

9 | 2017 Die Unternehmensbesteuerung

Dr. Reimar Pinkernell

- 497** **Beschränkte Steuerpflicht bei Vergütungen für Software und Datenbanken (Entwurf eines BMF-Schreibens vom 17.05.2017)**

Manuel Brühl/Dr. Martin Weiss

- 510** **Korrespondenzprinzipien und verdeckte Gewinnausschüttung – Zugleich Anmerkung zum Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 24.04.2017 – 10 V 1044/17**

Sebastian Krüger/Tobias Bakeberg

- 523** **Neues zu gleichgerichteten Interessen beim Unternehmenskauf – Zugleich Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 22.11.2016 – I R 30/15**

Prof. Dr. Ludwig M. Bauer

- 529** **Wie profitieren Unternehmen von der Anhebung der GWG-Wertgrenzen? – Auswirkungen neuer GWG-Wertgrenzen auf Rechnungslegung, Steuerbelastung und sonstige Pflichten**

Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft

- 537** **Immaterielle Vermögenswerte – ausgewählte Fragestellungen aus Sicht der unternehmerischen Praxis und der Wissenschaft**

Prof. Dr. Gerhard Kraft/Dr. Guido Staccioli

- 543** **Die italienische Entstrickungsbesteuerung im Systemvergleich mit den deutschen Entstrickungsregeln im Spannungsfeld von ATAD und EuGH-Judikatur**

Immaterielle Vermögenswerte – ausgewählte Fragestellungen aus Sicht der unternehmerischen Praxis und der Wissenschaft

Vom Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft*

Im Rahmen des OECD BEPS Projekts sind verrechnungspreisrelevante Fragestellungen zu immateriellen Vermögenswerten ein Schwerpunktthema. Die entsprechenden Änderungen der OECD Verrechnungspreisrichtlinien können erhebliche Auswirkungen auf Unternehmen haben. Der Beitrag gibt einen Problemaufriss der zentralen Fragestellungen aus Sicht der Praxis und Wissenschaft und leistet eine erste Bestandsaufnahme.

1. Einführung

Am 10.07.2017 hat die OECD eine umfassend überarbeitete Version ihrer Verrechnungspreisrichtlinien (im Folgenden: OECD-Leitlinien)¹ veröffentlicht. Die Überarbeitung umfasst im Wesentlichen die durch den Rat der OECD in den Jahren 2016 und 2017 genehmigten Änderungen durch die Einarbeitung der verrechnungspreisrelevanten Ergebnisse der Aktionspunkte aus dem OECD BEPS-Projekt.² Die Änderungen in den überarbeiteten OECD-Leitlinien betreffen allgemein die Kapitel I und II, sowie die nachfolgenden Kapitel zu speziellen Themen: das Kapitel IV zu Safe Harbor Rules, das Kapitel V zu Dokumentation, das Kapitel VI zu Intangibles, das Kapitel VII zu Low Value-Adding Intra-group Services, das Kapitel VIII zu Cost Contribution Arrangements und das Kapitel IX zu Business Restructurings. Die Überarbeitung der OECD-Leitlinien im Rahmen des BEPS-Projekts ist mit dem erreichten Stand noch nicht abgeschlossen. Es liegen z. B. aktuelle Diskussionsentwürfe zu den Themen Hard-to-value-Intangibles (HTVI)³ und Profit Split⁴ vor.

Das Ziel des Beitrages besteht darin, einen Problemaufriss zentraler Fragestellungen im Zusammenhang mit der verrechnungspreistechnischen Behandlung von immateriellen Vermögenswerten zu geben und eine erste Bestandsaufnahme zu leisten.⁵ Dementsprechend gliedern sich die nachfolgenden

Ausführungen wie folgt: Zunächst wird in Abschnitt 2 hinterfragt, welche Vorstellungen zur organisatorischen Zuordnung von Intangibles in Konzernen den Leitlinien zugrunde liegen und ob diese zur gängigen Unternehmenspraxis passen. Im dritten Abschnitt werden die Definition und Identifikation von Intangibles, die Zuordnung von Intangibles auf Konzernunternehmen sowie die Bestimmung einer adäquaten fremdüblichen Vergütung thematisiert. Abschnitt 4 beschließt den Beitrag mit einer Zusammenfassung.

2. Formen der organisatorischen Zuordnung von Intangibles

Die OECD-Leitlinien lassen darauf schließen, dass eine dezentrale Verantwortlichkeit für Intangibles als Referenzpunkt für die regulatorischen Überlegungen herangezogen wurde. Insofern ist davon auszugehen, dass die OECD standardmäßig zentrale IP-Modelle kritisch in dem Sinne hinterfragen will, wo die entsprechende Funktion tatsächlich und nicht nur rechtlich ausgeübt wird. Dies steht im Kontrast zu der vorherrschenden Praxis multinationaler Konzerne (*multinational enterprises, MNE*). Diese streben häufig eine Zentralisierung von Entwicklungsmanagement sowie der betriebswirtschaftlichen Steuerung, organisatorischen Verwaltung und der Erfolgskontrolle im Zusammenhang mit Intangibles an. Angesichts des soeben aufgezeigten Auffassungsunterschieds und angesichts der Änderungen in Kapitel VIII, mit denen die OECD erhebliche Änderungen zum Cost Contribution Arrangements (CCAs)-Konzept einführen will⁶, ist fraglich, welche praktikablen Optionen für MNEs verbleiben, um die Nutzung von Intangibles effizient zu strukturieren: Einerseits müssen die Anforderungen der OECD-Leitlinien erfüllt werden und andererseits muss das Risiko einer Doppelbesteuerung vermieden werden.

Grundsätzlich sind für die konzerninterne Organisation des Managements von Intangibles drei Konstellationen idealtypisch denkbar: (i) Zentralisierung von Intangibles, (ii) Dezentralisierung von Intangibles oder (iii) Nutzung von Cost Contribution Arrangements.

- i. Häufig zentralisieren MNE ihre Intangibles. Sofern bereits existierende Intangibles in Konzernunternehmen eingebracht werden, sind diese zu bewerten und entsprechend zu vergüten.⁷ Für den Fall, dass die Intangibles an verbundene Unternehmen lizenziert werden, müssen fremdüb-

* Arbeitskreis Verrechnungspreise bei der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., Köln/Berlin. Eine Liste der Mitglieder findet sich unter <https://www.schmalenbach.org/index.php/arbeitskreise/finanz-und-rechnungswesen-steuern/verrechnungspreise>.

1 OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

2 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), OECD (2014), Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.

3 Tz. 6.181 ff OECD-Leitlinien 2017; OECD (2017), Public Discussion Draft, Implementation Guidance on Hard-to-Value Intangibles, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/oecd-releases-a-discussion-draft-on-the-implementation-guidance-on-hard-to-value-intangibles.htm> (letzter Zugriff: 13.07.2017).

4 OECD (2017), Public Discussion Draft, Revised Guidance on Profit Splits, <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-transactional-profit-splits.htm> (letzter Zugriff: 13.07.2017).

5 Der Begriff Intangibles wird im Weiteren synonym verwendet. Zu einer formalen Begriffsdefinition siehe Abschnitt 3.

6 Die Änderungen hierzu sind in den aktuellen Arbeiten der OECD zu den Aktionspunkten 8 bis 10 ebenfalls fertig gestellt, werden an dieser Stelle jedoch nicht weiter vertieft.

7 Dies kann zu Fragestellungen im Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung führen.

liche Lizenzsätze bestimmt werden. Sofern die Intangibles im Rahmen von Auftragsforschungstätigkeiten entwickelt werden, sind wiederum die Funktions- und Risikozuordnung und die entsprechende Vergütung zu thematisieren. Es stellt sich zudem die Frage, wie die Risikokontrolle ausgeübt werden kann.

Die Zentralisierung von Intangibles innerhalb eines Konzerns ist aus operativer Sicht erwünscht, um zum Beispiel Forschungs- und Entwicklungs- (F&E-)Aktivitäten zu kontrollieren und Synergien zu nutzen. Darüber hinaus sind F&E-Projekte regelmäßig globale Projekte, an denen Mitarbeiter aus mehreren Standorten mitwirken. Ein weiterer Grund für die Zentralisierung von Intangibles kann der zentrale Schutz von Patenten und Marken sein.

- ii. Bei einer Dezentralisierung von Intangibles wird jedes Konzernunternehmen eigene erworbene und hergestellte Intangibles im Leistungserstellungsprozess einsetzen. Sofern diese Intangibles auch von anderen verbundenen Unternehmen genutzt werden sollen, sind fremdübliche Lizenzsätze zu bestimmen.

Problematisch bei einer Dezentralisierung ist der einhergehende administrative Aufwand. Zum einen müssen Transaktionen, bei denen ein Intangible involviert ist, laufend identifiziert und auf die Angemessenheit der Preissetzung hin analysiert werden. Zum anderen potenziert sich der zugehörige Dokumentationsaufwand.⁸

- iii. Sofern sich Konzernunternehmen im Rahmen von CCAs zusammenschließen, stellt sich die Frage, ob eine unterschiedliche Behandlung in Bezug auf die Vergütung bzw. die Zuordnung von Erträgen aus den Transaktionen mit Intangibles erfolgen kann. M.a.W., ist fraglich, ob auch „bloße“ Cash Boxes an einem CCA teilnehmen können.⁹

Die gemachten Ausführungen geben Hinweise darauf, welche Gründe für welche organisatorische Zuordnung von Intangibles im MNE sprechen. Als zentrale Forschungsfrage für den vorliegenden Beitrag ergibt sich somit:

Welche Auswirkungen haben die modifizierten OECD-Leitlinien auf die vorgenannten Organisationsmodelle? Im Hinblick auf F&E-Tätigkeiten ergibt sich im Besonderen die Frage, ob die Fortführung „klassischer“ Auftragsforschung noch möglich ist?

3. Analyse der modifizierten OECD-Leitlinien vom 10.07.2017

3.1. Identifikation von Intangibles gemäß der neuen Definition für Verrechnungspreiszwecke

Die neugefaßten OECD-Leitlinien enthalten in Abschnitt A, Tz. 6.6 eine Definition des Begriffs Intangible für Verrechnungspreiszwecke. Ein Intangible ist demnach¹⁰

- ein Vermögensgegenstand ohne physische Substanz, der auch kein finanzielles Wirtschaftsgut ist,
- der geeignet ist,
 - im Eigentum einer (juristischen) Person zu stehen oder
 - zum Zwecke der Nutzung im Rahmen einer Geschäftsbeziehung kontrolliert zu werden und
- dessen Nutzung oder Übertragung unter vergleichbaren Umständen zwischen fremden Dritten vergütet würde.¹¹

Neben der positiven Abgrenzung eines Intangibles und einem korrespondierenden Beispielskatalog in den Tz. 6.19 bis 6.23 und 6.24 bis 6.25 des Kapitels VI, enthalten die neu gefassten Leitlinien auch einige Negativbeispiele in 6.24 und 6.27 bis 6.31. Zu den Negativbeispielen gehören unter anderem Standortvorteile und Synergien („Market Specific Characteristics“¹² zumindest im Grundsatz eine „Assembled Workforce“¹³ sowie „Group Synergies“).¹⁴

Die Negativabgrenzung der vorgenannten Beispiele ist gemäß der o. g. Definition folgerichtig.¹⁵ Allerdings steht die Definition zum Teil in deutlichem Kontrast zu den Standpunkten verschiedener lokaler Finanzverwaltungen. Im UN Transfer Pricing Manual¹⁶ werden z. B. „Market Specific Characteristics“ nicht durch eine Negativabgrenzung von den Intangibles ausgeschlossen. Insbesondere die Finanzverwaltungen von Indien und China nutzen dies und sehen „Market Specific Characteristics“, wie z. B. „Location Specific Advantages“, sehr wohl als Intangibles an.¹⁷ Die in den OECD-Leitlinien vorgenommene Verneinung der Intangible-Eigenschaft für Standortvorteile wirkt zunächst wie eine Ablehnung insbesondere der Einschätzung von Indien und China, die u. a. die „Location Specific Advantages“ aber auch den Markt und die Möglichkeit, in diesem tätig zu werden, als Intangible gewertet

¹⁰ Vgl. auch die ähnlich lautende Definition nach IAS 38.8.

¹¹ Vgl. OECD-Leitlinien, Tz. 6.6: "(...) the word "intangible" is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances."

¹² Vgl. Tz. 6.31 OECD-Leitlinien.

¹³ Vgl. Tz. 1.152 ff. OECD-Leitlinien.

¹⁴ Vgl. Tz. 6.30 OECD-Leitlinien.

¹⁵ So auch: Lagarden, IWB 2014, S. 719, 721.

¹⁶ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York 2017, abrufbar unter: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf> (letzter Zugriff: 13.07.2017).

¹⁷ Vgl. auch Kroppen/Rasch, IWB 2015, S. 828, 830.

⁸ Vgl. Chwolka/Martini/Simons, BuR 2010, S. 113, 115 zu einer modelltheoretischen Analyse verhandelter Verrechnungspreise unter Vernachlässigung steuerlicher Aspekte. Hier ist die Dezentralisierung der Verrechnungspreisbestimmung, aber nicht der IP-Verwaltung optimal.

⁹ Beispiel 4 des Abschnitts zu „Cost Contribution Arrangements“ im Bericht zu den Aktionspunkten 8 bis 10 korreliert mit Beispiel 6 im Abschnitt zu Intangibles. Demnach sind der rein finanzierenden Gesellschaft nicht (automatisch) die Gewinne aus den Transaktionen mit Intangibles zuzurechnen.

haben. Allerdings werden auch in den OECD-Leitlinien marktspezifische Eigenschaften, wie niedrige Lohnkosten, Kundennähe, vorteilhafte Wetterbedingungen u. ä., als Vergleichbarkeitsfaktoren bei der Bestimmung des Verrechnungspreises aufgeführt. Diese Berücksichtigung bedeutet jedoch, dass ein betroffener Staat, z. B. China, fordern kann, dass für Transaktionen, die sich die angesprochenen Eigenschaften zu Nutze machen, ein entsprechend höheres Entgelt vereinbart wird. Damit wird ökonomisch ein ähnliches Ergebnis hergestellt wie für originäre Intangibles.

Unabhängig von dieser Sonderbetrachtung durch einzelne Staaten, ist nunmehr eindeutig definiert, dass Standortvorteile sich nicht als Intangibles qualifizieren, da sie weder einen juristischen Eigentümer haben, noch von einem Transaktionspartner kontrolliert werden können. Dies ist auch ökonomisch gerechtfertigt, da ein einzelner Anbieter im Markt regelmäßig nicht in der Lage ist, andere Anbieter von der Nutzung der Standortvorteile auszuschließen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn Standortvorteile zu Intangibles erstarken, weil sie, wie im Fall zahlenmäßig beschränkter Konzessionen, doch Ausschlusskraft besitzen. Letztlich ist eine derartige Konzession aber als Recht, das die Definitionsmerkmale erfüllt, und nicht als abstrakter Standortvorteil zu qualifizieren.

Eine trennscharfe Abgrenzung von Intangibles zum Geschäfts- oder Firmenwert (*Goodwill*) hält die OECD nicht für erforderlich (Tz. 6.28 OECD-Leitlinien). Abgrenzungskriterium zwischen Intangibles und Geschäfts- oder Firmenwert ist in Anlehnung an die Abgrenzung nach IFRS- oder handelsrechtlicher Praxis in erster Linie die Identifizierbarkeit des Intangibles, welche sich darin ausdrückt, dass ein Intangible separat übertragen werden kann oder dass Dritten die Nutzung aufgrund eines Rechtes versagt werden kann. *Goodwill* ist hingegen der Zusatzwert, der sich aus dem Zusammenspiel verschiedener Wirtschaftsgüter ergibt und der damit auch nur durch die einheitliche Übertragung aller bzw. mehrere der ihn tragenden Wirtschaftsgüter übertragen werden kann (ebensofalls Tz. 6.28 OECD-Leitlinien).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich durch eine für steuerrechtliche Zwecke sehr weite Definition der Intangibles durch die OECD eine ausufernde Auslegung zu subsumierender Sachverhalte ergeben könnte. Es besteht die Möglichkeit, dass vor allem Schwellen- und Entwicklungsländer versuchen werden, eine jeweils für sie günstige Auslegung zu erzielen, um Besteuerungssubstrat in den jeweiligen Ländern zu generieren.

3.2. Zuordnung von Intangibles

Im nächsten Schritt sind identifizierte Intangibles rechtlich oder tatsächlich Konzernunternehmen zuzuordnen. Das neue Kapitel VI sieht hierzu sechs Schritte (vgl. Tz. 6.34) vor, die bei der Zuordnung von Intangibles notwendig sind. Das rechtliche Eigentum am jeweiligen Intangible soll in diesem Zusammenhang als Ausgangspunkt für die Prüfung dienen, wem Erträge aus Transaktionen mit Intangibles zuzuordnen sind. Allerdings soll rechtliches Eigentum nicht zwangsläufig als notwendige Voraussetzung hierfür angesehen werden. Vielmehr soll die Ausübung der sog. DEMPE- (Development,

Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation) Aktivitäten ausschlaggebend für die Ertragszurechnung sein. Das bedeutet die Vergütung von Intangibles soll sich danach richten, in welcher Weise und in welchem Umfang die Transaktionspartner zur Entwicklung, Erhaltung, Verbesserung, Verwertung und zum Schutz des jeweiligen Intangibles beigetragen haben (Tz. 6.32, 6.50).

Dem rechtlichen Eigentümer soll demnach nicht ohne Weiteres eine Vergütung aus konzerninternen Transaktionen unter Verwendung von Intangibles zustehen (Tz. 6.42). Dabei soll auch die bloße Finanzierung von F&E-Aktivitäten ohne gleichzeitige Übernahme wichtiger Funktionen und der Kontrolle von Risiken nicht zu einem hohen Vergütungsanteil führen. Verdeutlicht wird dies u. a. durch Fallbeispiel 4 im Anhang zu Kapitel VI der OECD-Leitlinien.

Den OECD-Leitlinien zufolge sollen Erträge aus Intangibles hauptsächlich basierend auf einer aktiven Funktionsausübung und Risikokontrolle aufgeteilt werden. Insbesondere steht im Vordergrund, inwieweit die jeweiligen Transaktionspartner die transaktionsspezifischen Risiken kontrollieren können und ob sie über die Finanzkraft verfügen, die einzugehenden Risiken zu tragen. Fraglich ist hierbei, inwieweit unabhängige Unternehmen eine solche Trennung von Kontrolle und Eigentum handhaben würden. Gegebenenfalls ergibt sich aus der MNE-internen Aufgabenzuordnung bereits eine Einschränkung für die Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes.¹⁸ Insgesamt ist zu konstatieren, dass die wirtschaftliche Substanz einer Transaktion somit gegenüber der vertraglichen Vereinbarung in den Vordergrund gerückt wird.

Im Zusammenhang mit der geforderten Ausübung der Kontrolle über die einzugehenden Risiken besteht ein weiteres, praktisches Problem im Hinblick auf die Verrechnungspreisdokumentation, nämlich des Nachweises der Kontrollausübung. Wie bereits angeführt stellen verschiedene MNE-interne Konstellationen, bei denen eine Trennung von Kontrolle und Eigentum vorgesehen ist, die Einschlägigkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes in Frage. Trotz Berücksichtigung der vertraglichen Grundlagen hinsichtlich der Risikoaufteilung räumen die geänderten OECD-Leitlinien der beteiligten Finanzverwaltung das Recht ein, diese vertragliche Grundlage in Frage zu stellen. Das soll dann der Fall sein, wenn eine Diskrepanz zwischen der vertraglichen Risikoverteilung und dem wirtschaftlichen Gehalt besteht. Für die steuerliche Beurteilung soll faktisch nur das tatsächliche Verhalten entscheidend sein.¹⁹ Fraglich ist, wie das tatsächliche Verhalten, das die Risikoaufteilung und damit die Risikotragung widerspiegeln soll, überprüft werden kann. Eine solche Überprüfung setzt in vielen Fällen voraus, dass sich das Risiko manifestiert hat. Nur dann ist nachvollziehbar, wie sich derjenige, der das entsprechende Risiko übernommen hat, verhält und ob das Risiko tatsächlich getragen wird. Objektiv nachvollziehbare Kriterien für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Risikoallokationen sind somit schwer bestimmbar. Daraus darf jedoch nicht

¹⁸ So im Ergebnis auch: *Bärsch/Luckhaupt/Schulz*, Ubg 2014, S. 37, 42; *Lagarden*, IWB 2014, S. 719, 722.

¹⁹ Vgl. hierzu *Rasch*, ISR 2015, S. 310, 311.

abgeleitet werden, dass eine Beurteilung der Risikoallokation überhaupt nicht möglich ist. Demnach ist in jedem Einzelfall sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Seiten des Steuerpflichtigen sorgfältig zu überprüfen, ob die Risikoallokation von verbundenen Unternehmen denjenigen von unverbundenen Unternehmen entspricht.²⁰ Grundsätzlich ist allerdings zu hinterfragen, ob Kontrolle für die Zuordnung von Risiken ein tauglicher Anhaltspunkt sein kann.²¹

3.3. Bestimmung fremdüblicher Vergütung – Bewertungsmethoden

Abschließend ist nunmehr eine angemessene und akzeptable Vergütung zu bestimmen. Die Überlegungen der OECD zur Anwendung von Verrechnungspreismethoden ist dabei im Kontext mit der bereits behandelten Zuordnungsproblematik zu sehen. Mittels Verrechnungspreismethoden findet ausschließlich eine Vergütungszuordnung der Höhe und nicht dem Grunde nach statt. Alle an der Wertschöpfung beteiligten Unternehmen sollen eine Vergütung erhalten, die ihrem jeweiligen Anteil an der Leistungserbringung entspricht.²² Im Folgenden soll daher diskutiert werden, welche Bewertungsmethoden grundsätzlich anwendbar sind und wie bei der Anwendung von DCF-Bewertungsmethoden als Hilfsmittel objektive Korrektheit sichergestellt werden kann. Die Bestimmung von fremdüblichen Lizenzsätzen soll schließlich gesondert diskutiert werden, weil hier z. B. im Gegensatz zu sonstigen Transaktionen die Preisvergleichsmethode eine besondere Rolle spielt.

Bezüglich der Frage, welche Bewertungsmethoden grundsätzlich anwendbar sind, werden in den neuen OECD-Leitlinien die Preisvergleichs²³- und die Gewinnaufteilungsmethode²⁴ explizit genannt. Außerdem finden sich Verweise auf betriebswirtschaftliche Bewertungsmethoden, insbesondere solche, die sich an Discounted-Cash-Flow-(DCF)Methoden anlehnen.²⁵ Diese Bewertungsmethoden stellen keine eigenständigen Verrechnungspreismethoden dar, sondern dienen lediglich als Hilfsmittel, um fremdübliche Vergütungen zu identifizieren.²⁶ Dabei erkennt die OECD an, dass wirtschaftlich sinnvolle Aussagen unter Anwendung von komplexen Rechentechniken einer der jeweiligen Bewertungssituation angemessenen Auswahl verschiedener Parameter bedürfen.²⁷

Die Anwendung der Preisvergleichsmethode bleibt als Verkörperung des Fremdvergleichsgrundsatzes theoretisch auch in Bezug auf Intangibles die präferierte Methode. Allerdings gelten laut OECD auch hier die strengen Vergleichbarkeitsanforderungen der allgemeinen Kapitel I-III (Tz. 6.146 OECD-Leitlinien). Darüber hinaus werden im Kapitel VI weitere umfangreiche Vergleichbarkeitsanforderungen aufgelistet, die

spezifisch für Intangibles zur Anwendung kommen sollen. So kann gemäß Tz. 6.116 OECD-Leitlinien ein Vergleichspreis nur herangezogen werden, wenn die konzerninterne und die unkontrollierte Transaktion Intangibles mit zumindest ähnlichem Gewinnpotenzial betreffen. Dazu müssen laut Vorstellung der OECD die wesentlichen wertbegründenden Faktoren der verglichenen Transaktionen tatsächlich vergleichbar sein. Die Vergleichbarkeit wesentlicher wertbegründender Faktoren erstreckt sich nämlich z. B. auf die Frage, ob ein exklusives oder ein nicht-exklusives Nutzungsrecht übertragen oder überlassen wird (Tz. 6.118 OECD-Leitlinien), die Frage des Bestehens und der Restdauer des rechtlichen Schutzes des Intangibles (Tz. 6.119 OECD-Leitlinien), die Frage der geographischen Reichweite des Schutzrechts (Tz. 6.120 OECD-Leitlinien), die wirtschaftliche Lebensdauer des Intangibles (Tz. 6.121 f. OECD-Leitlinien), die Frage nach dem Fertigstellungsgrad des betreffenden Intangibles Tz. 6.123 f. OECD-Leitlinien, die Frage, wem in Zukunft bzw. im Rahmen der Nutzung des Intangibles gemachte Verbesserungen zustehen und wer zur Weiterentwicklung berechtigt ist (Tz. 6.125 f. OECD-Leitlinien) und schließlich die erwartete Höhe der zukünftigen Vorteile aus der Nutzung des Intangibles (Tz. 6.127 OECD-Leitlinien). Außerdem sind stets die Verteilung der das Intangible betreffenden Risiken (bspw. das Risiko der weiteren Entwicklung, das Risiko eines Wertverlustes, das Risiko von Rechtsverletzungen, das Rechtsverteidigungsrisiko, das aus dem Intangibles resultierende Produkthaftungsrisiko) und die im Rahmen der jeweiligen Intangible Transaktion (Tz. 6.128 OECD-Leitlinien) sowie die den Parteien jeweils offenstehenden Handlungsalternativen zu beachten (Tz. 6.111 OECD-Leitlinien). Faktisch dürften der Anwendung der Preisvergleichsmethode damit in der Praxis enge Grenzen gesetzt sein, auch wenn laut OECD Anpassungsrechnungen zur Ableitung von Verrechnungspreisen aus eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichspreisen zulässig sind.

Einfache Intangibles, deren Entwicklung nicht mit wesentlichen Erfolgsrisiken verbunden sind, weil sie z. B. eine geringfügige Weiterentwicklung bestehender Intangibles sind, können gegebenenfalls nach der Kostenaufschlagsmethode bewertet werden. Als Beispiel hierfür nennt die OECD eine unternehmensintern erstellte und auch nur unternehmensintern eingesetzte Softwarelösung (Tz. 6.143 OECD-Leitlinien).

Sofern die Ermittlung von Vergleichswerten aufgrund der Einzigartigkeit der transaktionsgegenständlichen Intangibles ausscheidet, ist damit in aller Regel die Gewinnaufteilungsmethode anzuwenden. Dabei ergibt sich die Notwendigkeit, einen adäquaten Verteilungsschlüssel zu bestimmen, was die OECD derzeit noch offenlässt.²⁸ Eine theoretisch unanfechtbare Lösung existiert hierzu nicht, da die Gewinnbeiträge aufgrund von Synergien nicht isoliert werden können.²⁹

20 Vgl. hierzu *Rasch*, *ISR* 2015, S. 310, 313.

21 So auch *Schön*, *StuW* 2015, S. 69, 87.

22 Vgl. *Roeder/Fellner*, *ISR* 2014, S. 428, 434; *Bärsch/Luckhaupt/Schulz*, *Ubg* 2014, S. 37, 46.

23 Vgl. Tz. 6.146 OECD-Leitlinien.

24 Vgl. Tz. 6.148 OECD-Leitlinien.

25 Vgl. Tz. 6.153 ff. OECD-Leitlinien.

26 Vgl. Tz. 6.153 OECD-Leitlinien.

27 Vgl. Tz. 6.155 OECD-Leitlinien; *Roeder/Fellner*, *ISR* 2014, S. 428, 434.

28 Abzuwarten bleibt hier die weitere Überarbeitung der OECD-Leitlinien zum Thema Profit Split, vgl. Fußnote 4.

29 Vgl. *Alchian/Demsetz*, *AER* 1972, S. 777, die zeigen, dass für Funktionen echter Teamproduktion konstitutiv ist, dass die Kreuzableitung gerade nicht verschwindet. Folglich kann der Anteil der Kooperation, der sich als echte Synergie ergibt, nur nach Konventionen aufgeteilt werden. Diverse Aufteilungsregeln sind z. B. im Rahmen der Kostenabweichungsanalyse entwickelt worden, vgl. z. B. *Kloock/Bommes*, *krp* 1982, S. 225.

Bei Anwendung von Verfahren zur Bewertung von Intangibles nach der DCF-Methode ist der Wert eines Intangibles in hohem Maße davon abhängig, wie die Bewertungsparameter, also insbesondere die geschätzten Cashflows, die angenommenen Wachstumsraten, die Lebensdauer des Intangibles und der Diskontierungszinssatz abgeleitet werden. Zur Objektivierung einer solche Bewertung schlägt die OECD zunächst vor, dass der Steuerpflichtige stets alle der Bewertung zu Grunde liegenden Annahmen offenlegen und begründen muss, sodass die Finanzverwaltung die Möglichkeit hat, diese detailliert zu prüfen (Tz. 6.160 OECD-Leitlinien). Auch weist die OECD ausdrücklich darauf hin, dass die gesamte Bewertung oder zumindest die Bewertungsparameter möglichst aus Rechenwerken abgeleitet werden sollten, welche für nicht-steuerliche Zwecke erstellt wurden (Management Reporting, Purchase Price Allocation o.ä.). Die OECD geht hier ausdrücklich davon aus, dass Bewertungen, die für nicht-steuerliche Zwecke erstellt wurden, per se zuverlässiger sind, als Bewertungen, welche ausschließlich zur Verrechnungspreisbestimmung erstellt wurden (Tz. 6.164 OECD-Leitlinien). Schließlich schlägt die OECD auch vor, Annahmen möglichst auf Basis von objektiven Marktdaten zu begründen. So soll beispielsweise die angenommene Wachstumsrate möglichst aus den Wachstumserwartungen der Gesamtbranche abgeleitet werden (Tz. 6.169 OECD-Leitlinien).

Bei der Bestimmung fremdüblicher Lizenzen kommen grundsätzlich alle üblichen Verrechnungspreismethoden in Frage. Die Anwendung der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode, der Kostenaufschlagsmethode und der Transactional Net Margin Method (TNMM) setzt voraus, dass es sich bei den überlassenen Wirtschaftsgütern nicht um einzigartige Intangibles handelt und dass daher für vergleichbare Intangibles entweder unmittelbar Lizenzsätze beobachtet werden können oder sich aber zumindest die Margen vergleichbarer Lizenzgeber bestimmen lassen.

Sofern die Ermittlung von Vergleichswerten aufgrund der Einzigartigkeit der betroffenen Intangibles ausscheidet (wie dies oft bei Intangibles einer Unternehmensgruppe der Fall sein wird), ist dagegen stets eine zweiseitige Betrachtung unter Heranziehung des Rechtsgedankens der Gewinnaufteilungsmethode vorzunehmen. Wie in diesen Fällen allerdings ein Verteilungsschlüssel zu bestimmen ist, lässt die OECD bisher offen.

4. Zusammenfassung und Schluss

Der Beitrag verdeutlicht, dass die als Folge des BEPS-Projekts überarbeiteten OECD-Leitlinien bei Intangibles zu erheblichen Änderungen aus Verrechnungspreissicht führen können. Dabei ist unerheblich, ob man die Änderungen wie die OECD als ‚lediglich neue Interpretation‘ oder wie die Praxis ‚als grundsätzlichen Wandel in der Vorgehensweise‘ ansieht. Eine rückwirkende Anwendung auf offene Geschäftsjahre durch Finanzverwaltungen potenziert in jedem Fall die resultierenden Unsicherheiten.

Die vorgeschaltete Diskussion in Abschnitt 2 hat herausgearbeitet, dass die OECD-Leitlinien häufig von einer dezentralen organisatorischen Zuordnung hinsichtlich der Verantwort-

lichkeiten bei Intangibles ausgehen, während bei MNEs häufig eine Zentralisierung bei einem Entrepreneur anzutreffen ist. Leichte Übergänge zur Dezentralisierung finden sich, wenn produktbezogen mehrere Entrepreneure nebeneinander existieren. Oft werden zentralisierte Modelle angewandt, da sie sowohl operativ als auch für steuerliche Zwecke vergleichsweise einfach zu kontrollieren sind. Bei dezentralen Geschäftsmodellen, bei welchen mehrere Konzerneinheiten unter einem Modell grundsätzlich gleichberechtigter Zusammenarbeit oder unter Kombination unterschiedlicher Spezialisierungen gemeinsam Intangibles entwickeln, werden häufiger F&E-Pools eingesetzt. Auch in dezentralen Strukturen werden nach Möglichkeit Modelle vermieden, bei welchen Intangibles von verschiedenen Einheiten dezentral auf eigene Rechnung entwickelt, dann aber in verschiedenen Gesellschaften der Gruppe genutzt werden. Letztere sind vor allem steuerlich sehr angreifbar, da hier jeweils einzelfallbezogen die Anteile von eigenen und fremden Intangibles im Rahmen der Leistungserstellung ermittelt und anschließend fremdüblich vergütet werden müssen.

Im Abschnitt 3 wurde dann der Frage nachgegangen, welche Auswirkungen die neuen OECD-Leitlinien für die Organisationsmodelle für Intangibles der MNE haben werden. Hinsichtlich der Definition von Intangibles, die sich an die Definition nach IAS 38 anlehnt, kann vermutet werden, dass es sich um eine Ausweitung des Intangible-Begriffs handelt. Bezüglich der Zuordnung von Intangibles zu Konzernunternehmen ist zu hinterfragen, wie die Finanzverwaltungen zukünftig insbesondere das Konzept der Kontrolle von Risiken anwenden werden. Im Fokus könnten dabei die bislang häufigsten Modelle stehen, also (i) ein Entrepreneur beauftragt die anderen in den F&E-Prozess involvierten Konzerngesellschaften als Auftragsforscher und (ii) der F&E-Pool.

In den Fällen der Auftragsforschung dürfte die Entrepreneurstellung zentraler Diskussionsgegenstand sein, weil bestimmt werden muss, ob der die anderen Beteiligten auf Cost-plus-Basis vergütende Entrepreneur tatsächlich die Risiken des F&E-Prozesse kontrolliert bzw. steuert. Dazu könnte es nach den Vorstellungen der OECD notwendig sein, dass der potentielle Entrepreneur mit eigenen fachlich qualifizierten Mitarbeitern den F&E-Prozess leitend begleitet, dabei laufend über die Tätigkeiten und Zwischenergebnisse seiner Auftragsforscher im Bilde ist, periodisch über die Weiterführung oder Beendigung der Entwicklungsprojekte auf Basis der erzielten Zwischenergebnisse entscheidet und auch darüber hinaus bei Abweichungen von der vorgegebenen Zielrichtung oder nicht vorhergesehenen Entwicklungen korrigierend eingreift.

In den Fällen des F&E-Pools könnte zukünftig verstärkt hinterfragt werden, ob tatsächlich alle Beteiligten wesentliche Beiträge zum eigentlichen F&E-Prozess liefern oder ob sie sich lediglich als Geldgeber beteiligen. Sowohl die klassische Auftragsforschung als auch F&E-Pools könnten demnach in Zukunft wohl nur noch unter restriktiveren Voraussetzungen fortgeführt werden. Gesellschaften, welche zwar nicht auf eigenes Risiko (Cost-plus Vergütung), jedoch weitgehend unter eigener Regie Intangibles entwickeln, könnten sich in Zukunft vermehrt Anfechtungen ihres Geschäftsmodells und der daraus resultierenden Cost-plus Vergütung ausgesetzt sehen. Hier

könnten Finanzverwaltungen, gestützt auf die neuen OECD-Leitlinien, eine zusätzliche Beteiligung des Auftragsforschers am Ergebnis der F&E-Tätigkeiten zulasten eines nur unzureichend kontrollierenden Entrepreneurs einfordern. Gesellschaften, welche in einem F&E-Pool im wesentlichen F&E finanzieren, dabei aber keinen „fachlichen“ Beitrag zum Ziel des F&E-Pools leisten, könnten sich mit einer Negierung ihrer Pool-Beteiligung konfrontiert sehen.

Sollen diese Geschäftsmodelle aufrechterhalten werden, müssen MNEs daher zukünftig in der Lage sein, darzustellen, wer welchen Beitrag zum gruppeninternen F&E-Prozess leistet. Darüber hinaus ist klarzustellen, inwieweit eine als Entrepreneur agierende Gesellschaft mit eigenen Mitarbeitern eine operative Leitungsfunktion über den F&E-Prozess ausübt und die auf Ebene der Routinegesellschaften angesiedelten F&E-Teams kontrolliert.

Abschließend soll die Frage der finanziellen Auswirkungen für die Unternehmen betrachtet werden. Die Anforderungen der überarbeiteten OECD-Leitlinien erfordern einen steigenden Dokumentationsaufwand, wozu mehr Ressourcen notwendig sind. Darüber hinaus steigt für Unternehmen das Risiko der Doppelbesteuerung durch Aufteilung des Residualgewinns auf eine potentiell größere Anzahl von Konzerngesellschaften. Es ist zu erwarten, dass im Bereich der Intangibles die Anzahl der Verständigungsverfahren und Advance Pricing Agreements und der damit verbundene Aufwand erheblich ansteigen werden. Aufgrund dieser zusätzlich erforderlich werden Ressourcen darf von finanziellen Mehrbelastungen ausgegangen werden. Gleiches dürfte für die Finanzverwaltungen anzunehmen sein, die sowohl die umfangreicheren Dokumentationen der Unternehmen im Rahmen von Steuerprüfungen als auch vermehrte Verständigungsverfahren und Advance Pricing Agreements abarbeiten müssen.

Vor dem Hintergrund des positiven Anliegens des BEPS-Projektes, mehr supranationale Steuergerechtigkeit zu schaffen, ist wünschenswert, dass sowohl Finanzverwaltungen als auch Unternehmen die überarbeiteten OECD-Leitlinien mit Augenmaß anwenden. Es gilt, rechtswidrige Steuervermeidung zu verhindern, ohne betriebswirtschaftlich sinnvolle Geschäftsmodelle für Intangibles einzuzugrenzen.