

6. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Literatur

Arbeitsreis der Verrechnungspreise der Schmallenbach-Gesellschaft, Immaterielle Vermögenswerte – ausgewählte Fragestellungen aus Sicht der unternehmerischen Praxis und der Wissenschaft, Ubg 2017, 537; BÄRSCH/LUCKHAUPT/SCHULZ, Bestimmung Verrechnungspreise im Zusammenhang mit immateriellen Vermögenswerten, Ubg 2014, 37; BÄRSCH/QUILITZSCH/SCHULZ, Steuerliche Implikationen des Aktionsplans der OECD aus deutscher Sicht, ISR 2013, 358; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008, DStR 2008, 1945; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Klärung des Begriffs „Geschäftsbeziehung“ i.S. des § 1 AStG durch das BMF-Schreiben vom 12.1.2010, DStR 2010, 476; BAUMHOFF/GREINERT, Angemessene Lizenzsätze bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, Ubg 2009, 544; BAUMS, Ergebnisabhängige Preisvereinbarungen in Unternehmenskaufverträgen („earn-outs“), DB 1993, 1273; BEERMANN, Das neue BMF-Schreiben zur Namensnutzung im Konzern – Pflicht zur Lizenzierung?, BB 2017, 1431; BERNHARDT/VAN DER HAM/KLUGE, Die gesetzliche Preisanpassungsklausel im § 1 AStG – Bestimmung der Anpassungen der Höhe nach und weitere praktische Anwendungsprobleme, IStR 2008, 844; BERNHARDT/VAN DER HAM/KLUGE, Verrechnungspreismethoden – Weitergehende Anwendungsbereiche des hypothetischen Fremdvergleichs, Ubg 2009, 244; BEUCHERT, Entwicklungen im Verrechnungspreissystem der USA am Beispiel der Verfahren DHL, Glaxo und Xilinx – Modell für Deutschland?, IStR 2006, 605; BEYER/MACKENSTEDT, Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte (IDW S 5), WPg 2008, 338; BIRNBAUM/NIENTIMP, Namensnutzung im Konzern: Was bringt das BMF-Schreiben vom 07.04.2017?, DB 2017, 1673; BÖCKER, Internationale Lizenzen – Verrechnung nach Grund und Höhe, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Internationale Einkünfteabgrenzung, Köln 2003, S. 155; BORSTELL/PRICK, Grundsatzentscheidung zu anonymen Vergleichsdaten in der Prüfung von Verrechnungspreisen, IStR 1999, 304; DAWID/BITTNER/BARTH, OECD-Beispiele zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter – Fallbeispiele des OECD-Diskussionsentwurfs vom 16.9.2014, Verrechnungspreise BEPS-Aktion 8 der OECD, 33; DAWID/SCHWERDT/STUMPF, Verrechnungspreise für immateriell Wirtschaftsgüter – Überblick und Einschätzung des OECD-Papiers zum BEPS-Aktionspunkt 8, IWB 2014, 910; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis, IStR 2014, 45; DITZ/QUILITZSCH, Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – die Einführung einer Lizenzschranke in § 4j EStG, DStR 2017, 1561; DÜRRFELD/WINGENDORF, Lizenzierung von Markenrechten im Konzern, IStR 2005, 464; EIGELSHOVEN/EBERING SCHMIDTKE, Streitpunkt immaterielle Wirtschaftsgüter – Der OECD

Diskussionsentwurf vom 6.6.2012, IWB 2012, 487; ENGELN, Ex post-Informationen und Preisanpassungsklauseln – kritische Würdigung der OECD-Ausführungen zu schwer bewertbaren immateriellen Werten, IStR 2016, 146; FREUDENBERG/HOLINSKI/VON RÜDEN, Irrungen und Wirrungen bei der Zuordnung von Markeneigentum – Eine Annäherung an eine objektive Begriffsbestimmung, IWB 2016, 64; FREUDENBERG/STEIN/WESKAMP, Die Vertriebsfunktion in der Post BEPS Welt – Eine Analyse aus Sicht der Beraterpraxis, Ubg 2016, 603; FROTSCHER, Grundfragen der Funktionsverlagerung, FR 2008, 49; GREINERT, Die bilanzielle Behandlung von Marken, Lohmar/Köln 2002; GREINERT, Besonderheiten bei der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise im Fall der Übertragung und Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, RIW 2006, 449; GREINERT, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, in Schaumburg/Rödter (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform 2008, München 2007, S. 541; GREINERT/KARNATH, Valuation of intangibles in the world of BEPS, in les Nouvelles 2015, 213; GREINERT/KARNATH/SIEBING, Limits on Royalty Payments: How Germany Plans to Fight IP Boxes, TNI 2017, 997; GREINERT/METZNER, Entwicklung des Fremdvergleichsgrundsatzes, Ubg 2014, 307; GREINERT/METZNER, Die Bedeutung von Risiken bei der Ermittlung fremdüblicher Verrechnungspreise, Ubg 2015, 60; GROß, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how- und Computerprogrammlicenz-Verträgen, BB 1995, 885; GROß, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how- und Computerprogrammlicenz-Verträgen: 1996/1997, BB 1998, 1321; GROß, Anpassung der Ergebnisse von Verrechnungspreisen an die Wertschöpfung – Der G20/OECD-Abschlussbericht zu den Maßnahmen 8–10 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2016, 233; GRÜMMER, Markenlizenzen und Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, Bonner Bp-Nachrichten 2016, 13; HAARMANN, Die neue Lizenzschranke nach § 4j EStG, BB 2017, Heft 22, Umschlagteil I; HAAS, Funktionsverlagerungen nach dem Erlass der Funktionsverlagerungsverordnung, Ubg 2008, 517; HEIL/PUPETER, Lizenzschranke – Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG, BB 2017, 795; HOLINSKI/SCHWARZ/STEIN, Namensnutzung im Konzern – Implikationen für die Praxis durch die neue BFH-Rechtsprechung, Der Konzern 2016, 316; JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, Die Lizenzschranke nach § 4j EStG – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, IStR 2017, 593; KAMINSKI, Die Festlegung von Maßstäben zur internationalen Einkünftekorrektur durch § 1 Außensteuergesetz, StuW 2008, 337; KAMINSKI/STRUNK, Auswirkungen des BFH-Urteils vom 17.10.2001 auf die Verrechnungspreisbestimmung, IWB 2002, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, 55; KAMINSKI/STRUNK, Stellungnahme zum Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze–Funktionsverlagerungen“ des BMF vom 17.7.2009, RIW 2009, 706; KLEINEIDAM, Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter – Lizenzen, in Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, S. 103; KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, Köln 1972; KOCH, BEPS und Intangibles oder die Grenzen des

Fremdvergleichsgrundsatzes, IStR 2016, 881; KOHL/SCHILLING, Die Bewertung immaterieller Vermögenswerte gem. IDW ES 5, StuB 2007, 541; KROPPE, Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter unter BEPS, in: Besteuerung internationaler Unternehmen, Festschrift für Dieter Endres, hrsg. v. Lüdicke/Schnitger/Spengel, München 2016; KROPPE/EIGELSHOVEN, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise mit Hilfe des externen Betriebsvergleichs, IWB 2000, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, 1587; KROPPE/RASCH, Die Funktionsverlagerungsverordnung, IWB 2008, 547; KROPPE/RASCH, Funktionsverlagerung – Entwurf der Verwaltungsgrundsätze, IWB 2009, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, 2439; KRÜGER, Das „intangible“ als neuer Begriff in der Verrechnungspreisbestimmung – eine Einordnung nach Maßnahme 8 des BEPS-Aktionsplans, DStZ 2016, 64; KRÜGER, Immaterielle WG: Eine Einordnung zu den Ergebnissen der Final Reports zu den „hard-to-value intangibles“ (HTVI), ISR 2015, 430; KRÜGER, Namensnutzung im Konzern, Der Konzern 2017, 340; KUCKHOFF/SCHREIBER, Quo vadis Fremdvergleich?, IStR 1999, 513; NAUMANN/GROß, Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte – der OECD-Bericht zu Maßnahme 8 des BEPS Action Plan, IStR 2014, 906; METZNER, Risikoallokation im internationalen Konzern – Die Zuordnung und Vergütung von Risiken im Rahmen der Ermittlung fremdüblicher Verrechnungspreise, 2016; NIENTIMP/STEIN/HUNDEBECK, Immaterielle Werte in der Post-BEPS-Welt: Eine ertragsteuerliche und zollrechtliche Standortanalyse, DStR 2016, 2871; NIENTIMP/STEIN/SCHWARZ/HOLINSKI, Zuordnung und Vergütung immaterieller Werte in Betriebsstättenstrukturen, BB 2017, 407; OESTREICHER, Die (reformbedürftigen) Regelungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise in Fällen der Funktionsverlagerung, Ubg 2009, 80; PETER/SPOHN/HOGG, Preisanpassungsklauseln bei Funktionsverlagerungen nach deutschem sowie US-amerikanischem Steuerrecht, IStR 2008, 864; PEZZER, Verdeckte Gewinnausschüttung – Lizenzgebühr für Nutzung des Konzernnamens – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 9.8.2000 – I R 12/99, FR 2001, 248; PINKERNELL, OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt), FR 2013, 737; PORTNER, Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter – Grundsätze, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, S. 78; RASCH, Immaterielle Vermögenswerte, Risiko und Kontrolle – Plädoyer für eine restriktive Handhabung der Kriterien, ISR 2015, 310; RASCH/GREIL, Immaterielle Vermögenswerte: BEPS Action 8 hard-to-value intangibles: Diskussionsentwurf der OECD vom 4.6.2015 – Überblick und erste Stellungnahme; RAUPACH, Funktionsbezogene Systeme, in: Raupach (Hrsg.), Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen, Herne 1999, 143; RITZER/STANGL/KARNATH, Zur geplanten „Lizenzschranke“, Der Konzern 2017, 68; RITZER/STANGL/KARNATH, Update zur Lizenzschranke, Der Konzern 2017, 401; ROEDER, Base Erosion and Profit Shifting: Immaterielle Vermögenswerte und die OECD – Zusammenfassung des Arbeitsstands des Kapitels VI und

erste Analyse aus deutscher Sicht, ISR 2014, 428; ROEDER, Immaterielle Wirtschaftsgüter: Diskussionsentwurf zur Überarbeitung des Kapitels VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien – Ausgewählte Aspekte aus deutscher Sicht, ISR 2012, 70; ROEDER, Ökonomische Aspekte des hypothetischen Fremdvergleichs, Ubg 2008, 202; SCHAUMBURG, Anpassungsklausel, IStR 2009, 877; SCHMIDTKE, Maßnahme 8 des BEPS-Aktionsplans – Der Fremdvergleichsgrundsatz und BEPS, IStR 2015, 120; SCHMIDTKE/TILLMANN, Transfer Pricing News – Der 2. OECD Diskussionsentwurf immaterieller Wirtschaftsgüter, IWB 2013, 709; SCHMITT, Die Überlassung des Konzernnamens aus Sicht der Prüfungspraxis, IStR 2017, 311; SCHNEIDER/JUNIOR, Die Lizenzschranke – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG, DStR 2017, 417; SCHNORBERGER, Unzulässigkeit gewinnvergleichender Verrechnungspreismethoden in Deutschland?, IStR 1999, 523; SCHOLZ, Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2007, 521; SCHREIBER, Funktionsverlagerungen im Konzern – Neue Rechtsgrundlagen durch die Unternehmensteuerreform 2008, Ubg 2008, 433; STEIN/SCHWARZ/HOLINSKI, Funktionales Eigentum und Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte, DStR 2017, 118; STRUNK, Grenzüberschreitende Veräußerung immaterieller Wirtschaftsgüter, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Veräußerungsgewinne im Internationalen Steuerrecht, Köln 2004, S. 57; TODECSO/HARZ, BEPS und Mobility – mehr als steuerliche Herausforderungen, BB 2016, 2397; VAN LÜCK, Gesetzentwurf zur Einführung einer Lizenzschranke durch § 4j EStG – Verfassungsrechtliche und europarechtliche Herausforderungen, IStR 2017, 388; WASSERMAYER, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH – Inhalt und Auswirkungen, WPg 2002, 10; WASSERMAYER, Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG, DB 2007, 535; WEHNERT/STALBERG, Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, IStR 2002, 141; WELLING, Die Funktionsverlagerungssteuerung im Lichte der OECD-Äußerungen, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 985; WITTENDORFF, At Arm's Length – BEPS Actions 8–10: Birth of a New Arm's-Length Principle, Tax Notes International 2016, 331; WITTENDORFF, More black smoke from the OECD's chimney – Third draft on intangibles, Tax Notes International 2015, 167; ZECH, Funktionsverlagerung durch Zusammenlegung von Produkten und Vertrieb?, IStR 2009, 418.

a) Grundlagen

aa) Hintergrund der Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern

(1) Überblick und aktuelle Entwicklungen

Hintergrund. Immaterielle Wirtschaftsgüter stehen im Fokus der Fisci weltweit.¹ Sie können sehr hohe Werte aufweisen und für den Unternehmenserfolg maßgebend sein, gleichwohl werden selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter nur im Ausnahmefall bilanziert.² Im Übrigen gelten immaterielle Wirtschaftsgüter als besonders fungibel sowie schwer bewertbar und daher besonders geeignet für Steuerarbitrage.³ Vor diesem Hintergrund ergreifen die nationalen Finanzverwaltungen umfassende Maßnahmen, um die Besteuerung der im jeweiligen Land geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter sicherzustellen. Sowohl in den Fällen der Überlassung als auch denen der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter stellt sich die Frage nach der Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises. Spezielle gesetzliche Vorschriften für die Verrechnungspreisermittlung immaterieller Wirtschaftsgüter existieren nicht. Zur Konkretisierung des allgemein maßgebenden Fremdvergleichsgrundsatzes im Hinblick auf immaterielle Wirtschaftsgüter kamen in der Vergangenheit insbesondere Rz. 5 VWG 1983 sowie Kapitel VI der OECD-Leitlinien 2010 in Betracht, die beide jedoch recht knapp ausgefallen sind und insofern die gebotene Tiefe der Erörterung vermissen lassen.

OECD-Projekt zur Neufassung des Kapitels VI. Vor diesem Hintergrund und angesichts der zunehmenden Bedeutung von Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter hat sich die OECD im Jahr 2010 entschlossen, ein neues Projekt „on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles“ zu starten, das zwischenzeitlich zu einer grundlegenden Überarbeitung und Ergänzung von Kapitel VI der OECD-Leitlinien geführt hat.⁴ Die Neufassung von Kapitel VI wurde von der Working Party Nr. 6 des OECD Committee on Fiscal Affairs⁵ initiiert, welche am 25.11.2011 zunächst ein Scoping Paper veröffentlichte. Am 6.6.2012 wurde sodann ein entsprechender „Discussion Draft – Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of

1 Vgl. etwa die Begründung der Bundesregierung zur Änderung von § 1 Abs. 3 AStG im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, abgedruckt in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, S. 296.

2 Bis zur Einführung des BilMoG galt ein generelles Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter gem. § 248 Abs. 2 HGB. Nunmehr ist – in Anlehnung an die Regelungen von IAS 38 – deren Aktivierung unter eingeschränkten Voraussetzungen möglich, vgl. HOPPEN/HUSEMANN/SCHMIDT, Das neue HGB-Bilanzrecht, S. 62 ff. Steuerrechtlich gilt hingegen das generelle Aktivierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter unverändert fort, vgl. § 5 Abs. 2 EStG.

3 Vgl. ROEDER, ISR 2014, 428 (428).

4 Vgl. www.oecd.org/ctp/tp/intangibles.

5 Dieser Gruppe gehörten neben Regierungsvertretern der OECD-Mitgliedstaaten auch Delegierte aus den G20-Staaten an.

the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions“¹ veröffentlicht, mit dem die Öffentlichkeit zur Kommentierung aufgerufen wurde.² Im Unterschied zu Kapitel VI der OECD-Leitlinien 2010, das gerade einmal 39 Textziffern umfasst, ist der „Discussion Draft“ mit 268 Textziffern und 22 Beispielen zur Veranschaulichung ungleich umfassender und detaillierter ausgefallen.³ Nachdem zu dem ursprünglichen Entwurf eine Vielzahl öffentlicher Kommentare von Verbänden, Beratungsfirmen und Unternehmen eingegangen war, hat die OECD am 30.7.2013 einen „Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“⁴ vorgelegt. Dieser umfasst insgesamt 330 Textziffern und 27 Beispiele. Gegenüber dem ursprünglichen Entwurf hat sich hierbei eine ganze Reihe von Änderungen ergeben. Der Fokus des „Revised Discussion Drafts“ liegt mitunter auf der Analyse der globalen Wertschöpfungskette im Hinblick auf Transaktionen unter Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter und geht insofern inhaltlich über das anfänglich initiierte Projekt der OECD hinaus. Denn diesem lag ursprünglich nicht die Vermeidung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zugrunde, sondern vielmehr die Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei immateriellen Werten, um so der Gefahr der Doppelbesteuerung wie auch der Nichtbesteuerung nachhaltig entgegenzuwirken.⁵ Die inhaltliche Weiterentwicklung ist jedoch als logische Fortsetzung der Arbeiten an den OECD-Leitlinien zu sehen.⁶ Denn erst durch die vielfältigen Diskussionen zu diesem Themenkomplex wurde die wachsende Bedeutung immaterieller Werte im Rahmen von Konzernumstrukturierungen innerhalb einer immer stärker globalisierten, deregulierten und digitalisierten Welt deutlich und ebnete so einer diesbezüglich umfassenderen Auseinandersetzung den Weg. Auch der „Revised Discussion Draft“ wurde in der Folge erneut zur Diskussion gestellt⁷, bevor am 16.9.2014 mit der „OECD Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“⁸ eine Neufassung des ursprünglichen Kapitels VI der OECD-Leitlinien 2010 veröffentlicht wurde, die die G20-Finanzminister und -Notenbankchefs noch im September 2014 in Cairns/Australien sowie die G20-Staats- und -Regierungschefs im November 2014 in Brisbane/

1 Abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50526258.pdf>.

2 Die OECD weist darauf hin, dass es sich bei diesem Entwurf um noch kein finales, vollständig abgestimmtes Dokument handelt. Dieser Entwurf soll eher als ein „Status-Call“ verstanden werden, vgl. MARTIN, TNI 2012, 991.

3 Vgl. ROEDER, ISR 2012, 70 (71).

4 Abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf>.

5 Vgl. Tz. 4.9 OECD Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project, OECD Publishing, 2011.

6 Vgl. Tz. 1 ff. OECD Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project, OECD Publishing, 2011.

7 Die zahlreichen und umfangreichen Stellungnahmen sind über die Internetseite der OECD abrufbar, vgl. insbesondere zur Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer v. 30.9.2013, IStR 20/2013 „Comments on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“.

8 Abrufbar unter <http://www.dx.doi.org/10.1787/9789264219212-en>.

Australien billigten. Hierin hat die OECD ihren im Rahmen von **Aktionspunkt 8 des „Base Erosion on Profit Shifting“ („BEPS“)-Projekts**¹ vorgelegten Ansatz zu einer Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern entsprechend dem Wertschöpfungsbeitrag der relevanten Funktionen grundsätzlich bestätigt.² Obschon sich in der „OECD Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“ seit Beginn und Überarbeitung des Themenkomplexes „immaterielle Wirtschaftsgüter“ erstmals sowohl finale Abschnitte des Kapitels VI als auch finale Ergänzungen der Kapitel I–II der OECD-Leitlinien 2010 finden, wurde auch diese „Guidance“ in Teilen nur als vorläufig deklariert. Denn angesichts der Arbeiten im Rahmen des BEPS-Projekts stand sie von Anbeginn unter dem Vorbehalt erneuter Änderungen im Jahr 2015. Im Vergleich zu den ursprünglichen „(Revised) Discussion Drafts“ ist Kapitel VI dabei in **vier Abschnitte** gegliedert worden. Diese beinhalten:

- Identifizierung und Spezifikation immaterieller Wirtschaftsgüter,
- Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern,
- Identifikation von Transaktionen hinsichtlich Nutzung oder Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter,
- Ergänzende Leitlinien zur Bestimmung fremdüblicher Bedingungen bei Geschäftsvorfällen mit immateriellen Wirtschaftsgütern.

Hierbei wird nunmehr ausgeführt, dass nicht allein dem rechtlichen Eigentümer eines immateriellen Wirtschaftsguts das Recht auf die Erträge aus dem immateriellen Wirtschaftsgut zusteht, sondern vielmehr alle Konzerngesellschaften für ihre ausgeübten Funktionen, verwendeten oder beigesteuerten Wirtschaftsgüter und getragenen Risiken, die zum Wert des immateriellen Wirtschaftsguts beitragen sollen, entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz vergütet werden müssen.³ Das rechtliche Eigentum allein gewährt insofern nicht mehr zwingend auch das Recht am Gewinn aus der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts. Maßgeblich hierfür ist vielmehr eine kombinierte Betrachtung des Eigentums und der Funktionen, Risiken und sonstigen Wirtschaftsgüter, die bei der Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts im Konzern Einfluss nehmen.⁴ Neben dieser inhaltlich weitreichenden Neuerung von Kapitel VI enthält das Schreiben auch Änderungen für die Kapitel I und II der OECD-Leitlinien 2010. Zudem sind dem Papier insgesamt 33 Beispiele für mögliche Anwendungsfälle beigelegt.⁵

1 Abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

2 Vgl. DAWID/SCHWERDT/STUMPF, IWB 2014, 910 (910).

3 Vgl. Tz. 6.32 und 6.42 ff., 73 Kapitel VI OECD Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles Action 8: 2014 Deliverable.

4 Vgl. Tz. 6.42 ff. Kapitel VI OECD Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles Action 8: 2014 Deliverable.

5 Ein systematischer Überblick über die Fallbeispiele findet sich in DAWID/BITTNER/BARTH, Verrechnungspreise BEPS-Aktion 8 der OECD, 33 ff.

2403 **Das BEPS-Projekt der OECD.** Die OECD hat bereits am 19.7.2013 einen BEPS-Aktionsplan veröffentlicht, in dem sie Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen international tätiger Unternehmen vorschlägt.¹ Hintergrund für dieses Projekt war die zunehmende Beobachtung, dass multinationale Unternehmen unter Ausnutzung bestehender Besteuerungsin Kongruenzen ihre Steuerlast senken können und infolgedessen Steuermindereinnahmen und Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten kleinerer und mittelständischer Unternehmen auslösen. Konkret ging es um die Gewinnverlagerung oft multinationaler Konzerne, die den Steuerwettbewerb ausnutzen und Gewinne dort anfallen lassen können, wo der Steuersatz am geringsten ist. Um dieser globalen Gestaltungspraxis nachhaltig entgegenzuwirken, rückte das BEPS-Projekt drei Zieldimensionen in den Fokus seines Aufgabenbereichs²:

1. **Kohärenz**, sprich die internationale Abstimmung der Besteuerung von Unternehmenseinkünften,
2. **Substanz**, sprich die Wiederherstellung der vollständigen Effekte und Vorteile internationaler Standards und
3. **Transparenz**, sprich die Gewährleistung von Transparenz bei gleichzeitiger Förderung von erhöhter Planungssicherheit und Berechenbarkeit.

Zur Umsetzung dieser Zielvorgaben hat die OECD einen Maßnahmenkatalog mit 15 Aktionspunkten entwickelt, in denen sowohl eine Auseinandersetzung mit den Ursachen des derzeitigen schädlichen Steuerwettbewerbs (race-to-the-bottom) erfolgte, als auch mögliche Gegenreaktionen auf die globalen Besteuerungsstandards multinationaler Konzerne erarbeitet wurden. Die einzelnen Aktionspunkte stellen (teils verpflichtende) konkrete Empfehlungen dar, die jedoch zu ihrem „Erfolg“ noch der zukünftigen Umsetzung durch die teilnehmenden Staaten bedürfen.

2404 **Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter unter BEPS.** Viele Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans zielen darauf ab, spezielle steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten in bestimmten Regelungsbereichen zu identifizieren und diesbezüglich international abgestimmte Lösungen zu erarbeiten, die solchen Gestaltungen nachhaltig und wirkungsvoll entgegenwirken.³ Im Fokus des BEPS-Aktionsplans stehen dabei vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter, die als besonders fungibel sowie schwer bewertbar und daher besonders geeignet für Steuerarbitrage gelten.⁴ Hintergrund hierfür ist eine missbräuchliche Anwendung der auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basierenden Verrechnungspreisregeln in Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern. Denn obschon sich der Fremdvergleichsgrundsatz mit Blick auf die

1 Siehe hierzu RITZER/STANGL KARNATH, Der Konzern 2017, 68 ff.; GREINERT/KARNATH/SIEBING, TNI 2017, 997, PINKERNELL, FR 2013, 737 ff.; BÄRSCH/QUILITZSCH/SCHULZ, ISR 2013, 358 ff.

2 Vgl. SCHMIDTKE, IStR 2015, 120 (121).

3 Vgl. NAUMANN/GROß, IStR 2014, 906 (907).

4 Vgl. ROEDER, ISR 2014, 428 (428).

Beurteilung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung international als praktischer und ausgewogener Standard für Steuerverwaltungen sowie Stpfl. bewährt hat, ist dieser angesichts der Betonung auf die vertragliche Zuordnung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken zugleich zum Resonanzboden für Gestaltungen geworden. So erlauben es die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basierenden derzeitigen Verrechnungspreisregeln nämlich in vielen Fällen, die Einkünfte multinational tätiger Unternehmen insbesondere durch den Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter effektiv und effizient zwischen den Steuergebieten aufzuteilen. Neben dem konzerninternen Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter wird dieser Effekt auch durch die Zuordnung von Risiken oder Kapital innerhalb von Unternehmensgruppen, ohne dass damit auch die Zuordnung einer entsprechenden Funktionalität verbunden ist, erzielt.¹ In manchen Fällen ist es multinational tätigen Unternehmen so möglich, die Verrechnungspreisregeln in einer Weise anzuwenden, die dazu führt, dass die Einkünfte im Ergebnis von den zugrunde liegenden wirtschaftlichen Tätigkeiten getrennt werden und zudem in einem Niedrigsteuerrumfeld anfallen. Dabei werden oft niedrige, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Verrechnungspreise verwendet.² Umgekehrt werden Verluste oder auch Gewinne zur Nutzung eines Verlustvortrags in ein Hochsteuerland verlagert.³ Angesichts dieser Gestaltungspraxis beinhalten die **BEPS-Aktionspunkte 8–10** Neuformulierungen diverser Kapitel der OECD-Leitlinien 2010, die darauf abzielen, die vermuteten Schwachstellen der bestehenden Verrechnungspreisstandards und des Fremdvergleichsgrundsatzes im Kontext mit immateriellen Wirtschaftsgütern zu beseitigen. **Substanzsicherung** und die **Gewährleistung angemessener Vergütungen innerhalb konzerninterner Liefer- und Leistungsbeziehungen** stehen hierbei im Vordergrund.⁴ Durch eine gezielte Behebung der Mängel des derzeitigen Verrechnungspreissystems soll hierzu die Verteilung von Gewinnen aus der Verwertung immaterieller Werte zwischen Konzerngesellschaften enger an die individuelle Wertschöpfung geknüpft werden.⁵ Aktionspunkt 8 lautet daher auch „*Sicherstellung, dass die Verrechnungspreisergebnisse für immaterielle Werte mit der Wertschöpfung übereinstimmen.*“ Die hierin getroffenen Regelungen beinhalten somit:

- Annahme einer breiten und klar beschriebenen Definition für immaterielle Werte;
- Sicherstellung, dass Gewinne, die mit der Übertragung und Nutzung von immateriellen Werten verbunden sind, sachgerecht und in Übereinstimmung mit der Wertschöpfung (und nicht davon getrennt) zugeordnet werden;

1 Vgl. GROSß, IStR 2016, 233 (234).

2 Vgl. GROSß, IStR 2016, 233 (234); SCHMIDTKE, IStR 2015, 120 (121).

3 Vgl. KRÜGER, DStZ 2016, 64 (64).

4 Vgl. TODESCO/HARZ, BB 2016, 2397 (2398).

5 Vgl. SCHMIDTKE, IStR 2015, 120 (120); TODESCO/HARZ, BB 2016, 2397 (2398).

- Entwicklung von Verrechnungspreisregeln oder von besonderen Maßnahmen für die Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten („Hard-to-value Intangibles“);
- Fortschreibung der Leitlinien zu Cost Contribution Arrangements.

Zu Veranschaulichungszwecken hat die OECD diese Vorgaben überdies in einem umfangreichen Anhang mit unterschiedlichen Anwendungsbeispielen aufgegriffen. Mit Aktionspunkt 8 haben die OECD/G20-Staaten insofern einen ersten Schritt hin zur Entwicklung von Regeln zur Vermeidung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter innerhalb eines Konzerns unternommen. Neben Aktionspunkt 8 befassen sich im Übrigen aber auch die **Aktionspunkte 9–10** mit der Frage, wie sichergestellt werden kann, dass die Verrechnungspreisergebnisse in Übereinstimmung mit der Wertschöpfung stehen.

2405 **BEPS-Abschlussbericht der G20/OECD.** Am 5.10.2015 hat die OECD insgesamt 13 G20/OECD-Abschlussberichte zu den 15 Maßnahmen ihres BEPS-Aktionsplans vom Juni 2013 veröffentlicht. Alle 13 BEPS-Abschlussberichte wurden am 8.10.2015 in Lima/Peru durch die G20-Finanzminister entgegengenommen und am 15./16.11.2015 einstimmig durch die G20-Staats- und -Regierungschefs in Antalya/Türkei gebilligt.¹ Hierdurch haben die OECD- und G20-Staaten erstmals den Grundstein für einen modernen internationalen steuerrechtlichen Rahmen gelegt, indem die Gewinne zukünftig dort der Besteuerung unterworfen werden sollen, wo die wirtschaftliche Aktivität und die Wertschöpfung stattfinden.² Ein wesentlicher Teil des Pakets entfällt dabei auf die **BEPS-Aktionspunkte 8, 9 und 10 „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“**³. Zugleich enthält der Abschlussbericht eine überarbeitete Fassung des bereits am 16.9.2014 veröffentlichten (und lediglich vorläufig ergangenen) Zwischenberichts zu BEPS-Aktionspunkt 8 mit dem Titel **„OECD Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“**⁴. Um den hierin verankerten Zielvorgaben gerecht zu werden, mithin eine Anpassung der Ergebnisse von Verrechnungspreisen an die Wertschöpfung zu erzielen, werden durch den Abschlussbericht zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 entscheidende Passagen der OECD-Leitlinien 2010 teilweise oder vollständig überarbeitet bzw. ergänzt. Hierzu enthält der G20/ OECD-Abschlussbericht insbesondere:⁵

1 Vgl. GROSS, IStR 2016, 233 (239).

2 Vgl. Tz. 22 OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung Erläuterung Abschlussberichte 2015, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>.

3 Vgl. <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>.

4 Vgl. <http://www.oecd.org/ctp/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles-9789264219212-en.htm>.

5 Vgl. WITTENDORFF, TNI 2016, 331 (331).

- vollständige Revision des Kapitels I Abschn. D „Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ (insbesondere zu Fragen der Zuordnung von Risiken in einer Unternehmensgruppe und zur Nichtanerkennung von Verträgen und Geschäftsvorfällen),
- Ergänzung des Kapitels II, Teil II, Abschn. B; Aufnahme von Leitlinien zu Fragen zur Anwendung der Preisvergleichsmethode i.V.m. börsennotierten Preisen im Rohstoffsektor („Cross-border Commodity Transactions“),
- vollständige Revision von Kapitel VI „Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte“ (einschließlich Leitlinien für „Hard-to-value Intangibles“ in Abschn. D.4.). Hierdurch soll mitunter sichergestellt werden, dass
- rechtliches Eigentum an einem immateriellen Wert allein einem verbundenen Unternehmen noch keinen Anspruch auf die Erträge aus der Verwertung des immateriellen Werts vermittelt,
- verbundene Unternehmen, die wichtige, wertschöpfende Funktionen bezüglich Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung eines immateriellen Werts ausüben, hierfür eine angemessene Vergütung erwarten können,
- ein verbundenes Unternehmen, das Risiken in Bezug auf Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung eines immateriellen Werts übernimmt, in Übereinstimmung mit den Leitlinien in Abschn. D.1.2. des Kapitels I die Steuerung über diese Risiken ausüben und über die finanzielle Kapazität zur Risikotragung verfügen muss sowie
- der Anspruch eines Mitglieds einer multinationalen Unternehmensgruppe auf einen Anteil am Gewinn oder Verlust aus der Differenz zwischen den tatsächlich erzielten Erträgen und den erwarteten Erträgen davon abhängt, welches oder welche Unternehmen die Risiken tragen, die für diese Differenz ursächlich sind, sowie welches oder welche Unternehmen die wichtigen Funktionen bezüglich Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung des immateriellen Werts ausüben oder Beiträge zur Steuerung über die wirtschaftlich bedeutsamen Risiken leisten und außerdem festgestellt wurde, dass eine fremdübliche Vergütung ein Gewinnbeteiligungselement beinhaltet,
- vollständige Revision von Kapitel VIII „Kostenumlagevereinbarungen“.

Perspektive und Umsetzung der BEPS-Maßnahmen. Obwohl der BEPS-Abschlussbericht die Staaten rechtlich nicht bindet, ist er dennoch steuerpolitisch bedeutsam und enthält Handlungsempfehlungen für die Steuerverwaltungen, mit deren Umsetzung zukünftig zu rechnen ist.¹ Im Übrigen erklären sich die OECD- und G20-Staaten im BEPS-Abschlussbericht dazu bereit, zur Unterstützung einer wirksamen und konsistenten Umsetzung

2406

¹ Vgl. Groß, IStR 2016, 233 (234).

weiterhin im Rahmen des BEPS-Projekts zusammenzuarbeiten.¹ Hierzu wurden bereits Initiativen gestartet, um diese Entwicklung sicherzustellen. Mitunter hat die **Europäische Kommission** eine Mitteilung zur fairen und effizienten Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union veröffentlicht, in der dargelegt wird, wie die BEPS-Maßnahmen im EU-Raum umgesetzt werden können.² Vor diesem Hintergrund hat die internationale Staatenpraxis zwischenzeitlich mit der Umsetzung der empfohlenen Änderungen begonnen. So wurden bereits einige BEPS-Empfehlungen durch **EU-Richtlinien** für die europäischen Mitgliedstaaten verbindlich umgesetzt. Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016 wurden insbesondere die beiden Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie v. 8.12.2015 und v. 25.5.2016 hinsichtlich des automatischen Informationsaustauschs über Tax Rulings und der EU-einheitlichen Einführung des Country-by-Country Reporting umgesetzt. Darüber hinaus einigten sich die ECOFIN-Minister im Juni 2016 auf den Entwurf einer Richtlinie „mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“. Die Richtlinie wird nach der englischen Bezeichnung **„Anti-tax-avoidance-directive“** auch **„ATAD I“**³ abgekürzt. Diese wurde im Juli 2016 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.⁴ Ziel ist die europaweit einheitliche Implementierung der BEPS-Ergebnisse. Hierzu enthält sie Vorgaben zum Erlass von Missbrauchsverhinderungsvorschriften in den Bereichen Zinsabzugsbeschränkungen, Wegzugsbesteuerung (Exit Tax), allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschriften (General Anti-Abuse Rule, GAAR), Hinzurechnungsbesteuerung sowie hybride Gestaltungen. Anwendbar ist die Richtlinie dabei auf alle Stpfl. (einschließlich Betriebsstätten von Unternehmen aus Drittstaaten), die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen. Es handelt sich jedoch lediglich um eine De-minimis-Richtlinie, weshalb den Mitgliedstaaten der Erlass strengerer Regelungen grundsätzlich frei steht. Eine Umsetzung in nationales Recht hat bis zum 31.12.2017 zu erfolgen. Im Oktober 2016 präsentierte die EU-Kommission zudem einen Entwurf zur Ergänzung der ATAD I um weitere Anti-Hybrid-Regelungen (**„Anti-tax-avoidance-directive-ATAD II“**)⁵, die von den Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2018 umgesetzt werden sollen. Hierdurch soll es zu einer substanziellen Erweiterung der „Anti-BEPS-Richtlinie“ bei den Regelungen zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen kommen. Hierbei rückte insbesondere eine abgeänderte Fassung hybrider Gestaltungen unter

1 Vgl. Tz. 31 OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung Erläuterung Abschlussberichte 2015, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>.

2 Vgl. Tz. 25 OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung Erläuterung Abschlussberichte 2015, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>.

3 Teils wird auch von der sog. *„Anti-BEPS-Richtlinie“* gesprochen.

4 Vgl. ABI EU 2017 Nr. L 193, 1.

5 Vgl. COM(2016) 687.

Einbezug von Drittstaaten in den Fokus. Auch diese Vorgaben beinhalten jedoch lediglich Mindeststandards, weshalb es den Mitgliedstaaten zukünftig unbenommen bleibt, strengere Vorschriften zu erlassen bzw. beizubehalten. Der ECOFIN-Rat erzielte am 21.2.2017 eine politische Einigung über den Inhalt dieser neuen „Anti-Hybrid-Richtlinie“, weshalb in Kürze mit der formellen Annahme der ATAD II durch den Rat der EU zu rechnen ist.

Auch die OECD setzte die ihrerseits ausgesprochenen Handlungsempfehlungen zwischenzeitlich um. Hierzu veröffentlichte diese am 10.7.2017 eine aktualisierte Ausgabe der **OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017**.¹ Die OECD-Leitlinien 2017 spiegeln dabei im Wesentlichen eine Konsolidierung der Änderungen wider, die sich aus dem OECD/G20-BEPS-Projekt, mitunter den Aktionspunkten 8–10, ergeben. Ungeachtet dessen bedarf ein Teil der von den OECD- und G20-Staaten beabsichtigten Revisionen jedoch Änderungen, die über Steuerabkommen – z.B. das multilaterale Instrument – umgesetzt werden müssen. Wieder andere bedürfen der Änderung von innerstaatlichem Recht² sowie ggf. einer Abstimmung bestehender innerstaatlicher Regeln. **Deutschland** verfügt schon jetzt über ein im internationalen Vergleich robustes steuerliches Abwehrrecht. Beispiele hierfür sind die Zinsschranke und die Hinzurechnungsbesteuerung. Auch wenn der OECD-Abschlussbericht hierzulande kein unmittelbar anwendbares Recht darstellt³, ist dennoch in den nächsten Jahren im Bereich der Ermittlung und Dokumentation von Verrechnungspreisen mit einer weiteren umfangreichen Änderung des innerstaatlichen Rechts zu rechnen. Diese wird vor allem für kapitalmarktorientierte Unternehmen von Relevanz sein. Deutschland hat insofern bereits die BEPS-Empfehlungen, die der Stärkung der Transparenz zwischen den Steuerverwaltungen dienen, fristgerecht in nationales Recht umgesetzt. Im Übrigen wurde mit Einführung des neuen § 4j EStG noch vor Ablauf der im BEPS-Aktionspunkt 5 vorgesehenen Übergangsfrist eine Regelung geschaffen, die die steuerliche Abzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen zwischen nahestehenden Personen einschränkt, sofern die korrespondierenden Einnahmen aufgrund der Anwendbarkeit von Präferenzregelungen niedrig oder gar nicht besteuert werden (vgl. hierzu Anm. 2426 ff.). Hierdurch soll innerhalb eines Übergangszeitraums eine Besteuerung für all die Fälle geschaffen werden, in denen Lizenzzerträge einem Präferenzregime unterliegen, das nicht mit dem Nexus-Ansatz vereinbar ist.⁴

(2) Einkünftezurechnung nach neuem OECD-Konzept

Bedeutung von Rechten und Verträgen. Ein essentieller Teil des Abschlussberichts zu den immateriellen Wirtschaftsgütern entfällt auf das Kapitel, das sich mit der Zurechnung immaterieller Wirtschaftsgüter und dem

2407

1 Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

2 Hierzu gehört der Bereich der länderbezogenen Berichterstattung des Aktionspunkts 13 (Country-by-Country Reporting).

3 Vgl. KROPPE in FS Endres, S. 203.

4 Vgl. hierzu: JOCHIMSEN/ZINOWSKY/SCHRAUD, IStR 2017, 593 ff.

durch sie verursachten Einkommen beschäftigt. Ausgelöst durch Steuerplanungen in Zusammenhang mit immateriellen Werten in der Vergangenheit wurde im Rahmen des Aktionspunkts 8¹ der OECD-Initiative das sog. **DEMPE-Konzept** entwickelt. DEMPE ist die englische Abkürzung für: Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation, also für Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung des immateriellen Werts. Kern dieses Konzepts, das sich auch in den OECD-Leitlinien 2017 wiederfindet², ist ein „*Substance-over-Form-Ansatz*“, nach welchem die Zuordnung von Erträgen aus der Verwertung immaterieller Werte zu den individuellen Wertschöpfungsbeiträgen in Bezug auf Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung, mithin vorwiegend nach wirtschaftlichen Kriterien, erfolgen soll.³ Hierzu soll erstmals auch die Kenntnis des tatsächlichen Verhaltens der Parteien bedeutsam sein, um etwaige Widersprüche zu identifizieren und Lücken in den vertraglichen Vereinbarungen zu füllen. Ausweislich der aktualisierten OECD-Leitlinien 2017 sollen die rechtlichen und vertraglichen Gegebenheiten, sprich die Eigentumsverhältnisse, im Rahmen der Beurteilung einer Transaktion somit künftig nur noch den Ausgangspunkt der Verrechnungspreisanalyse bilden.⁴ Dies ist eine wesentliche Abkehr von den bis dato geltenden Prinzipien.⁵ Denn bislang waren rechtliche Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen grundsätzlich zu respektieren.⁶ Nur in ganz besonderen Ausnahmefällen war eine von der zivilrechtlichen Situation abweichende Zuordnung möglich.⁷ Die bisherige Sichtweise ähnelte insofern der im nationalen Recht verankerten Missbrauchsdoctrin des § 42 AO, der zu Folge die vom Stpfl. gestaltete Situation in den Grenzen eines steuerlichen Missbrauchs anzuerkennen ist.⁸ Im Unterschied hierzu ist nunmehr jedoch entscheidend, ob die vertraglichen Regelungen zwischen den Konzerngesellschaften betreffend immaterielle Werte konsistent zu den wirtschaftlichen Wertschöpfungsbeiträgen der an der Entwicklung und Verwertung eines immateriellen Werts beteiligten Konzerngesellschaften sind.⁹ Ist dies nicht der Fall, kommt es zu einer Recharakterisierung der Transaktion und einer abweichenden Zuordnung. Die neuen Regeln dienen dabei insbesondere dazu festzustellen, wer das Risiko einer Transaktion trägt. Dies soll nur dann der rechtliche Eigentümer sein, wenn das entsprechende Parteiverhalten auch mit der vertraglichen Regelung über

1 Vgl. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Reports, 66, Tz. 6.4 sowie 73, Tz. 6.32 ff. und 75, Tz. 6.35 ff.

2 Vgl. Tz. 6.32 ff. OECD-Leitlinien 2017.

3 Vgl. STEIN/SCHWARZ/HOLINSKI, DStR 2017, 118 (119).

4 Vgl. Tz. 6.32, 6.43, 6.48 OECD-Leitlinien 2017; RASCH, ISR 2015, 310 (311).

5 Vgl. KROPPE in FS Endres, S. 202.

6 Vgl. Tz. 1.64 und 1.65 OECD-Leitlinien 2010.

7 Vgl. GREINERT/METZNER, Ubg 2015, 60 (67).

8 Vgl. KROPPE in FS Endres, S. 202.

9 Vgl. NIENTIMP/STEIN/HUNDEBECK, DStR 2016, 2871 (2871).

einstimmt.¹ Hierin liegt ein Paradigmenwechsel, der in der Praxis voraussichtlich zu erheblichen Problemen führen wird, weil schon jetzt ein Streit über die richtige Zuordnung von Eigentum und Einkommen vorprogrammiert ist.

Wertschöpfungsbeitragsanalyse als Maßstab der ertragsteuerlichen Gewinnaufteilung.² Da die rechtlichen und vertraglichen Gegebenheiten künftig nur noch einen „Referenzpunkt“ zur Allokation der „intangible-bezogenen“ Rendite auf die beteiligten Konzerneinheiten bilden sollen³, ist zukünftig in einem anschließenden Schritt zu prüfen, ob die vertraglichen Regelungen zwischen den Konzerngesellschaften betreffend immaterielle Werte konsistent zu den wirtschaftlichen Wertschöpfungsbeiträgen verschiedener an der Entwicklung und Verwertung eines immateriellen Wertes beteiligter Konzerngesellschaften sind.⁴ Für die Analyse der Wertschöpfungsbeiträge im Rahmen des DEMPE-Konzepts ist wiederum eine eigene **Funktions- und Risikoanalyse** erforderlich. Hierbei ist festzustellen, welche Konzerngesellschaften in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung immaterieller Werte die maßgeblichen Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Steuerung der damit verbundenen Risiken haben und wertvolle immaterielle Werte einsetzen.⁵ Im Rahmen der **Funktionsanalyse** fokussiert sich die OECD dabei auf die Funktionen Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung. Keine zentrale Funktion kommt nach Ansicht der OECD hingegen der Beschaffung und Bereitstellung finanzieller Mittel zu, obschon diese über eine maßgebliche Bedeutung im Rahmen des Innovationsprozesses verfügen.⁶ Diese sollen vielmehr nur durch eine angemessene Kapitalverzinsung vergütet werden.⁷ Im Übrigen enthalten die OECD-Leitlinien 2017 keine Definition der erfassten Kernfunktionen. Vielmehr umschreiben diese die genannten Funktionen lediglich mithilfe exemplarischer Tätigkeiten.⁸ Nicht außer Acht gelassen werden darf dabei, dass sich gerade unter dem Blickwinkel der zunehmenden Globalisierung von Forschung und Entwicklung in multinationalen Konzernen die Komplexität der DEMPE-Analyse erhöhen wird. Daher wird es zukünftig in einer Vielzahl von Fällen notwendig werden, den Innovationsprozess und die zugrunde liegenden Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten der jeweiligen Konzerngesellschaften sachgerecht zu strukturieren und deren Bedeutung für die Wertschöpfung festzustellen.⁹

1 Vgl. OECD/G20 BEPS – Actions 8–10 – 2015 Final reports, 76, Tz. 6.42 f. und 83 Tz. 6.66 f.

2 Vgl. Tz. 6.32, 6.43, 6.48 OECD-Leitlinien 2017.

3 Vgl. Tz. 6.35 OECD-Leitlinien 2017; KRÜGER, DStZ 2016, 64 (73).

4 Vgl. SCHWARZ/HOLINSKI, DStR 2017, 118 (119); NIENTIMP/STEIN/HUNDEBECK, DStR 2016, 2871 (2871).

5 Vgl. Tz. 6.32 OECD-Leitlinien 2017.

6 Vgl. Tz. 6.61 OECD-Leitlinien 2017.

7 Vgl. Tz. 6.61 OECD-Leitlinien 2017.

8 Vgl. Tz. 6.56 OECD-Leitlinien 2017.

9 Vgl. zur Thematik der engen Verwobenheit verschiedener Verantwortlichkeiten und Tätigkeiten zwischen Konzerngesellschaften Tz. 1.55 OECD-Leitlinien 2017.

Weiterer Aspekt der Wertschöpfungsbeitragsanalyse und zudem eng verwoben mit der Funktionsanalyse ist die **Risikoanalyse**, deren Kern der „**control-over-risk**“-Ansatz bildet. Der englische Begriff „control-over-risk“ wird überwiegend mit „Risikokontrolle“ übersetzt, wobei das englische Wort „control“ weiter als das deutsche Wort „Kontrolle“ geht und auch das aktive Management und die Steuerung des Risikos miteinschließt.¹ Daher wird nachfolgend von „Risikosteuerung“ gesprochen. Nach dem „control-over-risk“-Ansatz orientiert sich die Zuordnung von Risiken weniger an den vertraglichen Vereinbarungen als vielmehr an den tatsächlichen Gegebenheiten. Daher ist auch diesbezüglich stets die Äquivalenz zwischen vertraglichen und tatsächlichen Gegebenheiten zu kontrollieren und insofern zu prüfen, ob den Konzerngesellschaften die personellen Ressourcen sowie die tatsächliche Möglichkeit zur **Steuerung von Risiken** und die **finanziellen Mittel zur Tragung von Risiken** zukommen.² Ergeben sich vor diesem Hintergrund Diskrepanzen zwischen vertraglicher und wertschöpfungsorientierter Aufteilung von Erträgen aus der Verwertung immaterieller Werte, ist für Verrechnungspreiszwecke immer auf die tatsächlichen Wertschöpfungsbeiträge abzustellen. Die auf das DEMPE-Konzept gründende wertschöpfungsbeitragsorientierte Erfolgszurechnung begründet somit faktisch ein „Fruchtziehungsrecht“, welches auf Ebene der beteiligten Konzerngesellschaften in Abhängigkeit vom Grad der Wertschöpfung eine Art „**funktionales Eigentum**“³ begründen kann.

Im Ergebnis wird die Wertschöpfung pauschal entsprechend den Mitarbeitern, welche die relevanten Funktionen ausüben und die Steuerung des damit zusammenhängenden Risikos übernehmen, und entsprechend dem Kapital als Maßstab zur finanziellen Fähigkeit, Risiko zu tragen, zugeordnet. Dabei wird von der OECD unterstellt, dass die Faktoren Personal und Kapital hinreichend verlässlich Approximationen für die Wertschöpfung immaterieller Wirtschaftsgüter darstellen, ohne hierzu nähere theoretische oder empirische Untersuchungen anzustellen oder auf den jeweiligen Einzelfall näher einzugehen.⁴ Speziell für Konzerne, bei denen die immateriellen Wirtschaftsgüter aus diversen betriebswirtschaftlichen Gründen **zentral** bei einer Gesellschaft – häufig der Muttergesellschaft – angesiedelt sind, die Entwicklungstätigkeiten jedoch dezentral im Konzern erfolgen, wird es aufgrund der Anknüpfung an den Faktor Personal für die Bestimmung der Wertschöpfung zunehmend Schwierigkeiten bereiten, die zentrale Zuordnung der immateriellen Wirtschaftsgüter i.S.v. funktionalem Eigentum zu verteidigen.⁵ Zusammenfassend ist festzustellen, dass insbesondere das Kriterium der Risikosteuerung die Zuordnung der Residualgewinne im Konzern bedingt.⁶ Während die

1 Vgl. GREINERT/METZNER, Ubg 2014, 307 (310).

2 Vgl. Tz. 1.61 OECD-Leitlinien 2017.

3 Vgl. FREUDENBERG/STEIN/WESKAMP, Ubg 2016, 603 (608); HOLINSKI/SCHWARZ/STEIN, Der Konzern 2016, 316 (320); NIENHOPF/STEIN/HUNDEBECK, DStR 2016, 2871 (2873).

4 Vgl. GREINERT/METZNER, Ubg 2014, 307 (312).

5 Vgl. Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft, Ubg 2017, 537.

6 Kritisch hierzu METZNER, Risikoallokation im internationalen Konzern, 137 ff. m.w.N.

wirtschaftlichen oder finanziellen Beziehungen bisher weitgehend als gegeben angesehen wurden und der Fremdvergleich sich nur auf die Prüfung der Angemessenheit der Vereinbarung der Höhe nach bezog, findet nun zunächst eine „Identifizierung“ und damit zugleich aber auch Prüfung dieser Beziehungen statt. Damit wird die Angemessenheitsprüfung der Verrechnungspreise auf die Sachverhaltsebene verschoben, da nicht die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise der Höhe nach im Vordergrund steht, sondern die Angemessenheitsprüfung dem Grunde nach. Folge des zusätzlichen, der Verrechnungspreisprüfung vorgelagerten Prüfungsschritts ist, dass eine Doppelbesteuerung weitaus wahrscheinlicher wird und der Aufwand des Stpfl. zur Dokumentation seines tatsächlichen Verhaltens ebenfalls signifikant zunimmt.¹

Anwendung des DEMPE-Konzepts. Angesichts dessen ist dem bloß rechtlichen Eigentümer also nicht zwingend auch ein (wesentlicher) Wertschöpfungsbeitrag beizumessen. Gleichwohl kann der rechtliche Eigentümer rechtlicher Empfänger von Zahlungen aus der Lizenzierung immaterieller Werte sein.² Diese sind allerdings im Anschluss auf andere Konzerngesellschaften entsprechend ihrer jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge aufzuteilen.³ Im Ergebnis hängt damit die Höhe des dem rechtlichen Inhaber zurechenbaren Gewinns von seinen Beiträgen und denjenigen der übrigen Konzerngesellschaften in Zusammenhang mit dem immateriellen Wirtschaftsgut ab. Vereint der rechtliche Inhaber des „intangibles“ insofern nicht alle DEMPE-Funktionen auf sich, sind die von anderen Konzerngesellschaften ausgeübten Tätigkeiten von ihm fremdüblich zu vergüten. Die im Rahmen der DEMPE-Analyse abgeleiteten Wertschöpfungsbeiträge der jeweiligen Funktionen dienen dabei als Grundlage der Verrechnungspreisbestimmung.⁴ Damit orientiert sich die Besteuerung zwischen verbundenen Unternehmen künftig stärker an dem seinerzeitigen OECD-Bericht zu „Business Restructuring“⁵ sowie den Grundsätzen zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem **Authorised OECD Approach** („AOA“). Denn es kommt gerade nicht mehr darauf an, was vereinbart wurde und was dafür der Fremdvergleichspreis ist, sondern ob sich die Parteien fremdvergleichskon-

1 Vgl. GREINERT/METZNER, Ubg 2015, 60 (65).

2 Vgl. FREUDENBERG/HOLINSKI/VON RÜDEN, IWB 2016, 64 (66); KRÜGER, DStZ 2016, 64 (73): „Allerdings begründet das rechtliche Eigentum keinen Anspruch auf die Erträge, die eine multinationale Unternehmensgruppe aus der Verwertung eines immateriellen Werts bezieht, auch wenn diese Erträge zunächst dem rechtlichen Eigentümer zufließen.“

3 Vgl. Tz. 6.47 und 6.54 OECD-Leitlinien 2017. Darin heißt es mitunter: „As stated above, a determination that a particular group member is the legal owner of intangibles does not (...) necessarily imply that the legal owner is entitled to any income generated by the business after compensating other members of the MNE group for their contributions in the form of functions performed, assets used, and risks assumed.“

4 Vgl. NIENTIMP/STEIN/SCHWARZ/HOLINSKI, BB 2017, 407 (411).

5 Vgl. OECD (2010). Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings – Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>.