global business model, each manufacturing site can be specialised by type of manufacturing process or by geographical area rather than by patent. As a consequence of such a restructuring the MNE group might proceed with the transfer of all the locally owned and managed patents to a central location which will in turn give contractual rights (through licences or manufacturing agreements) to all the group’s manufacturing sites to manufacture the products falling in their new areas of competence, using patents that were initially owned either by the same or by another entity within the group.

9.84 The arm’s length principle requires an evaluation of the conditions made or imposed between associated enterprises, at the level of each of them. The fact that centralisation of intangible property rights may be

9.86 Where the business restructuring provides for a transfer of an intangible asset followed by a new arrangement whereby the transferor will continue to use the intangible transferred, the entirety of the commercial arrangement between the parties should be examined in order to assess whether the transactions are at arm’s length. If an independent party were to

# Schritt 1: IP-Migration (2/3)

## Übersicht Bewertungsmethoden

	<b>Marktansatz</b>	<b>Einkommensorientierter Ansatz</b>	<b>Kosten-Ansatz</b>
<b>Definition</b>	Bezug auf Marktpreise	Abzinsung künftiger Einnahmen	Hinweis auf die Kosten
<b>Beispielhafte Methoden</b>	Marktkapitalisierungsmethode Anschaffungspreis-Methode	Residualgewinn-Methode	Reproduktionskosten-Methode
		Relief-from-Royalty Methode	Wiederbeschaffungskosten-Methode
		Andere Cashflow Methoden	
<b>Verwandte TP-Methode</b>	CUP	TNMM, Profit Split, CPM	Kostenaufschlagsmethode, TNMM
<b>Praktische Bedeutung</b>	<b>Verfügbarkeit von Daten?</b>	<b>Am häufigsten verwendet</b>	<b>Relevanz der Kosten?</b>

# Schritt 1: IP-Migration (3/3)

## Übersicht Bewertungsmethoden

Methode	Residualgewinn-Methode	Relief-from-Royalty Methode	Reproduktionskosten-Methode	Delta-Gewinn
Typ	Einkommensabhängig	Einkommensabhängig	Kostenbasiert	Einkommensabhängig
Zu bewertender Gegenstand	Technologie	Technologie	Technologie	Unternehmenstransfer, einschließlich Technologie
Bewertung auf der Grundlage von	Gewinn (Cashflow oder EBIT), der auf die Technologie zurückzuführen ist	Lizeneinnahmen, die der Technologie zuzuordnen sind	Der Technologie zurechenbaren F&E-Kosten	Auswirkungen des Technologietransfers auf Gewinn/Verlust
Wichtige Parameter	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Umsatzerlöse</li> <li>• Cashflows oder EBIT</li> <li>• Nutzungsdauer</li> <li>• Kapitalisierungsfaktor</li> <li>• Routinemäßige Vergütung</li> <li>• Bestimmung anderer Gewinnfaktoren</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Umsatzerlöse</li> <li>• Lizenzsatz</li> <li>• Nützliche Lebensdauer</li> <li>• Kapitalisierungsfaktor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Historische F&amp;E-Kosten</li> <li>• Nützliche Lebensdauer</li> <li>• Kapitalisierungsfaktor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Technologie zuzurechnende Umsätze</li> <li>• Lizenzsatz</li> <li>• Künftige F&amp;E-Kosten</li> <li>• Kapitalisierungsfaktor</li> <li>• Synergien</li> </ul>
Anwendung	Direkter Einkommensstrom zur Technologie ist bestimmbar	Direkter Einkommensstrom zur Technologie ist nicht bestimmbar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Direktes Einkommen oder Einkommensstrom ist nicht bestimmbar</li> <li>• Plausibilitätsanalyse</li> </ul>	
Herausforderungen	Bestimmung anderer Gewinnfaktoren	Bestimmung von Lizenzsatz und Nutzungsdauer	Korrelation zwischen F&E-Kosten und fremdvergleichs-konformem Preis	Bestimmung des Lizenzsatzes, Kapitalisierungsfaktor

Oft werden mehrere Methoden in Kombination angewendet

## Schritt 2: Lizenzvergabe (1/5)

### Mögliche Methoden zur Bestimmung des Lizenzsatzes

#### CUT/CUP-Analyse (Comparable Uncontrolled Transaction/Price)

- Interner CUP
- Externer CUP

#### F&E-Kostenansatz oder Kapitalrendite

#### Einkommensbasierte Ansätze

- Faustformel (z.B. Knoppe-Formel oder 25%-Regel)
- Residualgewinnmethode oder TNMM

## Schritt 2: Lizenzvergabe (2/5)

### CUT/CUP-Analyse (Comparable Uncontrolled Transaction/Price)

- **Interne CUP-Methode:** Dieselbe Technologie wird in der Regel nicht an/von Dritte(n) lizenziert; daher ist die Methode oft nicht anwendbar.
- **Externe CUP-Methode:** Suche nach Lizenzvereinbarungen zwischen nicht verbundenen Parteien auf der Grundlage öffentlicher Quellen, z. B.
  - Datenbanken, z. B. RoyaltyStat, Royalty Source, Lexis Nexis, ktMINE
  - Veröffentlichungen
- Gute Vergleichsdaten sind aufgrund der Einzigartigkeit der Technologie und der Vergleichbarkeitsfaktoren oft schwer zu finden.
- OECD TP Guidelines:
  - Wenn Vergleichswerte vorhanden sind, bevorzugte Methode
  - CUPs müssen sorgfältig angewandt werden; Berücksichtigung von Vergleichbarkeitsfaktoren wie Exklusivität, Dauer, geografischer Geltungsbereich, Nutzungsdauer, Entwicklungsstadium, Rechte an Erweiterungen.

## Schritt 2: Lizenzvergabe (3/5)

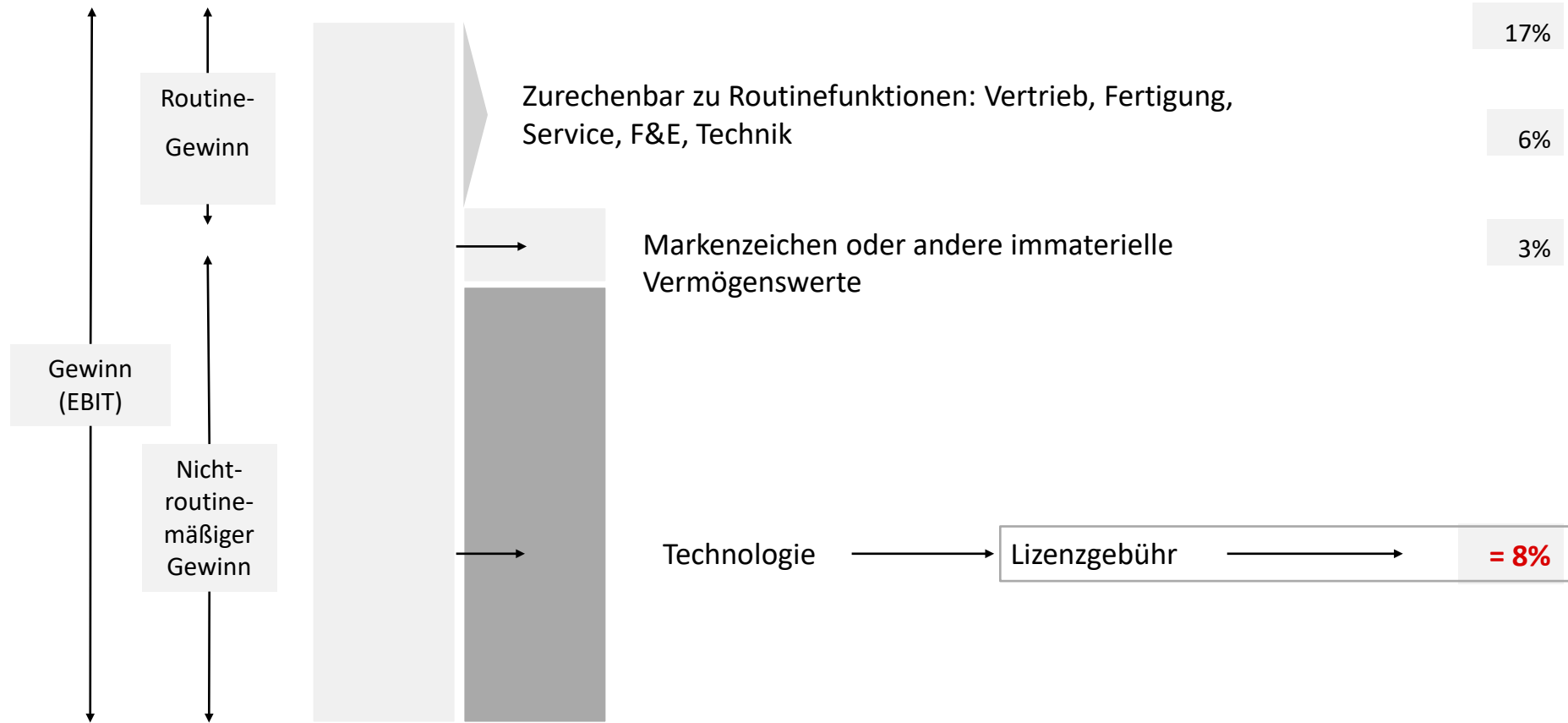
### Residualgewinnmethode oder TNMM

- Bestimmung des Lizenzsatzes auf Grundlage des Gewinns, der Technologie zuzuschreiben ist.
- Die Lizenzgebühr wird so festgelegt, dass Lizenznehmer (nach Zahlung der Lizenz) einen Gewinn erzielen kann, der unter Berücksichtigung seiner Funktionen, Risiken und Vermögenswerte dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.
- Wichtige Parameter
  - Festlegung Vergütung für Routinetätigkeiten, d. h. Auftragsfertigung, Vertrieb, Auftragsforschung und -entwicklung, Dienstleistungen
  - Bestimmung anderer Gewinnfaktoren oder immaterieller Werte, wie z. B. Markenzeichen
  - Für Analyse verwendete Finanzdaten (z. B. Ex-post- vs. Ex-ante-Analyse; Analyse für ein Jahr vs. mehrere Jahre)

**OECD TP Guidelines: Bei der Gewinnaufteilung sollte nicht davon ausgegangen werden, dass der gesamte verbleibende Gewinn zwangsläufig dem Lizenzgeber zugewiesen wird**

## Schritt 2: Lizenzvergabe (4/5)

### Beispiel Residualgewinnmethode oder TNMM



## Schritt 2: Lizenzvergabe (5/5)

### Übersicht Methoden

#### Residualgewinn-Methode

Haupttreiber: Rentabilität

Vorteile:

- Spiegelt den Nutzen des Lizenznehmers aus der Nutzung der Technologie wider
- Ergibt einen Lizenzsatz pro Technologietyp oder Kategorie

Nachteile:

- Anspruchsvoll in Bezug auf Datenbedarf und Berechnung
- Oft ist es schwierig, den Wert der "anderen Gewinnreiber" zu bestimmen

#### (CUT) Analyse

Haupttreiber: Vergleichbarkeit

Vorteile:

- Liefert einen ersten Hinweis auf die Lizenzrate
- Kann ausreichen, um Anforderungen zu erfüllen
- Keine Finanzdaten des Konzerns notwendig

Nachteile:

- Die Unterscheidung zwischen Technologien kann schwierig sein
- Oft grosse Bandbreiten, die für die Festlegung von Lizenzsätzen wenig nützlich sind
- Das geistige Eigentum der Gruppe wird i.d.R. nicht an unabhängige Parteien lizenziert
- Nicht alle Technologien lassen sich aufgrund ihrer besonderen Merkmale in die Bandbreiten aus Datenbankstudien einordnen

#### Kostenbasiert

Haupttreiber: F&E-Kosten

Vorteile:

- Bietet einen ersten Hinweis auf den erforderlichen Lizenzsatz unter der Annahme, dass der Lizenzgeber zumindest versuchen würde, seine Kosten zu decken

- Verfügbarkeit von zuverlässigen Finanzdaten

Nachteile:

- F&E-Kosten korrelieren möglicherweise nicht mit dem Wert des geistigen Eigentums
- Definition der F&E-Kosten

**OECD TP Guidelines:** Von der Anwendung kostenbasierter Methoden wird abgeraten

Oft werden mehrere Methoden in Kombination angewendet

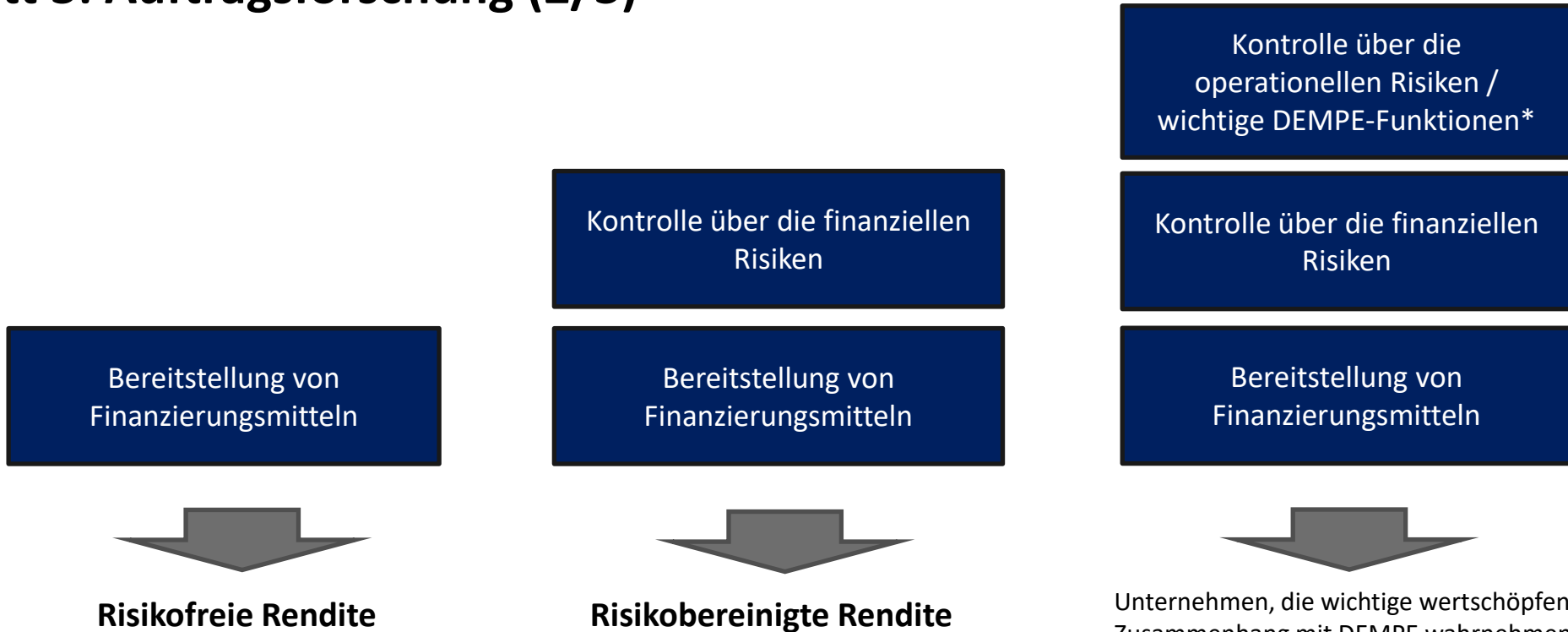
## Schritt 3: Auftragsforschung (1/3)

- F&E-Einheiten führen Auftragsforschung und -entwicklung für IPCo durch
- Vereinbarung über Auftragsforschung zwischen IPCo und F&E-Einheiten soll abgeschlossen werden
- Forschung wird von den F&E-Einheiten durchgeführt, aber IPCo übernimmt wichtigsten / **DEMPE-Funktionen** und Risiken im Zusammenhang mit F&E (**Unternehmer**)
- IPCo **kontrolliert Risiken**, d.h. sie hat Mitarbeiter mit Befugnissen und Fähigkeiten, um
  - F&E-Einheiten zu beauftragen
  - über die Art von F&E zu entscheiden
  - über das F&E-Budget zu entscheiden
  - die Ergebnisse der F&E-Aktivitäten zu bewerten
- IPCo wird Eigentümer der F&E-Ergebnisse

Die Beherrschung eines Risikos wird unter Bezugnahme auf die **tatsächliche Entscheidungsfindung** definiert.

Bei der „Substanz“ geht es nicht um Anzahl der Mitarbeiter, sondern um **tatsächliche Ausübung von Entscheidungsbefugnissen** durch Personen, die über die erforderlichen Befugnisse und Fähigkeiten verfügen. Die Ausübung dieser Befugnisse muss nachgewiesen werden können (Kapitel 1 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

## Schritt 3: Auftragsforschung (2/3)



Unternehmen, die wichtige wertschöpfende Funktionen im Zusammenhang mit DEMPE wahrnehmen, können eine **angemessene Vergütung** erwarten

Voraussetzung: Beherrschung der Risiken und finanzielle Kapazität zur Übernahme von Risiken

Outsourcing von anderen Aktivitäten an Konzerngesellschaften ist möglich (Finanzierung sowie Kontrolle und Koordinierung erforderlich)

(\*) *development, enhancement, maintenance, protection and exploitation („DEMPE“)*

## Schritt 3: Auftragsforschung (3/3)

Der Verrechnungspreis wird auf der Grundlage der CUP-Methode oder der Kostenaufschlagsmethode (TNMM) ermittelt.  
Der Gewinnaufschlag wird anhand von Benchmark-Studien ermittelt.

Schritt suchen	Beschreibung	Zusätzliche Vergleichswerte	Eliminierte Vergleichswerte	Verbleibende Vergleichswerte
1	Geografische Region	2.274.382	0	2.274.382
2	Industrie Codes	0	2.262.864	11.518
3	Schlüsselwörter (Einschließlich & Ausschließlich)	7.505	7.342	11.681
4	Unabhängigkeitskriterium Eigentümerschaft	0	4.967	6.714
5	Kriterium der Unabhängigkeit Tochtergesellschaften	0	711	6.003
6	Aktivität Kriterium	0	728	5.275
7	Start-up Kriterium	0	1.219	4.056
8	Verfügbarkeit von Finanzdaten	0	279	3.777
9	Umsatz Kriterium	0	2.546	1.231
10	Verfügbarkeit von Gewinndaten	0	185	1.046
<b>Gesamtzahl der Unternehmen</b>				1.046

	Minimum	Unteres Quartil	Median	Oberes Quartil	Maximum
Gebührensatz					

Arm's Length Bandbreite der Vollkosten-Gewinnaufschläge

## UK: HMRC Guidance

“Help with common risks in transfer pricing approaches”, Sept. 2024

LINK



„HMRC recognises that in multinational groups, centralized ownership of intangibles, including intellectual property can simplify business. However, we frequently observe compliance risk, where:

- the approach attributes income directly or indirectly to a company with legal ownership
- the company in question lacks the capability or capacity to develop, enhance and exploit the intangible asset

This is particularly the case where development, enhancement, maintenance, protection and exploitation (DEMPE) functions are sub-contracted to an affiliate.

If high risk indicators are present in the policy design, HMRC recommend specialists review the compliance approach. This is likely to result in either:

- recommended changes to the policy including our suggested best practice
- evidenced analysis of how the policy resulted in an arm’s length return within documentation“

---

# Abgrenzung Marketing Intangibles

# Trademarks vs. Patents/Know-how

## Patents/Know-how

- Produktorientiert
- Zeitlich begrenzte Nutzung
- Kostspielige und evt. risikoreiche F&E mit zukünftiger Rückgewinnung durch zukünftige Verkäufe /Lizenzen
- Entwicklungskosten entstehen oft "vor der Nutzung"

## Trademarks

- Verkaufsorientiert
- Nutzung i.d.R. zeitlich unbegrenzt
- I.d.R. geringe Kosten für die rechtliche Gestaltung, aber hohe Kosten für Markenwerbung, Markenschutz/-verteidigung usw.; Ausgaben i.d.R. parallel zur Nutzung
- Entwicklungskosten i.d.R. parallel zur Nutzung



Do ESG related activities result into intangible property?

# Steuerliche Fragen zu Marken-Lizenzgebühren

- Zentrales vs. dezentrales Eigentum
- Lizenz zur Nutzung des Firmennamens? (Konzernrückhalt)
- Produktmarken vs. Konzernmarken
- Wie werden die Kosten auf Lizenzgeber und Lizenznehmer umgelegt? Kosten für lokales Marketing/Markenwerbung?
- Verrechnungspreismethoden: CUP/CUT-Methode, Residualgewinn-Methode, vom Markenwert abgeleiteter Lizenzsatz
- Rentabilität der verschiedenen Produkte und Märkte - einheitliche Lizenzsätze?
- Verlustsituation von Lizenznehmern - welcher Satz ist zu verwenden?
- Nach Akquisition Lizenzgebühren für Konzernmarke an akquirierte Unternehmen, die eigene Marke haben
- Lizenzgebühren für reine Handelsgeschäfte?

---

# Steuern und immaterielle Werte

# Steuerliche Erwägungen für das immaterielle Geschäftsmodell

- Steuersätze, digitale Steuer, Abkommensnetz (insb. Quellensteuer auf Lizenzen)
- **Patentboxen**, andere lokale Steueranreize für F&E
- Zoll (z.B. Erhöhung Zollwert wegen konzerninternen Lizenzen)
- OECD: Steuerliche Herausforderungen, die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft ergeben, **Pillar 2 (Subject-to-Tax Rule)**
- Länderspezifische Anforderungen, z.B.,
  - USA: Steuer gegen die „Aushöhlung der Bemessungsgrundlage“ (**BEAT**) mit einer Mindeststeuer von 10% auf das um die „Zahlungen zur Aushöhlung der Bemessungsgrundlage“ bereinigte steuerpflichtige Einkommen
  - Poland: Abzugsfähigkeit von konzerninternen Gebühren für einige zentralisierte Dienstleistungen/Gebühren auf einen Schwellenwert von 5% EBITDA begrenzt
  - Österreich: Keine Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren, wenn das Einkommen des Lizenzgebers einem Steuersatz von weniger als 10% unterliegt
  - Deutschland: Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren eingeschränkt, wenn das Einkommen des Lizenzgebers aufgrund einer Steuervergünstigung einem Steuersatz von unter 25% unterliegt
  - Brasilien: Übertragung des Eigentums an geistigem Eigentum, wenn die Technologielizenz über einen bestimmten Zeitraum hinausgeht
  - China: Möglichkeit zur Beantragung eines ermäßigten Quellensteuersatz (von 10% auf 9%)
  - Deutschland: **IP Nexus**; Quellensteuerpflicht aufgrund von eingetragenen Rechten; sog. „Registerfälle“

# Patentbox

## Definition von "Nexus-Ansatz"

Grundprinzip des Erfordernisses einer "wesentlichen Tätigkeit" für Präferenzregelung:

- "Die Vergünstigungen [sollten] nur Steuerpflichtigen gewährt werden, soweit **diese Steuerpflichtigen die wesentlichen einkommenserzeugenden Tätigkeiten** ausüben, die zur Erzielung der Art von Unternehmenseinkünften erforderlich sind, die unter die Präferenzregelung fallen.

In Bezug auf die Patentbox Regelungen ist die "Haupteinkommen schaffende Tätigkeit" die **Durchführung von F&E durch den Steuerzahler**

- Erfordernis eines relevanten Zusammenhangs (Nexus) zwischen der Durchführung von F&E durch den Steuerpflichtigen, die zur Entwicklung eines IP-Vermögenswertes führte, und den Einkünften des Steuerpflichtigen aus dem IP-Vermögen (= **Nexus-Ansatz**)

# Patentbox

## Anwendung des "Nexus-Ansatzes" (1/2)

Der "**Nexus-Ansatz**" ist ein proportionaler Ansatz:

- Bestimmt den Anteil des Einkommens des Steuerpflichtigen aus IP-Vermögenswerten, für den ein Steueranreiz gewährt werden kann
- Der Anteil richtet sich danach, wie viel von der gesamten F&E (die zur Entwicklung des IP-Vermögenswertes geführt hat) vom Steuerpflichtigen oder von Dritten durchgeführt wurde:

$$\frac{a + b}{a + b + c + d}$$

Wo:

- **a** sind die Ausgaben des Unternehmens für F&E, die vom Unternehmen selbst durchgeführt werden
- **b** sind die Ausgaben des Unternehmens für ausgelagerte F&E, die von Dritten durchgeführt werden
- **c** sind die Ausgaben des Unternehmens für den Erwerb von geistigem Eigentum
- **d** sind die Ausgaben des Unternehmens für ausgelagerte F&E, die von verbundenen Parteien durchgeführt werden

---

# Patentbox

## Anwendung des "Nexus-Ansatzes" (2/2)

Kommentare zu dieser Formel:

- Wenn das Unternehmen die gesamte F&E selbst durchführt und kein geistiges Eigentum erwirbt, beträgt der Prozentsatz 100 %: Das gesamte Einkommen des Unternehmens aus dem geistigen Eigentum kann steuerlich begünstigt werden.
- Erhöhungen der Posten a und b (vom Unternehmen durchgeführte F&E und ausgelagerte F&E, die von unabhängigen Parteien durchgeführt wird) erhöhen sowohl den Zähler als auch den Nenner und somit den Prozentsatz
- Erhöhungen der Posten c und d (Erwerb von geistigem Eigentum und F&E durch verbundene Parteien) erhöhen jedoch nur den Nenner und verringern somit den Prozentsatz.

---

# Patentbox

## Qualifiziertes IP

Immaterialgüter, die für den Nexus-Ansatz in Frage kommen:

- Patente
- "Patente im weiteren Sinne" (d.h. kleine Patente, Innovationspatente und kurzfristige Patente)
- Urheberrechtlich geschützte Software
- Andere IP-Vermögenswerte, die nicht offensichtlich, nützlich und neu sind (obwohl es für diese Kategorie Obergrenzen für den Konzern- und Unternehmensumsatz geben wird)

Laut OECD-Bericht: "Marketingbezogene IP-Vermögenswerte wie z. B. Marken können nicht für Steuervorteile im Rahmen einer Patentbox in Frage kommen"

---

# Patentbox

## Erfassung der IP-Entwicklungskosten und -einnahmen

- OECD-Bericht räumt ein, dass "**Tracking und Tracing**" in der Praxis schwierig sein werden, wenn es mehrere Immaterialgüter gibt.
- Theoretisch müssen beim "**Tracking und Tracing**" drei Elemente miteinander verknüpft werden: historische Ausgaben, Immaterialgut und Einkommen
- Ein akzeptabler Ansatz wäre in Fällen, in denen mehrere geistige Eigentumsrechte in ein Produkt einfließen, der "**produktbezogene Ansatz**", bei dem Ausgaben, Produkt und Einnahmen miteinander verknüpft werden.

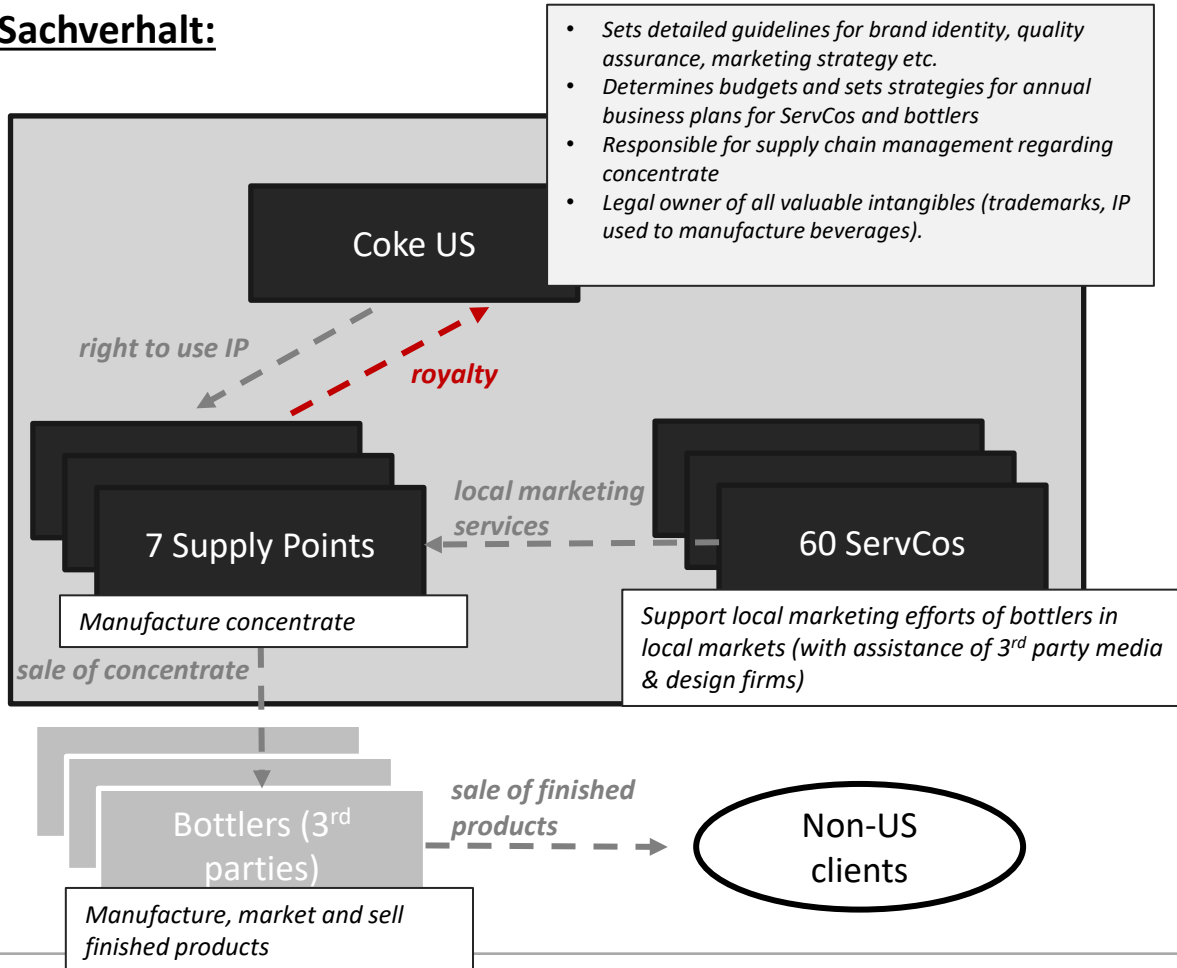
---

# Gerichtsentscheid im Fall Coca-Cola

# Gerichtsentscheid: The Coca-Cola Company & Subsidiaries v. Commissioner

## Entscheid des US Tax Court vom 18.11.2020

### Sachverhalt:



Steuerprüfung in USA für 2007 – 2009

ServCos: Einigkeit bestand zwischen Coke und IRS hinsichtlich Qualifizierung als "routine service providers" und Vergütung der ServCos auf cost plus-Basis.

Supply Points:

- Gemäss Einigung im Anschluss an eine Prüfung für die Jahre 1986 – 1995 hat das Unternehmen die Vergütung der Supply Points nach der "10-50-50-Methode" berechnet: Supply Points erhalten 10% des Umsatzes + 50% des verbleibenden Gewinns, die anderen 50% erhält Coke US.
- Im Rahmen der Prüfung für 2007-2009 wurde die Methode vom IRS nicht akzeptiert.
- Strittig ist, ob den Supply Points wertvolles IP zuzuordnen ist und sie demnach an dem Residualgewinn partizipieren; IRS verneint dies und qualifiziert Supply Points als «routine manufacturers»; ihre Vergütung sei nach der Comparable Profits Method (entspricht TNMM) zu bemessen und vergleichbar mit derjenigen der Bottlers.

Coke bringt den Fall vor den US Tax Court; Streitwert (Aufrechnungen) beträgt USD 9 Milliarden.

Tax Court entscheidet zugunsten des IRS.

---

# Gerichtsentscheid: The Coca-Cola Company & Subsidiaries v. Commissioner

## Entscheid des US Tax Court vom 18.11.2020

### Position Coke US:

Supply Points haben die Kosten der ServCos für lokale Marketingleistungen getragen und diesbezügliche Risiken getragen; ihnen sei somit wertvolles Marketing-IP zuzuordnen.

### Entscheid des Tax Court:

Das Gericht fand *“no support for [this ...] argument in law, fact, economic theory, or common sense”*.

Ausgangspunkt war die Frage nach dem rechtlichen Eigentum des IP. Die Treas. Regs. zu Section 482 des US Internal Revenue Code besagen: *“The **legal owner** of intangible property pursuant to the intellectual property law of the relevant jurisdiction, or the holder of rights constituting an intangible property pursuant to contractual terms (such as the terms of a license) or other legal provision, will be considered the sole owner of the respective intangible property for purposes of this section unless such ownership is inconsistent with the **economic substance** of the underlying transactions.”*

Das Gericht befand, dass Coke US eine *«consistent strategy for protection of its «crown jewels» - centralizing ownership of all intangible assets under the US parent to ensure protection under US law»* verfolgt habe und damit der rechtliche Eigentümer des gesamten werthaltigen IPs sei. Den Intercompany-Verträgen sei nichts Gegenteiliges zu entnehmen bzw. bestätige sogar die Position des IRS.

Das Gericht befand weiterhin, dass auch wirtschaftlich Coke US das werthaltige IP zuzurechnen sei: die Supply Points seien lediglich *“cash boxes”* die keine effektive Kontrolle über die Kosten und Aktivitäten der ServCos für die Entwicklung von Marketing-IP hätten.



# Kostenumlagen

# OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien bieten eine umfassende Anleitung für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (1979/1995 erstellt; **wichtige Aktualisierungen 2010, 2014, 2015, 2017; neu veröffentlicht im Januar 2022**)

- I. Das Arm's Length-Prinzip
  - II. Traditionelle transaktionsbezogene Methoden
  - III. Gewinnmethoden
  - IV. Administrative Ansätze
  - V. Dokumentation
  - VI. Immaterialgüter
  - VII. Gruppeninterne Dienstleistungen
  - VIII. Kostenumlagen
  - IX. Unternehmensumstrukturierungen**
  - X. Finanzierungen
- Anhänge



Die meisten Länder befolgen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien, auch wenn sie nicht Mitglied der OECD sind; größere Ausnahmen in Entwicklungs- und BRIC-Ländern

# Kostenumlagen („Cost Contribution Arrangement“ (CCA)) - Definition

Vertragliche Vereinbarung zur **Aufteilung von** Beiträgen und Risiken im Zusammenhang mit der **gemeinsamen** Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Gütern, Sachgütern oder Dienstleistungen mit **direktem Nutzen** für jedes beteiligte Unternehmen

- Vertragliche Vereinbarung, keine separate Einheit oder fester Geschäftssitz
- Der verhältnismässige Anteil an den Beiträgen basiert auf dem verhältnismässigen Anteil an den Leistungen
- Gegenseitiger Nutzen
- Entwicklung CCA (zukünftiger Nutzen) und Service CCA (aktueller Nutzen)

**Beispiel:** Die MNE-Gruppe stellt ihre Produkte in drei Unternehmen her, die jeweils Produktionsstätten betreiben und über ein eigenes F&E-Team verfügen. Unternehmen gehen CCA ein, um ihre Produktionsprozesse zu verbessern, ihr Know-how zu bündeln und Risiken zu teilen. Jedes Unternehmen erhält Rechte an den Ergebnissen der gemeinsamen Projekte.

## CCA-Teilnehmer

- Muss in der Lage sein, Entscheidungen über das Eingehen von Risiken und die Reaktion auf die damit verbundenen Risiken zu treffen, und diese auch tatsächlich umsetzen können.
- Kein Teilnehmer, wenn keine Kontrolle über bestimmte, im Rahmen der CCA übernommene Risiken ausübt und nicht über die finanzielle Kapazität zur Übernahme dieser Risiken verfügt

## Arten von CCAs

- Entwicklung CCA (zukünftiger Nutzen)
  - Gemeinsame Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Gütern oder Sachanlagen
  - Jeder Teilnehmer hat Anspruch auf Rechte an entwickelten Vermögenswerten
- Dienstleistung CCA (laufende Leistungen/Nutzen)

# Beispiel

Entwicklungskosten 100 Mio. Euro pro Jahr für 5 Jahre (finanziert durch Unternehmen X)

Immaterialgut wird über Zeitraum von 5 Jahren entwickelt; danach werthaltig für 10 Jahre

Erwartete globale Gewinne 750 MUSD pro Jahr (Jahre 6-15)

Unternehmen X: Finanzierung

Unternehmen Y: bringt vorhandene immaterielle Güter ein und führt alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit immateriellen Gütern aus

CCA sieht Folgendes vor

- Unternehmen Y - Exklusivrechte in Land Y (voraussichtlich 320 MUSD pro Jahr)
- Unternehmen X - Exklusivrechte für den Rest der Welt (voraussichtlich 430 MUSD pro Jahr)

Unternehmen X

**CCA**

Unternehmen Y

Prüfung durch die Steuerbehörde des Landes Y

- Unternehmen X - risikobereinigte Rendite auf seine Finanzierung – 110 MUSD pro Jahr
- Daher ist eine Ausgleichszahlung von Unternehmen X an Unternehmen Y in Höhe des Barwerts von 320 MUSD pro Jahr für die Jahre 6 bis 15 erforderlich.



Copyright © 1997 United Feature Syndicate, Inc.  
Redistribution in whole or in part prohibited



# Back-up

---

# Literatur-/Quellenhinweise

Europäische Kommission, Study on the Application of Economic Valuation Techniques for Determining Transfer Prices of Cross Border Transactions between Members of Multinational Enterprise Groups in EU, 2016

OECD TP Guidelines für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2022

Vereinte Nationen, Practical Manual on Transfer Pricing for developing Countries (2021)

Hickmann, Arm's length principle mutations: control of risk in the OECD guidelines and variations in practice, in: MNE Tax, January 2021

Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft, Immaterielle Vermögenswerte – ausgewählte Fragestellungen aus Sicht der unternehmerischen Praxis und der Wissenschaft, in: Die Unternehmensbesteuerung 9/2017

Greinert/Overesch/Stoltenberg/Streibel/Wenisch/Wilmanns, Folgen der DEMPE-Konzeption für die steuerliche Erfolgsabgrenzung bei der Nutzung von immateriellen Werten, in: Die Unternehmensbesteuerung 9/2020

Armitrage/Schafroth/Stevens/Rosenbloom, Coke Concentrate: A Recipe for Understanding the IRS's Biggest Win in 40 Years, in: International Transfer Pricing Journal, March / April 2021, S. 87 ff.

[www.tpcases.com](http://www.tpcases.com)

---

## Case Study - Facts

**Medical Group** is a Swiss based Group with global presence and selling medical diagnostic equipment, such as MRI machines used in hospitals. On 1 January 2024, Medical Group acquired Health Group, a Dutch Group specialized in CT machines, founded in the Netherlands.

**Health Group** has 500 employees and serves customers in various European countries. It operates through three production entities based in the Netherlands (Health BV), Germany (Health GmbH) and France (Health SA) and sales units in various countries. Production entities specialize in specific CT machines, perform R&D and own various types of technological IP. The technology consists of hardware and software elements, including patented and non-patented know-how.

Medical Group has a strong global market presence in the sales of medical diagnostic equipment such as MRI machines but is underrepresented in the segment of CT machines. It was considered that the acquisition of the Health Group is the most efficient and quickest way of building up the CT machine business using Medical Group's distribution network and Health Group superior technology and products. Accordingly, Medical Group expects growth rates for the CT machine business of more than 10%-40% per year for the first 5 years.

The Medical Group has a policy to **centralize its IP** in one central IP-holding company in Switzerland Medical IP Ltd. (**Central License Model**). It is therefore intended that the technology owned by the Health Group companies will be transferred to Medical IP Ltd. within a few months after the acquisition.

Medical Group estimates that the integration of the CT machine technology will allow to reduce R&D costs related to its development by 20%, mainly due to superior project management by specialized R&D managers of Medical IP Ltd., as well as substantial synergies with other projects managed and contracted by Medical IP Ltd.

Following the transfer of the IP, the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of the IP will be performed by Medical IP Ltd. The former Health Group companies will continue to manufacture and distribute the CT machines, using their current sales channels work and the Medical Group sales units. They will also continue to perform the strategic management for the CT machines business and keep specific production know-how.

The Health Group production entities will continue to perform R&D work, but as contract R&D work for Medical IP Ltd. Going forward, they will be paying a license fee to Medical IP Ltd. for the use of the IP and will be remunerated by Medical IP Ltd. for its contract R&D work.

The Health Group production entities will sell the finished products either directly to domestic customers or to Medical Group sales units. Health GmbH also sells certain components to Health SA.

---

## Case Study - Talking Points

**Please advise Medical Group on tax efficient and compliant transfer pricing IP business model regarding the Health Group technological IP:**

1. Do OECD TP Guidelines allow centralization of technology?
2. What are reasons to centralize technology from viewpoint of Medical IP Ltd.?
3. What methods are applicable to evaluate technology? Would a cost-based method be appropriate? Could the price be determined based on the purchase price allocation (PPA) made by Medical Group for accounting purposes after the acquisition? Which IP valuation methods are recommended by OECD Transfer Pricing Guidelines?
4. The growth rates for the CT machines business expected by Medical Group vary significantly. Please list ways to mitigate the exposure that the IP value is either far too high or too low depending on how revenues develop.
5. What methods are applicable to determine license rate?
6. Medical IP Ltd. intends to set the license rate for the CT machines technology by reference to publicly available information on license rates applied in uncontrolled transactions. What characteristics of the IP need to be considered to assess the comparability of the intercompany transaction compared to the uncontrolled transactions?
7. How shall Contract R&D work be remunerated?
8. Dutch tax authorities are questioning the transfer of the IP between Health BV and Medical IP Ltd., claiming that Medical IP Ltd. is only a “shell” company. What is required by Medical IP Ltd. to be entitled to intangible related return?

**ABB**