

# Kapitel 11

## Geistiges Eigentum und Verrechnungspreise

### Literatur:

*Andresen*, Grundsätzliche Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG definiert gleichzeitig Freiräume des BFH, dessen Grundfreiheitswidrigkeit über § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG hinaus festzustellen – zugleich ergänzende Anmerkungen zum Urteil des EuGH in der Rechtssache „SGI“, IStR 2010, 289; *Battersby/Grimes*, Licensing Royalty Rates, 2000; *Baumhoff*, Lizenzzahlungen bei Identität von Firmennamen und Markenrecht, IStR 1999, 533; *Baumhoff*, Die Verrechnung von Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen mit Hilfe von Konzernumlagen (Teil I), IStR 2000, 693; *Baumhoff*, Die Verrechnung von Leistungen zwischen international verbundenen Unternehmen mit Hilfe von Konzernumlagen (Teil II), IStR 2000, 731; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), DStR 2004, 157; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, DStR 2007, 1461; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, DStR 2007, 1649; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008, DStR 2008, 1945; 544; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach den Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG durch das EU-Umsetzungsgesetz, DStR 2010, 1309; *Baumhoff/Greinert*, Angemessene Lizenzsätze bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, Ubg 2009, *Bernhardt/van der Ham/Kluge*, Die Expansion deutscher Unternehmen ins Ausland: Steuerliche Implikation der Gründung von Vertriebstochtergesellschaften – Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen im Fall von „Vertriebsabspaltungen“, IStR 2008, 1; *Beyer/Mackenstedt*, Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte (IDW S 5), Wpg 2008, 338; *Blumers*, Funktionsverlagerung per Transferpaket, BB 2007, 1757; *Blumers*, Funktionsverlagerung und ihre Grenzen, DStR 2010, 17; *Bodenmüller*, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, Düsseldorf 2004; *Bodenmüller/Hülster*, Handlungsalternativen bei der Bewertung von Transferpaketen – Besonderheiten bei erzwungenen Funktionsverlagerungen und bei der Verlagerung von Verlustfunktionen, IStR 2010, 650; *Bopp/Beckert/von Drygalski*, Formularbuch Recht und Steuern, 6. Aufl., München 2008; *Borstell*, Funktionsverdoppelungen, IStR 2009, 329; *Brandenberg*, Aktuelle Entwicklungen im internationales Steuerrecht, BB 2008, 864; *Braun/Hof*, Die Verrechnungspreisdokumentation vor dem Hintergrund der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, IStR 2005, 69; *Brem/Tucha*, Dokumentation von Verrechnungspreisen: zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, IStR 2006, 499; *Bruhn*, Was ist eine Marke? – Aktualisierung der Markendefinition, Jahrbuch der Absatz- und Verbraucherforschung 2004, 4; *Brändel*, Verrechnungspreise bei grenzüberschreitender Lizenzierung von Marken im Konzern, Diss., Berlin 2010; *Brändel*, Verrechnungspreise bei grenzüberschreitender Lizenzierung von Marken im Konzern, Der Konzern 2010, 606; *Burkert*, Funktionsverlagerung im internationales Konzern – Management der Steuerfolgen in Deutschland – Teil I, IStR 2003, 320; *Castedello/Klingbeil/Schröder*, IDW RS HFA 16: Bewertung bei der Abbildung von Unternehmenserwerben und bei Werthaltigkeitsprüfungen nach IFRS, Wpg 2006, 1028; *Crüger/Riedl*, Funktionsbewertung unter Berücksichtigung des Standards des IDW, IWB 2011, 320; *Ditz*, Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, DStR 2006, 1625; *Ditz/Schneider*, Verrechnungspreise; Rechtsprechung, DB 2011, 779; *Dörschell/Ihlau/Lackum*, Die Wertermittlung für kundenorientierte immaterielle Vermögenswerte, Wpg 2010, 978; *Dürfeld/Wingendorf*, Lizenzierung von Marken-

rechten im Konzern, IStR 2005, 464; *Ebering*, Wann sind Preisanpassungsklauseln bei Funktionsverlagerungen i. S. von § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG fremdüblich?, IStR 2011, 418; *Eigelshoven/Kratzer*, Rechtsverordnung zu Aufzeichnungspflichten bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise, IStR 2004, 30; *Fezer*, Kommentar zum Markenrecht, 4. Aufl., München 2009; *Finsterwalder*, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355; *Fischer/Looks/im Schlaa*, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, BB 2007, 918; *Fischer/Scholz*, IP-Optionen – Gestaltungsalternative für F&E-Projekte, BB 2007, 139; *Freudenberg/Ludwig*, Funktionsverlagerungen im Lichte des OECD Business Restructuring-Berichts, BB 2011, 215; *Freudenberg/Peters*, Steuerliche Allokation von Restrukturierungsaufwendungen im Kontext von Funktionsverlagerungen, BB 2008, 1424; *Freudenberg/Peters*, Identifizierung von unbeabsichtigten Funktionsverlagerungen als Ergebnis operativer Geschäftsentwicklung, BB 2009, 822; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009; *Goldscheider/Jarosz/Mulhern*, Use of the 25 per cent Rule in Valuing IP, les Nouvelles 2002, 123; *Greil*, Das Gewinnpotential als manifestierte Geschäftschance, IStR 2009, 202; *Greil*, Die Preisanpassung nach § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG i.V.m. der Funktionsverlagerungsverordnung, IStR 2009, 567; *Greiner*, Steuerliche Besonderheiten bei der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter im Rahmen von grenzüberschreitenden Transaktionen im Konzern, Ubg 2010, 101; *Greiner/Reichl*, Einfluss von Besteuerungseffekten auf die Verrechnungspreisermittlung bei Funktionsverlagerungen, BB 2011, 1182; *Groll*, Ermittlung des Cash-flows anhand von Zahlen der Bilanz, DB 1995, 1725; *Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne 2011; *Groß/Rohrer*, Lizenzgebühren, 2. Aufl., Frankfurt a.M. 2007; *Grützner*, Dokumentationspflichten bei Auslandsbeziehungen, StuB 2003, 1108; *Hahn/Suhrbier-Hahn*, Mitwirkungspflichten bei Auslandsbeziehungen europarechtswidrig – Neukonzeption der §§ 90 Abs. 3 und 162 Abs. 3 AO im SteVAG, IStR 2003, 84; *Henn*, Patent- und Know-how-Lizenzvertrag, 5. Aufl., Heidelberg 2003; *Hervé/Stock*, Steuerliche Dokumentation von Funktionsverlagerungen ins Ausland, BC 2006, 229; *IDW*, Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte, 2010; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., München 2011; *Jäger/Himmel*, Die Fair Value-Bewertung immaterieller Vermögenswerte vor dem Hintergrund der Umsetzung internationaler Rechnungslegungsstandards, BFuP 2003, 417; *Janke*, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; *Joecks/Kaminski*, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, IStR 2004, 65; *Kahle/Franke*, Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2009, 406; *Kainz/Lieber/Puszkajler*, Die „Münchener Formel“ – oder: Berechnung des Vertragshändlerausgleichs in der Autobranche, BB 1999, 434; *Kaminski*, Umlagen bei konzerninternen Leistungen, IWB 2000, Fach 3 Deutschland, Gruppe 2, 891; *Kaminski/Strunk*, Funktionsverlagerung in und von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften: Überlegungen zur (Nicht-)Anwendbarkeit der Grundsätze zum sog. Transferpaket, DB 2008, 2501; *Klein/Stihl/Wassermeyer*, Unternehmen Steuern: Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, Köln 2007; *Knoppe*, Lizenzverträge und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 1967, 1112; *Knoppe*, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl., Köln 1972; *Kohl/Schilling*, Die Bewertung immaterieller Vermögenswerte nach IDW S 5, StuB 2007, 541; *Kraft*, Außensteuergesetz, Kommentar, München 2009; *Kroppen*, Handbuch internationale Verrechnungspreise, Kommentar, Loseblatt, Köln; *Kroppen/Rasch*, Anmerkungen zu den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, IWB 2010, 824; *Kroppen/Rasch/Eigelshofen*, Unternehmensteuerreform, IWB 2007, Gruppe 1 Fach 3, 2201; *Kuckhoff/Schreiber*, Die neuen Verwaltungsgrundsätze zu den Umlageverträgen (Teil I), IStR 2000, 346; *Kuckhoff/Schreiber*, Die neuen Verwaltungs-

grundsätze zu den Umlageverträgen (Teil II), IStR 2000, 373; *Kümmel*, Der Ausgleichsanspruch des Kfz-Vertragshändlers, DB 1998, 2407; 2053; *Kußmaul*, Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 2053; *Kußmaul/Ruiner*, Die sog. Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise: Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode, IStR 2010, 605; *Lenz/Fischer/Schmidt*, Verwaltungsverfahren – Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, BB 2005, 1255; *Levey/Herksen/Schnorberger/Breckenridge/Taguchi/Dougherty/Russo*, The Quest of Marketing Intangibles, Intertax 2006, 1; *Looks/Köhler*, Hypothetischer Fremdvergleich und Funktionsverlagerungen, StB 2009, 317; *Looks/Steinert/Müller*, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 AStG für andere Berichtigungs Vorschriften, BB 2009, 2348; *Lühn*, Verrechnungspreise: Schätzung der Einkünfte bei im Wesentlichen unverwertbarer Dokumentation, PStB 2009, 287; *Möbus*, Neue Dokumentationspflichten bei Transferpreisen, BB 2003, 1413; *Moser/Goddard*, Grundlagen der Bewertung immaterieller Vermögenswerte am Beispiel patentgeschützter Technologien, FB 2007, 594; *Mössner/Fuhrmann*, Außensteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., Herne 2011; *Nebel/Schulz/Flohr*, Das Franchise System, 4. Aufl., München 2008; *Nestler*, Die Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen, Betriebswirtschaftliche Mandantenbetreuung 2003, 71; *Nestler*, Ermittlung von Lizenzentgelten, BB 2008, 2002; *Nestler/Schafplitzel*, Praktische Anwendungsfragen für die Bewertung bei Funktionsverlagerungen nach dem neuen BMF-Schreiben, BB 2011, 235; *OCED*, Transferpricing Guidelines 1995, Verrechnungsgrundsätze für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen; *OECD*, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments; *OECD*, Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD project, 25. Januar 2011; *Oestreicher*, Die (reformbedürftigen) Regelungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise in Fällen der Funktionsverlagerung, Ubg 2009, 80; *Oestreicher/Hundeshagen*, Bewertung von Transferpaketen bei Funktionsverlagerungen, DB 2008, 1693; *Oestreicher/Wilcke*, Die Einzelbewertung des Firmenwerts – Verrechnungspreise in Fällen einer Funktionsverlagerung nach dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, Ubg 2010, 225; *Oestreicher/Wilcke*, Funktionsverlagerung, Grenzpreise und Preisanpassungen, DB 2010, 1713; *Palandt*, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 70. Aufl., München 2010; *Parr*, Royalty Rates for Licensing Intellectual Property, 1. Aufl., 2007; *Peter/Wehnert/Koch/Peter*, Änderung bei der Besteuerung von Funktionsverlagerungen durch das EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetz – echte Erleichterung oder Fata Morgana in der Steuerwüste?, IStR 2011, 180; *Piltz/Schaumburg*, Internationale Einkünfteabgrenzung, Köln 2003; *Prinz*, Besteuerungsfragen inländischer Vertriebsmodelle bei international tätigen Unternehmen, FR 1996, 479; *Prinz*, Steueroptimierte Vertriebsstrukturen im Outbound-Geschäft, FR 1997, 517; *Rasch/Rettinger*, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsverfahren, BB 2007, 353; *Reilly/Schweihls*, Valuing intangible assets, 1998; *Richter/Welling*, 25. Berliner Steuergespräch „Funktionsverlagerung“, Tagungsbericht, 2007; *Schaumburg/Piltz*, Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Neuausrichtung?, Köln 2010; *Schmidt*, Münchener Kommentar zum HGB, Band 1, 2. Aufl., München 2005; *Schütze/Weipert*, Münchner Vertragshandbuch, Band 3, Wirtschaftsrecht II, 6. Aufl. München 2009; *Schreiber*, Funktionsverlagerungen im Konzern, Ubg 2008, 433; *Serg*, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DSr 2005, 1916; *Skaupy*, der Franchise-Vertrag – ein neuer Vertragstyp, BB 1969, 113; *Smith/Parr*, Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets, 3. Aufl. 2000; *Steinmann*, Marken entstehen im Kopf des Verbrauchers – eine kritische Analyse, München 2002; *Stock/Kaminski*, Anmerkungen zum Gewinnaufschlag bei Konzernumlagen, IStR 1998, 7; *Vögele*, Prüfungsgrundsätze für Umlageverträge international verbundener

Unternehmen, DB 2000, 297; *Vögele*, Bewertung von Transferpaketen bei der Funktionsverlagerung, DStR 2010, 1757; *Vögele*, Verrechnungspreise, 3. Aufl., München 2011; *Vögele/Freytag*, Kernbereiche der neuen Prüfungsgrundsätze zu Kostenumlagen, IStR 2000, 249; *Wassermeyer*, Das Wettbewerbsverbot des Gesellschafters und des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH, GmbHR 1993, 329; *Wassermeyer*, Einkünftekorrektur im Steuersystem, IStR 2001, 633; *Wehnert*, Generalthema I: Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter, IStR 2007, 558; *Wehnert/Brüningshaus/Marx/Andresen/Hülster/Beck/Bodenmüller/Wolff*, Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Teil II: Dokumentation von Verrechnungspreislisten, IStR 2005, 749; *Wellens*, Dokumentation von Verrechnungspreisen, IStR 2004, 655; *Wellens*, Fremdvergleichsgrundsatz nach OECD und nach deutschem Recht – Gleichzeitig Vorstellung des Diskussionsentwurfs der OECD hinsichtlich der Überarbeitung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie, IStR 2010, 153; *Wöhe*, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Aufl., München 2008; *Wöhrle*, Außensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Stuttgart; *Wolter/Pitzal*, Der Begriff „Funktion“ in den neuen Regelungen zur Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2008, 793; *Zech*, Funktionsverlagerung durch Zusammenlegung von Produktion und Vertrieb? Praxisfall aus der Betriebsprüfung, IStR 2009, 418; *Zech*, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen 2009, Mannheim 2009.

## A. Vorbemerkung

- 11.1 Da ein Großteil des weltweiten Handels von bzw. zwischen international verbundenen Unternehmen ausgeführt wird, sind Verrechnungspreise ein **zentrales Thema** bei der Unternehmensbesteuerung.<sup>1</sup> Immaterielle Wirtschaftsgüter bilden einen wesentlichen Faktor bei diesen grenzüberschreitenden Transaktionen.<sup>2</sup> Auf Grund ihrer Einzigartigkeit und damit verbundenen Hochwertigkeit stellt die Ermittlung von Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter eine der komplexesten Aufgaben im Bereich der Verrechnungspreise dar.<sup>3</sup> Sowohl bei der Gestaltung als auch bei der Dokumentation von immateriellen Wirtschaftsgütern wird eine Vielzahl von Fragestellungen aufgeworfen. Bereits die Beurteilung, ob durch gewisse Tätigkeiten und hierdurch entstandene Kosten ein immaterielles Wirtschaftsgut geschaffen wurde, z.B. im Rahmen von kostenintensiven F&E-Tätigkeiten<sup>4</sup>, sowie die Abgrenzung, z.B. im Rahmen von technischen Dienstleistungen oder materiellen Wirtschaftsgütern, die im-

1 Vgl. *Ditz/Schneider*, DB 2011, 779; *Wehnert*, IStR 2007, 558.

2 Vgl. *Baumhoff* in F/W/B, § 1 AStG Rz. 693 (Stand: November 2000).

3 Vgl. *Engler/Freytag/Herda* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 1 ff.

4 Vgl. *OECD*, Transfer Pricing Guidelines 2010, Verrechnungspreisgrundsätze für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (nachfolgend: OECD-Leitlinien 2010), Rz. 6.6. Zum 22.7.2011 sind die Kapitel I–III der OECD-Leitlinien überarbeitet und ein neues Kapitel IX („Business Restructuring“) eingeführt worden. Somit beziehen sich alle nachfolgenden Verweise bezüglich Kapitel I–III und IX der OECD-Leitlinien auf diese Fassung. Alle anderen Verweise (Kapitel IV–VIII) beziehen sich auf die Fassung der OECD-Leitlinien von 1995. Im Folgenden wird einheitlich auf die „OECD-Leitlinien 2010“ verwiesen.

materielle Wirtschaftsgüter umfassen<sup>1</sup>, stellt Steuerpflichtige und Fisci vor Schwierigkeiten. Darüber hinaus sind Besonderheiten bei den für immaterielle Wirtschaftsgüter in Frage kommenden Verrechnungspreismethoden dem Grunde und der Höhe nach zu beachten.

Da immaterielle Wirtschaftsgüter auf verschiedene Weise entwickelt und verwertet werden können, hängt insbesondere von der Art der Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter auch deren Bepreisung ab. Abhängig von den jeweils involvierten immateriellen Wirtschaftsgütern sind weitere Besonderheiten zu berücksichtigen, die Steuerpflichtige bei der Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, vor extrem hohe Herausforderungen stellen.<sup>2</sup> Von daher ist es nicht verwunderlich, dass insbesondere die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern zu einer Vielzahl von Auseinandersetzungen zwischen dem Steuerpflichtigen und den beteiligten Fisci führt. Zur Prävention von potenziellen Doppelbesteuerungen ist folglich eine fundierte Dokumentation zu den immateriellen Wirtschaftsgütern für Compliance-Zwecke unerlässlich. 11.2

## B. Grundlagen

### I. Kategorisierung für Verrechnungspreiszwecke

Die OECD unterteilt kommerzielle immaterielle Wirtschaftsgüter (Commercial Intangibles) in die beiden Kategorien Marketing Intangibles und Trade Intangibles.<sup>3</sup> **Trade Intangibles** werden meistens mittels kostenintensiver und risikoreicher F&E-Aktivitäten entwickelt.<sup>4</sup> F&E-Projekte können mittels Eigenforschung, Auftragsforschung oder Gemeinschaftsforschung umgesetzt werden. Die dabei entwickelten Trade Intangibles, z.B. Patente, ermöglichen erst die Herstellung von Waren bzw. die Erbringung von Dienstleistungen, in deren unmittelbarem Zusammenhang sie verkauft oder genutzt werden.<sup>5</sup> 11.3

Demgegenüber zielen **Marketing Intangibles** darauf ab, bei der kommerziellen Verwertung, d.h. bei der Absatzwerbung von Waren oder Dienstleistungen zu unterstützen.<sup>6</sup> Der formalrechtliche Schutz und somit die Schaffung eines Marketing Intangibles, z.B. eines Warenzeichens und Produktnamens, ist per se nicht annähernd so teuer wie die Entwicklung und der Schutz eines Trade Intangibles, z.B. eines Patents.<sup>7</sup> Vielmehr muss der 11.4

---

1 Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 1.

2 Vgl. Wehnert, IStR 2007, 558.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.3f.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.9.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.8.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.4, 6.8.

7 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.8f.

Wert des Marketing Intangibles erst durch kostspielige Marketing-Kampagnen und andere Werbeanstrengungen geschaffen werden.<sup>1</sup>

- 11.5 Der Wert von Marketing Intangibles hängt von einer Vielzahl von Faktoren ab. So werden beispielsweise die Reputation und Vertrauenswürdigkeit eines Warenzeichens oder Produktnamens von den **Produkteigenschaften** und den damit zusammenhängenden Dienstleistungen beeinflusst.<sup>2</sup> Die Produkteigenschaften wiederum korrelieren stark mit den jeweiligen F&E-Tätigkeiten. Im Fall außergewöhnlicher Qualität, die ganz erheblich auf ein Patent zurückzuführen ist, kann dies eine enorme Marketingwirkung entfalten, ähnlich einem Warenzeichen. Konsequenterweise müssen Zahlungen für das Recht zur Nutzung eines solchen Patents im gleichen Licht gesehen werden wie Zahlungen für das Recht, ein Warenzeichen zu nutzen.<sup>3</sup>
- 11.6 Da im Gegensatz zu den Marketing Intangibles die Entwicklung von Trade Intangibles mit sehr kostenintensiven und risikoreichen F&E-Aktivitäten verbunden sein kann, die konzernintern auf verschiedenste Weise ausgeübt werden können, wird auf dieses Thema noch einmal separat im nachfolgenden Kapitel (Rz. 11.11 ff.) eingegangen. Indes ergeben sich bei den anschließenden Gestaltungsmöglichkeiten bezüglich der Verwertung von Trade Intangibles und Marketing Intangibles keine wesentlichen Unterschiede, so dass dieses Thema aus Verrechnungspreissicht einheitlich dargestellt werden kann.
- 11.7 Von weiterer Bedeutung ist das sog. **nicht geschützte geistige Eigentum**. Hierzu zählt neben Handelsgeheimnissen insbesondere Know-how, das in Art. 12 OECD-MA wie folgt definiert ist: „Know-how ist die Gesamtheit des Außenstehenden nicht zugänglich gemachten technischen Wissens, das nicht unbedingt patentierfähig zu sein braucht und das für die sofortige und unter gleichen Bedingungen stattfindende Nachbildung eines Produktes oder eines Verfahrens notwendig ist.“ Know-how und Handelsgeheimnisse spielen bei der Geschäftstätigkeit multinationaler Konzerne häufig eine bedeutende Rolle. Insbesondere beim Know-how ist in der Fachliteratur umstritten, ob eine zeitlich befristete Überlassung an ein anderes Konzernunternehmen möglich ist.<sup>4</sup> Sofern das nicht geschützte Eigentum bereits als Wirtschaftsgut zu qualifizieren ist, ist es je nach Eigenart als Trade oder Marketing Intangible einzuordnen.<sup>5</sup>
- 11.8 Im deutschen Steuerrecht existiert bisher keine Legaldefinition für den Begriff des Wirtschaftsguts.<sup>6</sup> Der BFH plädiert für eine Auslegung anhand

---

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.9.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.4.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.9.

4 Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 14.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.5.

6 Vgl. Janke, StuW 1994, 214.

der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.<sup>1</sup> So sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH unter positiven bzw. aktiven Wirtschaftsgütern nicht nur Gegenstände i.S. des bürgerlichen Rechts (Sachen und Rechte), sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten zu verstehen, die als selbstständige Vermögenswerte greifbar sind.<sup>2</sup> *Buciek* fasst die Voraussetzungen zur Wirtschaftsguteigenschaft wie folgt zusammen: „Es muss sich um eine objektiv werthaltige Position handeln, die

1. einzeln oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden kann [...] und
2. in dem Sinne als Einzelheit ins Gewicht fällt, dass sie aus der Sicht eines potentiellen Erwerbers einen eigenständigen Wert hat (Einzelbewertbarkeit [...]).“<sup>3</sup>

Im Gegensatz zum handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands, bei dem konkrete Einzelveräußerbarkeit, d.h. selbständige Verkehrsfähigkeit und Bewertbarkeit, zwingende Voraussetzung ist, reicht für steuerliche Zwecke die abstrakte selbstständige Bewertungsfähigkeit aus.<sup>4</sup> Demzufolge liegt ein Wirtschaftsgut bereits dann vor, wenn ein **greifbarer Vermögensvorteil** vorliegt.<sup>5</sup> 11.9

Die Beurteilung, ob ein greifbarer Vermögensvorteil vorliegt, ist allerdings gerade bei immateriellen Wirtschaftsgütern teilweise äußerst schwierig. So kommt es häufig vor, dass nicht geschütztes Eigentum auf Grund der schwierigen Greifbarkeit noch kein konkretes immaterielles Wirtschaftsgut darstellt, sondern lediglich als ein sonstiger Vorteil einzustufen ist. Wie noch aufgezeigt wird, kommt wegen dieser Abgrenzungsthematik dem nicht geschützten Eigentum eine ganz entscheidende Rolle im Rahmen von Funktionsverlagerungen und deren Bewertung für Besteuerungszwecke zu (vgl. Rz. 11.307 ff.). 11.10

## II. Formen der Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern

Die OECD erkennt diverse Methoden an, mittels derer Konzernunternehmen ihre F&E-Aktivitäten strukturieren und somit immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere Trade Intangibles, entwickeln können:<sup>6</sup> 11.11

- Eigenforschung und -entwicklung,
- Auftragsforschung und -entwicklung,

1 Vgl. BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156 (159).

2 Vgl. BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 (635); v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160 (161).

3 *Buciek* in Blümich, § 5 EStG Rz. 304 ff.

4 Vgl. BFH v. 28.5.1979 – IR I/76, BStBl. II 1979, 734 (737).

5 Vgl. BFH v. 16.2.1990 – III B 90/88, BStBl. II 1990, 794 (795); v. 28.5.1979 – IR I/76, BStBl. II 1979, 734 (737); *Kußmaul*, BB 1987, 2053.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.3.

– Gemeinschaftsforschung und -entwicklung.

Wenn ein einzelnes Konzernunternehmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung F&E-Aktivitäten betreibt und die F&E-Ergebnisse z.B. mittels Lizenz oder Verkauf anderen Konzernunternehmen zum Marktwert zur Verfügung stellt, wird dies als **Eigenforschung und -entwicklung** bezeichnet. Im Fall der Eigenforschung und -entwicklung trägt die F&E-Gesellschaft alle Gewinnchancen sowie Risiken eines Misserfolgs aus den F&E-Aktivitäten. Konsequenterweise wird die F&E-Gesellschaft auch rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der auf diese Weise selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter sein.<sup>1</sup>

11.12 Sofern die F&E-Gesellschaft weder Einnahmen aus der Verwertung von vorangegangenen F&E-Aktivitäten, z.B. aus Lizenzerträgen oder aus dem Verkauf von Produkten, noch aus anderen Tätigkeiten erzielt, führen die aktuellen F&E-Aktivitäten isoliert betrachtet zunächst zu einem Verlust bei der F&E-Gesellschaft.<sup>2</sup> Folglich ergibt sich für die F&E-Gesellschaft ein erheblicher Finanzierungsbedarf.<sup>3</sup> Da keine anderen Konzernunternehmen an der Forschung und Entwicklung beteiligt sind, ergibt sich insofern in diesem Stadium keine Verrechnungspreisthematik. Erst, sobald die F&E-Aktivitäten erfolgreich waren und die F&E-Ergebnisse konzernintern verwertet werden sollen, ist zu prüfen, welche Verwertungsmöglichkeiten sich bieten (z.B. Lizenz oder Einbettung in die Produktpreise, zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.106 ff.) und wie dementsprechend eine marktkonforme Bepreisung zu gestalten ist.

11.13 Unter **Auftragsforschung und -entwicklung** wird verstanden, dass ein Konzernunternehmen auf Vertragsbasis im Namen eines anderen Konzernunternehmens F&E-Aktivitäten erbringt, wobei nicht das forschende Unternehmen, sondern das auftraggebende Unternehmen Eigentümer der F&E-Ergebnisse wird.<sup>4</sup> Im Fall der Auftragsforschung und -entwicklung wird die F&E-Gesellschaft von einem anderen Konzernunternehmen, häufig eine IP-Holding (sog. Entrepreneur, zur Definition vgl. Rz. 11.47 ff.), mit konkreten F&E-Aktivitäten beauftragt.<sup>5</sup> Im Rahmen dieser als Prinzipal-Struktur bezeichneten Gestaltungsvariante übt die F&E-Gesellschaft als Routineunternehmen (zur Definition vgl. Rz. 11.47 ff.) für den Entrepreneur (häufig auch als Strategieträgerunternehmen oder Prinzipal bezeichnet)<sup>6</sup> die zwischen den Parteien vereinbarten Funktionen aus und erhält hierfür eine Vergütung, die typischerweise die entstandenen Kosten abgeltet

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.3.

2 Vgl. *Fischer/Scholz*, BB 2007, 129.

3 Vgl. *Engler* in *Vögele/Borstell/Engler*, *Verrechnungspreise*<sup>3</sup>, *Immaterielle Wirtschaftsgüter*, Rz. 64.

4 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 5.3.

5 Vgl. *Fischer/Scholz*, BB 2007, 129.

6 Vgl. *Engler* in *Vögele/Borstell/Engler*, *Verrechnungspreise*<sup>3</sup>, *Immaterielle Wirtschaftsgüter*, Rz. 65.

und darüber hinaus der F&E-Gesellschaft einen fremdüblichen Gewinn zu sichern soll.<sup>1</sup>

Der Hintergrund hierfür ist, dass die F&E-Ergebnisse nicht dem forschenden, sondern dem auftraggebenden Unternehmen zustehen,<sup>2</sup> das auch alle hiermit verbundenen Gewinnchancen sowie Risiken eines Misserfolgs aus den F&E-Tätigkeiten trägt. Insofern sind dem auftraggebenden Unternehmen auch alle wichtigen Entscheidungen zu den Einzelheiten der F&E-Tätigkeiten vorbehalten.<sup>3</sup> Für die F&E-Gesellschaft ist bei der Auftragsforschung und -entwicklung vorteilhaft, dass keine Vorfinanzierung notwendig ist, sondern eine direkte Kostenerstattung zuzüglich eines Gewinnaufschlags erfolgt. 11.14

Die Auftragsforschung und -entwicklung ist nicht nur für einen, sondern auch für mehrere Auftraggeber denkbar. Wenn dabei der entgeltliche Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts durch mehrere Auftraggeber dem Geschäft das Gepräge gibt und der F&E-Gesellschaft – wie im Fall der Auftragsforschung und -entwicklung für einen Auftraggeber – die F&E-Ergebnisse nicht zustehen, liegt ein sog. Nachfrage-Pool vor.<sup>4</sup> In diesem Fall erhält die F&E-Gesellschaft wie bei der Auftragsforschung für einen Auftraggeber eine marktgerechte Vergütung, die sich typischerweise mangels Preisvergleichs nach der Kostenaufschlagsmethode richtet.<sup>5</sup> 11.15

Beide Fälle – die Auftragsforschung und -entwicklung für einen oder für mehrere Auftraggeber – fokussieren auf die Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern, wobei nicht die F&E-Gesellschaft, sondern der bzw. die Auftraggeber Eigentümer der F&E-Ergebnisse werden. Hiervon unabhängig können im zweiten Schritt die erfolgreich entwickelten immateriellen Wirtschaftsgüter auf verschiedenste Weise (z.B. Lizenz oder Einbettung in die Produktpreise, zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.106ff.) verwertet werden. 11.16

Hiervon abzugrenzen ist die **Gemeinschaftsforschung und -entwicklung**, bei der die F&E-Gesellschaft neben den anderen beteiligten Konzernunternehmen ebenfalls sowohl Miteigentümer der F&E-Ergebnisse wird als auch mit an der Verwertung der erfolgreich entwickelten immateriellen Wirtschaftsgüter interessiert und beteiligt ist.<sup>6</sup> Die Gemeinschaftsforschung und -entwicklung kann entweder als Konzernumlage nach dem 11.17

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.55 i.V.m. 2.40; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 5.3.

2 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 5.3.

3 Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 112.

4 Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 66.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.55; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 5.3.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 8.6.

Leistungsaustauschprinzip oder als Kostenumlage nach dem Poolkonzept erfolgen.<sup>1</sup> Da bei der Konzern- und Kostenumlage auch die Verwertung der F&E-Ergebnisse unter gemeinschaftlicher Nutzung erfolgt, wird hierauf detailliert bei der Verwertung von immateriellen Wirtschaftsgütern eingegangen (vgl. Rz. 11.106 ff.).

### III. Fremdvergleichsgrundsatz

#### 1. Begriffsbestimmung nach nationalem und DBA-Recht

- 11.18 Als international anerkannter Standard für die Bestimmung von Verrechnungspreisen für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen gilt der Fremdvergleichsgrundsatz.<sup>2</sup> Er besagt, dass Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen steuerlich danach zu beurteilen sind, ob sich die Beteiligten **wie voneinander unabhängige Dritte** verhalten haben und bei ihrer Einkünfteermittlung dieselben Bedingungen und Preise zu Grunde gelegt haben, wie sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten.<sup>3</sup>
- 11.19 Die normative Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes findet sich im **OECD-MA**, das die Ausgangsbasis für die Verhandlung bilateraler DBA insbesondere zwischen OECD-Mitgliedstaaten bildet. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA definiert den Fremdvergleichsgrundsatz indirekt durch die Folgen bei Verstoß dagegen: „Wenn die beiden verbundenen Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne die Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“
- 11.20 Im deutschen Steuerrecht existiert erst seit der Neufassung des § 1 AStG im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 eine Legaldefinition des Fremdvergleichsgrundsatzes. In der ausschließlich auf außersteuerliche Sachverhalte anwendbaren Korrekturvorschrift sind die steuerlichen Konsequenzen bei Nichteinhalten des Fremdvergleichsgrundsatzes, konkret bei Einkünfterminderung des deutschen verbundenen Unternehmens, wie folgt in **§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG** normiert: „Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise),

---

1 Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 67–70.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.1.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.6ff. und 1.15.

zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“ Nicht umfasst von § 1 AStG ist indes die Möglichkeit der Korrektur im Fall der Einkünfteerhöhung beim deutschen verbundenen Unternehmen durch Nichteinhalten des Fremdvergleichsgrundsatzes.

Darüber hinaus sieht § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG einen speziellen, auf internationaler Ebene in dieser Form weitgehend unbekanntem **hypothetischen Fremdvergleich** – sog. Fremdvergleich durch Nachdenken – vor, bei dem ein fiktiver Einigungsbereich zu bestimmen ist (zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.60 ff. und 11.307 ff.). Die OECD-Leitlinien sehen vor, dass grundsätzlich alle Methoden anwendbar und fremdvergleichskonform sind, die die möglichen Handlungsalternativen unabhängiger Dritte und deren Einfluss auf die Höhe der Verrechnungspreise beachten.<sup>1</sup> Solange der hypothetische Fremdvergleich diese Bedingungen erfüllt, kann er als Fremdvergleich durch Nachdenken im weitesten Sinne als im Einklang mit den OECD-Leitlinien angesehen werden.<sup>2</sup> 11.21

Indes sind die Konsequenzen der OECD-Leitlinien nicht so weitreichend wie die des hypothetischen Fremdvergleichs im Fall von **Funktionsverlagerungen**. So ist im Fall von Funktionsverlagerungen der hypothetische Fremdvergleich mittels Transferpaketbetrachtung gem. § 1 Abs. 3 Satz 9 i. V. m. Satz 5 ff. AStG durchzuführen. Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen verfolgt den Zweck, die mit den im Inland geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern in Verbindung stehenden Gewinnpotenziale – z. B. noch nicht hinreichend konkretisierte Vorteile, die nicht als greifbarer Vermögensvorteil einzustufen sind und deswegen nicht als immaterielles Wirtschaftsgut zu qualifizieren sind – zur Besteuerung heranzuziehen.<sup>3</sup> Auf internationaler Ebene befindet sich ein ähnliches Konstrukt zur Transferpaketbewertung in den OECD-Leitlinien, Kapitel IX („Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“). Ähnlich zum hypothetischen Fremdvergleich gem. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG sind jedoch auch hier die Begrifflichkeiten nicht deckungsgleich, zumal die Konsequenzen nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG deutlich weiterreichend sind.<sup>4</sup> 11.22

Wie noch aufgezeigt wird (vgl. Rz. 11.307 ff.), muss i. d. R. der Mittelwert aus den inländischen und ausländischen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) – und somit auch ausländische Standortvorteile und weitere Synergieeffekte (§ 3 Abs. 2 Satz 1 FVerlV und § 7 Abs. 4 Satz 2 FVerlV) – 11.23

<sup>1</sup> Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.35.

<sup>2</sup> Hierzu kritisch *Wellens*, IStR 2010, 153 (155).

<sup>3</sup> Vgl. BT-Drucks., 16/4841, 84.

<sup>4</sup> Vgl. zum neuen Kapitel IX der OECD-Leitlinien auch *Freudenberg/Ludwig*, BB 2011, 215.

der deutschen Besteuerung zu Grunde gelegt werden. Im Ergebnis wird dadurch das hälftige zusätzliche ausländische Gewinnpotenzial aus der übertragenen Funktion im Inland besteuert. Diese Erfassung des ausländischen Steuersubstrats widerspricht dem international üblichen Territorialitätsprinzip.<sup>1</sup> Deshalb kann davon ausgegangen werden, dass der ausländische Fiskus den Transferpaketansatz auf Grund des ihm unbekanntem hypothetischen Fremdvergleichs i.d.R. nicht akzeptieren wird, sondern nur den Wertansatz auf Basis des OECD-Fremdvergleichsgrundsatzes zulassen wird (zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.26ff.). Als Konsequenz ergibt sich zwingend eine Doppelbesteuerung zu Lasten des Steuerpflichtigen.<sup>2</sup>

- 11.24 In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass § 1 AStG in seiner derzeitigen Fassung nur Anwendung auf Geschäftsbeziehungen **zwischen nahestehenden Personen**, also rechtlich selbständigen Einheiten, findet. In der Literatur wurde kontrovers diskutiert, ob und inwieweit die Grundsätze zum Transferpaket nach § 1 Abs. 3 Satz 9 i.V.m. Satz 5ff. AStG auch im Verhältnis zwischen dem Stammhaus und seinen Betriebsstätten anzuwenden sind. Nach der h.M. kann § 1 AStG grundsätzlich nicht für Vorgänge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte angewendet werden.<sup>3</sup> Zum einen handelt es sich bei der rechtlichen Einheit aus Stammhaus und Betriebsstätte nur um eine Person, während § 1 Abs. 3 AStG i.V.m. § 1 Abs. 1 AStG zwei Personen voraussetzt. Zum anderen erfordert § 1 Abs. 5 AStG eine schuldrechtliche Beziehung, die zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wegen des Verbots von In-Sich-Geschäften (§ 181 BGB) schlicht unmöglich ist.
- 11.25 Wie aus Diskussionen mit Vertretern der Finanzverwaltung zu hören ist, beabsichtigt der deutsche Gesetzgeber jedoch eine wesentliche Änderung des § 1 AStG. Zum einen soll eine Klarstellung der Regelungen zur Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten erfolgen, wobei eine deutliche Annäherung an den sog. functionally separate entity-Ansatz der OECD angestrebt wird.<sup>4</sup> Gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA sind der Betriebsstätte diejenigen Gewinne zuzurechnen, die diese Betriebsstätte hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte. Dem functionally separate entity-Ansatz zufolge soll die Betriebsstätte wie ein unabhängiges und selbständiges Unternehmen betrachtet werden, das eigene Funktionen ausübt, selbst Wirtschaftsgüter besitzt und eigene Risiken übernimmt.<sup>5</sup> Zum anderen soll über die Neu-

1 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 640.

2 Vgl. *Blumers*, BB 2007, 1757 (1760).

3 Vgl. *Andresen*, IStR 2010, 291; *Kahle/Franke*, IStR 2009, 410; *Kaminski/Strunk*, DB 2008, 2502f.

4 Vgl. *OECD*, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Rz. 8ff.

5 Vgl. *OECD*, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Rz. 8.

fassung des § 1 AStG erreicht werden, dass sowohl der tatsächliche als auch der hypothetische Fremdvergleich – und somit auch die Transferpaketbetrachtung im Fall von Funktionsverlagerungen – zur Beurteilung der Fremdüblichkeit von Geschäftsvorfällen zwischen dem Stammhaus und seiner Betriebsstätte zur Anwendung kommen.

## 2. Verhältnis und Folgen der Korrektornormen

Neben der Korrektornorm des § 1 AStG existieren noch weitere Rechtsinstitute im EStG und KStG: 11.26

Rechtsinstitut	Norm	Wertansatz
Fremdvergleichsgrundsatz	§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG	Fremdvergleichspreis
Hypothetischer Fremdvergleich	§ 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG	Hypothetischer Fremdvergleichspreis
Funktionsverlagerung	§ 1 Abs. 3 Satz 9 i.V.m. Satz 5 ff. AStG	Transferpaket
verdeckte Gewinnausschüttung	§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG	gemeiner Wert
Entnahme	§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1 EStG	Teilwert
fiktive Veräußerung	§ 12 Abs. 1 KStG	gemeiner Wert
fiktive Entnahme	§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG	gemeiner Wert
verdeckte Einlage	§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG	Teilwert
Einlage	§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG	Teilwert
fiktive Einlage für körperschaftsteuerpflichtige Personen	§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG	gemeiner Wert
fiktive Einlage für einkommensteuerpflichtige Personen	§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG	gemeiner Wert

Vor der Neufassung des § 1 AStG im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 war das Verhältnis von § 1 AStG zu den übrigen Korrektornormen nicht gesetzlich geregelt und wurde kontrovers diskutiert.<sup>1</sup> § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG regelt das Verhältnis nun wie folgt: „Führt die Anwen-

<sup>1</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2001, 633.

derung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.“ Demzufolge wird zwar den anderen Korrektornormen explizit der Vorrang eingeräumt, weitergehende Berichtigungen sind jedoch nach § 1 AStG möglich. Da dem Gesetzeswortlaut zufolge Korrekturmöglichkeiten i.S. des § 1 AStG nur in eine Richtung erfolgen können, und zwar nur bei Einkünfterminderung – nicht indes bei Einkünfterhöhung – des deutschen verbundenen Unternehmens, kommt dieser Vorschrift eine **Meistbegünstigung der deutschen Finanzverwaltung** gleich.<sup>1</sup>

- 11.28 Wie anhand der Übersicht zu den Korrektornormen ersichtlich wird, erfolgt der **Wertansatz** ausschließlich bei § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG zum Fremdvergleichspreis, wohingegen die anderen Korrektornormen nach dem EStG und KStG auf den Teilwert oder gemeinen Wert abstellen. Laut Auffassung der deutschen Finanzverwaltung soll der gemeine Wert regelmäßig dem Fremdvergleichspreis entsprechen.<sup>2</sup> Der gemeine Wert ist nach § 9 Abs. 2 BewG definiert als der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielende Preis, der i.d.R. auch ein Gewinnelement enthält.<sup>3</sup> Hierbei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die geeignet sind, eine Preisbeeinflussung zu induzieren (§ 9 Abs. 2 Satz 2 BewG). In diesem Zeitpunkt bereits eingetretene dauernde Wertminderungen sollen entsprechend berücksichtigt werden.
- 11.29 Wird dementsprechend bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen der Fremdvergleichspreis nach OECD-Grundsätzen zu Grunde gelegt, muss dieser Wert theoretisch alle hiermit im Zusammenhang stehenden, von den beiden Transaktionspartnern ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken berücksichtigen. Unter dieser Prämisse wird der **gemeine Wert** dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA bei der Preisfestsetzung gerecht (ex ante-Betrachtung). Im Gegensatz zum Fremdvergleichspreis sind jedoch ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse (z.B. Verfügungsbeschränkungen) bei der Bewertung zum gemeinen Wert nicht zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 2 Satz 3 BewG). Dies kann ggf. zu einer Abweichung des gemeinen Werts einerseits und des Fremdvergleichspreises nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA andererseits führen. In diesem Fall wäre der nach OECD-Grundsätzen ermittelte Wert vorrangig (§ 2 AO) und würde das deutsche Besteuerungsrecht insoweit einschränken.
- 11.30 Des Weiteren stellt sich die Frage, wie bei nachträglichen bzw. nachträglich notwendig erscheinenden Korrekturen des Verrechnungsentgelts zu verfahren ist, die bei der ursprünglichen Bewertung zum gemeinen Wert nicht zu Grunde gelegt werden konnten (ex post-Betrachtung). In Anbe-

1 Vgl. *Looks/Steinert/Müller*, BB 2009, 2348 (2349f.).

2 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 5.3.1; v. 25.8.2009 – IV B 5-S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888 m.w.N.

3 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 298.

tracht des Fremdvergleichsgrundsatzes spricht m.E. viel dafür, nachträgliche Korrekturen des Verrechnungsentgelts zuzulassen, wenn auch im Verhältnis zu unabhängigen Lieferanten und Abnehmern eine nachträgliche Korrektur typischerweise gewährt wird, z.B. durch Bonus- oder Rabattregelungen und aus anderen Gründen erteilte nachträgliche Preisermäßigungen bei dauerhaften Lieferbeziehungen. Dasselbe gilt für exogene Einflüsse auf das Absatzpreisniveau, sofern auch fremde Dritte nachträglich die Möglichkeit hätten, Preisanpassungen zu bewirken.

Da somit die ursprüngliche Bewertung zum gemeinen Wert nicht mehr mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in Einklang stehen würde, muss auf ex post-Basis zwingend der tatsächliche Fremdvergleichspreis zu Grunde gelegt werden. Dieser nach OECD-Grundsätzen ermittelte Wert wäre im Zweifelsfall vorrangig (§ 2 AO) und würde das deutsche Besteuerungsrecht insoweit einschränken. 11.31

Kommt nun anstelle des gemeinen Werts (z.B. bei verdeckter Gewinnausschüttung) der **Teilwert** (z.B. bei verdeckter Einlage) zur Anwendung, ergibt sich bereits ex ante ein erheblicher Wertunterschied zum Fremdvergleichspreis. Der Teilwert ist nach § 10 Satz 2 BewG sowie § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 1 EStG definiert als der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Hierbei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt (§ 10 Satz 3 BewG sowie § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbs. 2 EStG). Im Gegensatz zum Fremdvergleichspreis und gemeinen Wert, die einen Gewinnaufschlag enthalten, richtet sich der Teilwert nach der Rechtsprechung des BFH nach den Wiederbeschaffungskosten.<sup>1</sup> Folglich wird der Teilwert i.d.R. unter dem Wert liegen, der sich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ergibt. 11.32

Wie ersichtlich wird, reicht die Korrektornorm des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG beim Wertansatz der Höhe nach gegenüber den Berichtigungsvorschriften im EStG und KStG i.d.R. weiter. Da der Fremdvergleichspreis nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG grundsätzlich dem Fremdvergleichspreis nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechen soll, werden bei Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes oder bilateraler Korrektur auf den Fremdvergleichspreis die Einkünfte der beteiligten inländischen und ausländischen Transaktionspartner jeweils entsprechend dem inländischen Wertschöpfungsprozess nur im Inland sowie entsprechend dem ausländischen Wertschöpfungsprozess nur im Ausland einmal besteuert. 11.33

Demgegenüber geht die Korrektornorm des hypothetischen Fremdvergleichs in Form des Transferpaketansatzes, der grundsätzlich im Fall von Funktionsverlagerungen gem. § 1 Abs. 3 Satz 9 i.V.m. Satz 5 ff. AStG anzuwenden ist, deutlich weiter, als es der Fremdvergleichsgrundsatz nach 11.34

<sup>1</sup> Vgl. BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831.

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vorsieht.<sup>1</sup> Dies ist insofern problematisch, als hierdurch zwangsweise eine Doppelbesteuerung hervorgerufen wird. So wird der **Transferpaketwert** i.d.R. über dem Fremdvergleichspreis nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG bzw. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA liegen (zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.307 ff.). Das bedeutet, dass der deutsche Fiskus mehr besteuern wird, als ihm nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zusteht. Zwar erachtet die deutsche Finanzverwaltung den hypothetischen Fremdvergleich in Form des Transferpaketansatzes als im Einklang mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.<sup>2</sup> Dieser Auffassung wird jedoch mit erheblicher Kritik in der Literatur begegnet, da der ausländische Transaktionspartner beim Transferpaket für etwas zahlen soll, das er erst in Zukunft auf eigenes Risiko erwirtschaften kann.<sup>3</sup>

- 11.35 Zum Verhältnis der deutschen Korrektornormen zu DBA gilt grundsätzlich, dass die DBA die Berichtigungsmöglichkeiten des nationalen Steuerrechts absichern und den Grundsatz des Fremdverhaltens als Berichtigungsmaßstab festlegen.<sup>4</sup> Die grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen sind nach deutschem Steuerrecht unter Beachtung des Grundsatzes des Fremdverhaltens zu überprüfen.<sup>5</sup>
- 11.36 Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung kommt der Grundsatz des Fremdverhaltens nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA im (hypothetischen) Fremdvergleich und folglich auch im Transferpaketansatz zum Ausdruck. Von daher werden Steuerpflichtige insbesondere im Fall von Funktionsverlagerungen vor die Problematik gestellt, wie sich eine Doppelbesteuerung vermeiden lässt, wenn sowohl der deutsche als auch der ausländische Fiskus jeweils für sich in Anspruch nehmen, den Fremdvergleichsgrundsatz – aus inländischer Sicht der Transferpaketansatz und aus ausländischer Sicht ein möglicherweise deutlich niedrigerer Fremdvergleichspreis – gewahrt zu haben und daher keinen Spielraum für eine Anpassung zu Lasten des eigenen Steuersubstrats sehen.<sup>6</sup>

### 3. Vergleichbarkeitsanalyse: Vorgehensweise bei der Anwendung

#### a) Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter

- 11.37 Dem Fremdvergleichsgrundsatz zufolge sollen bei Geschäftsbeziehungen zwischen einem inländischen und ausländischen verbundenen Unternehmen die Verrechnungspreise so angesetzt werden, wie es voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Um der Problematik vorzubeugen, welche Verhältnisse be-

1 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 640.

2 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 640.

3 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 640.

4 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 6.1.1.

5 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 1.1.2–1.2.2.

6 Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert* in *F/W/B*, Vorabkommentierung zu § 1 Abs. 3 AStG Rz. V 105.

kannt sein mussten und welche Fakten der Steuerpflichtige indes nicht kennen konnte oder auch nicht kennen musste, hat der deutsche Gesetzgeber in **§ 1 Abs. 1 Satz 2 AStG** Folgendes festgeschrieben: „Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln.“ Zwar liegt einerseits die Intention des Gesetzgebers auf der Hand zu vermeiden, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Verrechnungspreissetzung (sog. Setting oder ex ante-Betrachtung) nicht belastbare günstigere Verhältnisse in Betracht ziehen könnte als der Betriebsprüfer, der erst Jahre später nachweislich ungünstigere Fakten bei der Verrechnungspreisüberprüfung (sog. Testing oder ex post-Betrachtung) einbeziehen kann.

Andererseits ist ein allwissender Geschäftsleiter gerade nicht mit dem Grundsatz des Fremdverhaltens in Einklang zu bringen, da fremde Dritte üblicherweise **nicht vollständige Informationstransparenz** über die Verhältnisse ihrer Kontrahenten haben.<sup>1</sup> Somit kommt auch dieser Vorschrift eine Meistbegünstigung der deutschen Finanzverwaltung gleich: Sollte der Steuerpflichtige seine Verrechnungspreise mangels besseren Wissens zu niedrig ansetzen, würde der Wertansatz im Rahmen einer Betriebsprüfung über § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG nach oben korrigiert werden. Falls indes der Steuerpflichtige seine Verrechnungspreise nachweislich zu hoch ansetzen würde, verbliebe es im Rahmen einer Betriebsprüfung bei diesem Wertansatz, da § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG nur bei Einkünfteminderung im Inland zur Anwendung kommt. 11.38

Maßgebend für den Fremdvergleich sollen stets die tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt sein.<sup>2</sup> Dabei sollen die **verkehrsübliche Sorgfalt** ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter gegenüber fremden Dritten sowie die Verhältnisse des freien Wettbewerbs, d.h. die Preise des Marktes, auf dem fremde Dritte die Geschäftsbedingungen aushandeln würden, zu Grunde gelegt werden.<sup>3</sup> Für diese Zwecke soll eine Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt werden, da die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes darauf beruht, dass die Bedingungen eines Geschäfts zwischen verbundenen Unternehmen mit den Bedingungen eines Geschäfts zwischen unabhängigen Unternehmen verglichen werden können.<sup>4</sup> 11.39

1 Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Geinert* in F/W/B, Vorabkommentierung zu § 1 Abs. 3 AStG Rz. V 105.

2 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.1.3 und 2.4.6; BFH v. 30.7.1965 – VI – 288/63 U, BStBl. III 1965, 613; v. 26.2.1970 – I R 63/68, BStBl. II 1970, 419; v. 15.1.1974 – VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606.

3 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.2; v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.1.1; BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626; v. 10.5.1967 – I 187/64, BStBl. III 1967, 498.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.33–1.37; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.12.7.

- 11.40 In der Praxis werden Steuerpflichtige bei der Vergleichbarkeitsanalyse jedoch vor enorme Herausforderungen gestellt: Zum einen ergibt sich hier wieder die Problematik des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nach § 1 Abs. 1 Satz AStG, der alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und danach handeln soll. Auch die OECD verlangt für Vergleichbarkeitszwecke, dass Fremdpreise für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter die Sichtweise von beiden Transaktionspartnern berücksichtigen müssen.<sup>1</sup>
- 11.41 In diesem Zusammenhang konzidiert die OECD zumindest, dass die Anwendung des tatsächlichen Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Ermittlung von konzerninternen Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter schwierig sein kann.<sup>2</sup> So können immaterielle Wirtschaftsgüter **besondere Merkmale** aufweisen, die die Suche nach vergleichbaren Transaktionen und deren Wertermittlung im Zeitpunkt des grenzüberschreitenden Geschäftsvorfalles zwischen den verbundenen Unternehmen (Intercompany-Transaktion) erschweren.<sup>3</sup>
- 11.42 Zum anderen ist problematisch, dass durch die Vergleichbarkeitsanalyse eine gewisse Vergleichbarkeit suggeriert und dies auch für die Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises erwartet wird. Wie bereits aufgezeigt, zeichnen sich insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter durch ihre **Einzigartigkeit** aus. Je einzigartiger und somit wertvoller also ein immaterielles Wirtschaftsgut ist, desto schwieriger wird es konsequenterweise sein, Vergleichbarkeit herzustellen. Die OECD merkt daher zu Recht an, dass die Suche nach Vergleichsdaten kompliziert und in einigen Fällen die Wertermittlung zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles erschwert sein kann.<sup>4</sup>
- 11.43 Da somit bei der Ermittlung von konzerninternen Verrechnungspreisen für wertvolle, einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter i.d.R. eine hohe Unsicherheit hinsichtlich des Wertansatzes besteht, stellt sich die Frage, wie eine fremdvergleichskonforme Preisgestaltung zu erfolgen kann. Die OECD gibt hierzu den weisen, aber praktisch schwierig umsetzbaren Ratsschlag, dass sich sowohl der Steuerpflichtige als auch der Fiskus daran orientieren sollen, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen gehandelt hätten, um den Unsicherheitsfaktor bei der Preisgestaltung für das Geschäft zu berücksichtigen.<sup>5</sup>
- 11.44 Ein praxisfreundlicher Ansatz zur Lösung dieser Problematik findet sich indes in den OECD-Leitlinien nicht. Zwar wurden die im Jahre 1995 veröffentlichten OECD-Leitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen zum 22.7.2010 erstmals umfassend überarbeitet. Im

---

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.14.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.13.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.28.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.13.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.28.

Wesentlichen wurde der Fokus bei den Kapiteln I–III hinsichtlich der anwendbaren Verrechnungspreismethoden auf Anforderungen zur Datenvergleichbarkeit und auf immaterielle Wirtschaftsgüter verstärkt.<sup>1</sup> Gleichzeitig wurden die OECD-Leitlinien um das Kapitel IX erweitert, das auf dem Diskussionsentwurf der OECD über Verrechnungspreisaspekte bei Konzernstrukturänderungen basiert.

Allerdings enthalten auch die überarbeiteten OECD-Leitlinien **keine konkreten Lösungsansätze** für Geschäfte mit wertvollen, einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgütern. Erfreulicherweise hat die OECD im Rahmen des OECD-Projekts „Verrechnungspreisaspekte bei Konzernstrukturänderungen“ den akuten Handlungsbedarf bei konzerninternen Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter erkannt.<sup>2</sup> Das OECD-Komitee für steuerliche Angelegenheiten hat daher entschieden, ein neues Projekt zu starten: Die OECD-Arbeitsgruppe Nr. 6 soll in enger Zusammenarbeit mit Interessenvertretern aus der Wirtschaft die Verrechnungspreisaspekte bei immateriellen Wirtschaftsgütern untersuchen und Leitlinien zur Umsetzung erarbeiten.<sup>3</sup> 11.45

In der Zwischenzeit sollen die Kapitel I, II und III der OECD-Leitlinien hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch für die Ermittlung von konzerninternen Verrechnungspreisen für Geschäfte mit immateriellen Wirtschaftsgütern gelten.<sup>4</sup> Demzufolge soll bei der weiteren Prüfung jeweils bezogen auf die zu Grunde liegende Geschäftsbeziehung eine Unternehmenscharakterisierung vorgenommen werden, bei der die Funktionen der einzelnen verbundenen Unternehmen, beispielsweise die Struktur, Organisation, Aufgabenteilung und Risikoverteilung in Konzernen sowie die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, von erheblicher Bedeutung sind.<sup>5</sup> 11.46

## b) Unternehmenskategorisierung

Neben den bereits genannten Kriterien ist zu überprüfen, welche Unternehmen die jeweiligen Funktionen, beispielsweise Forschung und Entwicklung oder Marketing, erfüllen und in welcher Eigenschaft sie dies tun, beispielsweise Eigenforschung und -entwicklung oder Auftragsforschung und -entwicklung.<sup>6</sup> Ziel dieser Analyse ist es, Aufschluss darüber 11.47

1 Vgl. OECD-Leitlinien 1995, Kapitel I–III gegenüber OECD-Leitlinien 2010, Kapitel I–III.

2 Vgl. *OECD*, Transfer Pricing Aspects of Intangibles, unter: [http://www.oecd.org/department/0,3355,en\\_2649\\_45675105\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/department/0,3355,en_2649_45675105_1_1_1_1_1,00.html), Stand: 31.5.2011.

3 Vgl. zu Einzelheiten *OECD*, Transfer Pricing Aspects of Intangibles, unter: [http://www.oecd.org/department/0,3355,en\\_2649\\_45675105\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/department/0,3355,en_2649_45675105_1_1_1_1_1,00.html), Stand: 31.5.2011.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.13.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.42 ff.; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.2; v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.1.3.

6 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.1.3.

zu erhalten, ob und welches der beteiligten verbundenen Unternehmen Routinefunktionen ausübt, welches das wesentliche Unternehmensrisiko trägt und welches mehr als nur Routinefunktionen ausübt, ohne die wesentlichen Risiken zu tragen.<sup>1</sup>

11.48 Unter Verwendung dieser **Funktions- und Risikoanalyse** unterteilt die deutsche Finanzverwaltung unter Hinweis auf die OECD-Leitlinien<sup>2</sup> Unternehmen in folgende drei Kategorien:<sup>3</sup>

- **Unternehmen mit Routinefunktionen:** Ein Unternehmen, das lediglich Routinefunktionen ausübt (beispielsweise konzerninterne Dienstleistungen erbringt, die ohne weiteres am Markt auch bei Dritten in Auftrag gegeben werden könnten) und nur in geringem Umfang Wirtschaftsgüter einsetzt und nur geringe Risiken trägt, soll bei üblichem Geschäftsablauf keine Verluste, sondern regelmäßig geringe, aber relativ stabile Gewinne erzielen.
- **Entrepreneur oder Strategieträger:** Einem Unternehmen, das über die zur Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, die wesentlichen, für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen ausübt und die wesentlichen Risiken übernimmt, soll regelmäßig (ggf. zusammen mit anderen Unternehmen, die eine Entrepreneur-Funktion ausüben) das betreffende Konzernergebnis zustehen, das nach Abgeltung von Funktionen anderer nahestehender Unternehmen verbleibt. Da mangels vergleichbarer Unternehmen regelmäßig keine Fremdvergleichsdaten festgestellt werden können; soll einem Entrepreneur die Residualgröße zustehen; dieses Ergebnis kann sowohl positiv als auch negativ sein.
- **Hybridunternehmen:** Ein Unternehmen, das unter Berücksichtigung der von ihm ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken weder als Unternehmen mit Routinefunktionen noch als der Entrepreneur anzusehen ist, soll, soweit für seine Geschäftsvorfälle keine Fremdpreise feststellbar sind, seine Verrechnungspreise auf Grund von Planrechnungen ermitteln, wobei es den Eintritt der prognostizierten Ergebnisse zu überwachen und ggf. auf Abweichungen zu reagieren hat.

11.49 Unternehmen, die über wertvolle, einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen und diese bei Intercompany-Transaktionen einsetzen, werden also i.d.R. als Entrepreneur zu qualifizieren sein. Diese Einstufung ist von erheblicher Bedeutung bei der späteren Bestimmung der anwendbaren Verrechnungspreismethode (zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.60 ff.).

---

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.42 ff.; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.2.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.42 bis 1.51.

3 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.2.

### c) Ermittlung von Fremdvergleichsdaten

Grundsätzlich sollen zur Ermittlung von Fremdvergleichspreisen solche Daten herangezogen werden, die auch Grundlage für die **Preisbildung zwischen fremden Dritten** im Markt sind. Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung sind bei der Bemessung von Fremdvergleichspreisen insbesondere zu berücksichtigen:<sup>1</sup> 11.50

- Börsenpreise, branchenübliche Preise, die auf dem maßgeblichen Markt ermittelt sind (Marktpreise), sowie sonstige Informationen über den Markt;
- Preise, die der Steuerpflichtige, der ihm Nahestehende oder Dritte tatsächlich für entsprechende Lieferungen oder Leistungen auf dem maßgeblichen Markt vereinbart haben;
- Gewinnaufschläge, Kalkulationsverfahren oder sonstige betriebswirtschaftliche Grundlagen, die im freien Markt die Preisbildung beeinflussen (betriebswirtschaftliche Daten).

Für eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit müssen nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung folgende zwei Voraussetzungen gegeben sein:<sup>2</sup> 11.51

#### 1. **Geschäftsbedingungen** (alternativ):

- a. Die Geschäftsbedingungen sind identisch.
- b. Die Unterschiede bei den Geschäftsbedingungen haben keine wesentliche Auswirkung auf die Preisgestaltung.
- c. Unterschiede in den Geschäftsbedingungen (z.B. unterschiedliche Zahlungsziele) sind durch hinreichend genaue Anpassungen beseitigt worden.

#### 2. **Datenqualität:** Die ermittelten Daten sind qualitativ zuverlässig.

Je einzigartiger und wertvoller die eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter bei konzerninternen Transaktionen sind, desto komplizierter gestaltet sich die Suche nach Vergleichsdaten.<sup>3</sup> Im Fall von immateriellen Wirtschaftsgütern wäre beispielsweise Voraussetzung für eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit, dass dasjenige verbundene Unternehmen, das über die bei der konzerninternen Geschäftsbeziehung eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, eine absolut identische Geschäftsbeziehung zu einem fremden dritten Unternehmen unterhält. Da jedoch gerade die wertvollen, einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgüter vornehmlich nur konzernintern verwendet werden, z.B. aus Wettbewerbsgründen oder zum Schutz der rechtlichen Position, wird sich in der Praxis bei immateriellen Wirtschaftsgütern nur in den seltensten Fällen eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit herstellen lassen. 11.52

<sup>1</sup> Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.1.6.

<sup>2</sup> Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.12.7.

<sup>3</sup> Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.13.

- 11.53 Sofern keine vollständige, uneingeschränkte Vergleichbarkeit vorliegt, ist zu prüfen, ob eine **eingeschränkte Vergleichbarkeit** möglich ist. Zu diesem Zweck sollen die Daten angemessen berichtigt werden, um sie an abweichende Bedingungen des jeweils vorliegenden Geschäfts anzupassen, die für die Bemessung des Fremdvergleichspreises von Bedeutung sind.<sup>1</sup> Für die Vergleichbarkeitsprüfung<sup>2</sup> sollen alle Faktoren herangezogen werden, die sich auf die Preisgestaltung auswirken könnten.<sup>3</sup> Die nach Auffassung der OECD fünf bestimmenden Faktoren für die Vergleichbarkeit sind:
- die Merkmale und Besonderheiten der betreffenden Wirtschaftsgüter (z.B. physische Eigenschaften, Qualität, Art immaterieller Wirtschaftsgüter, Zuverlässigkeit, Verfügbarkeit, Liefermenge) und der Dienstleistungen,<sup>4</sup>
  - eine Funktionsanalyse mit den ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken sowie den eingesetzten Wirtschaftsgütern,<sup>5</sup>
  - die vertraglichen Bedingungen (z.B. Laufzeit von Verträgen, Zahlungsfristen),<sup>6</sup>
  - die wirtschaftlichen Umstände im maßgeblichen Markt,<sup>7</sup>
  - die Geschäftsstrategie.<sup>8</sup>
- 11.54 Speziell für immaterielle Wirtschaftsgüter sollen einige **besondere Faktoren** hinsichtlich der Vergleichbarkeit zwischen konzerninternen Geschäften und Fremdgeschäften berücksichtigt werden. Die OECD zählt hierzu:<sup>9</sup>
- die erwarteten Vorteile aus den immateriellen Vermögenswerten,
  - eine Eingrenzung des geographischen Gebiets, in dem die Rechte ausgeübt werden können,
  - Exportbeschränkungen für Waren, die auf Grund der überlassenen Rechte erzeugt werden,
  - der ausschließliche oder nicht ausschließliche Charakter der überlassenen Rechte,
  - das investierte Kapital (für die Errichtung neuer Anlagen oder für den Kauf von Spezialmaschinen),
  - Anlaufkosten und die auf dem Markt erforderliche Entwicklungsarbeit,

1 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.1.7.

2 Zur typischen Vorgehensweise bei der Vergleichbarkeitsanalyse in neun Schritten vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 3.4.

3 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.12.7.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.39 ff.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.42 bis 1.51.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.52 ff.

7 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.55 bis 1.58.

8 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.59 bis 1.64.

9 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.20.

- die Möglichkeit der Vergabe von Unterlizenzen,
- das Vertriebsnetz des Lizenznehmers,
- die Frage, ob der Lizenznehmer berechtigt ist, an der Weiterentwicklung der Vermögenswerte des Lizenzgebers teilzunehmen.

Bei Patenten sind der OECD zufolge weitere Faktoren in die Vergleichbarkeitsanalyse einzubeziehen, beispielsweise:<sup>1</sup> 11.55

- die Art des Patents (z.B. Produktpatent oder Verfahrenspatent),
- das Ausmaß und Dauer des Schutzes,
- der Wert, den das Endprodukt oder eine Einzelkomponente durch das Patent erhält,
- die Produkt- und Umwelthaftung.

Werden Marketing Intangibles, z.B. Warenzeichen, konzernintern eingesetzt, sind laut OECD u.a. folgende Faktoren zu berücksichtigen:<sup>2</sup> 11.56

- die durch das Warenzeichen hervorgerufene Wertsteigerung,
- die Akzeptanz durch den Konsumenten,
- die geographische Bedeutung,
- die Marktanteile,
- die Höhe des Umsatzes.

Ob letztlich bei konzerninternen Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter zumindest Daten für eingeschränkte Vergleichbarkeit vorliegen, hängt im Wesentlichen von den eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgütern sowie der Art der konzerninternen Nutzung ab. Pauschal lässt sich festhalten: Umso einzigartiger ein immaterielles Wirtschaftsgut ist, desto schwieriger wird es sein, selbst eingeschränkte Vergleichbarkeit herzustellen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, inwieweit noch von eingeschränkter Vergleichbarkeit oder von Unvergleichbarkeit ausgegangen werden muss, und wie zu verfahren ist, wenn nicht einmal eingeschränkte Vergleichbarkeit möglich ist. 11.57

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung soll **Unvergleichbarkeit** gegeben sein, wenn Geschäftsbedingungen, die eine wesentliche Auswirkung auf den Preis bzw. den Gewinn haben, sich so erheblich voneinander unterscheiden, dass die Unterschiede durch Anpassungsrechnungen nicht beseitigt werden können.<sup>3</sup> Gleiches soll gelten, wenn die Fremdvergleichsdaten so lückenhaft, unüberprüfbar (Massedaten mehrerer hundert oder tausend Unternehmen ohne Vergleichbarkeitsanalyse) oder im Hinblick auf die Qualität relevanter Daten so unzuverlässig sind, dass ihnen keine Aussagekraft beigemessen werden kann. Darüber hinaus 11.58

---

1 Vgl. OECD-Richtlinien 2010, Rz. 6.21 f.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.24.

3 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.12.7.b.

soll Unvergleichbarkeit insbesondere gegeben sein, wenn spezielle, besonders wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter von Bedeutung sind oder sich die maßgeblichen Funktionen oder Risiken erheblich unterscheiden. Hier stellt sich die Frage der Abgrenzung, wann von speziellen, besonders wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern auszugehen ist und wann dies nicht der Fall ist und wie dann verfahren werden soll.

- 11.59 In den OECD-Leitlinien findet sich **kein Lösungsansatz** zu dieser Problematik. Die OECD kennt lediglich den direkten Fremdvergleich, der auf uneingeschränkter Vergleichbarkeit basiert,<sup>1</sup> und den indirekten Fremdvergleich, der auf eingeschränkter Vergleichbarkeit fußt.<sup>2</sup> Der deutsche Gesetzgeber hat hierauf im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 reagiert und mit der Neufassung des § 1 AStG den sog. hypothetischen Fremdvergleich eingeführt. Gem. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG hat der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich durchzuführen, wenn weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festgestellt werden können. Wie aufgezeigt, lässt sich bei konzerninternen Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern – insbesondere bei speziellen, besonders wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern – nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung i.d.R. keine Vergleichbarkeit herstellen, so dass der hypothetische Fremdvergleich zum Tragen kommt. Die genaue Logik dahinter sowie die Konsequenzen hieraus werden im folgenden Kapitel (Rz. 11.60ff.) dargestellt.

## IV. Verrechnungspreismethoden

### 1. Überblick

- 11.60 Im Folgenden werden **grundsätzlich geeignete** Verrechnungspreismethoden für grenzüberschreitende Geschäfte mit immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen verbundenen Unternehmen (Intercompany-Transaktionen) dargestellt. Zudem werden die Unterschiede zwischen den von der OECD anerkannten und den im nationalen Recht normierten Verrechnungspreismethoden aufgezeigt. Die aus den verschiedenen Verwertungsmöglichkeiten von immateriellen Wirtschaftsgütern resultierenden Besonderheiten, die Auswirkung auf die Bestimmung von geeigneten Verrechnungspreismethoden haben, werden in Rz. 11.106ff. näher beleuchtet.

### 2. OECD-Leitlinien zu Verrechnungspreisen

#### a) Standardmethoden

- 11.61 Der direkteste und verlässlichste Lösungsansatz zur Feststellung, ob die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Be-

---

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.13.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.14.

dingungen fremdvergleichskonform sind, besteht darin, die konzernintern angesetzten Verrechnungspreise mit den Werten zu vergleichen, die bei vergleichbaren Geschäften zwischen unabhängigen Unternehmen verrechnet werden.<sup>1</sup> Da häufig keine vergleichbaren Geschäfte am Markt beobachtbar sind, können andere indirekte Lösungsansätze notwendig werden, z.B. der Vergleich von Bruttogewinnspannen. Die OECD kennt hierfür drei sog. geschäftsfallbezogene Standardmethoden: die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode.<sup>2</sup> Daneben gibt es sog. gewinnorientierte Methoden. Als die beiden einzigen fremdvergleichskonformen Gewinnmethoden erachtet die OECD die TNMM (Transactional Net Margin Method) und die Gewinnaufteilungsmethode.<sup>3</sup>

Grundsätzlich soll die für den jeweiligen Fall **geeignetste Methode** zur Anwendung kommen.<sup>4</sup> Da sich mithilfe der geschäftsfallbezogenen Standardmethoden am direktesten feststellen lässt, ob die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleich standhalten, sollen diese traditionellen Methoden insgesamt gegenüber den gewinnorientierten Methoden vorrangig angewendet werden.<sup>5</sup> Zudem soll der Preisvergleichsmethode der Vorzug gegeben werden, wenn sich mehrere Methoden als gleich zuverlässig erweisen.<sup>6</sup> 11.62

Bei der **Preisvergleichsmethode** (Comparable Price Method) wird der bei einem konzerninternen Geschäft verrechnete Waren- oder Dienstleistungspreis mit dem Preis verglichen, der bei einem vergleichbaren Geschäft zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen verrechnet wird.<sup>7</sup> Die Preisvergleichsmethode ist vorwiegend anwendbar bei homogenen Gütern und Waren wie beispielsweise Rohstoffen, die an Warenbörsen gehandelt werden, so dass Marktpreise in Form von Börsen- oder Listenpreisen bekannt sind.<sup>8</sup> Auf Grund der Einzigartigkeit von immateriellen Wirtschaftsgütern ist die Preisvergleichsmethode bei solchen Geschäften nur in begrenztem Umfang anwendbar. 11.63

Ein äußerer Preisvergleich, bei dem vergleichbare Geschäfte zwischen fremden Dritten identifiziert werden können, ist lediglich bei Lizenzen 11.64

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.3.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.13 ff., 2.21 ff. und 2.39 ff.; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3.a.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.57.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.2.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.3; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3. a und 3.4.10.3. b Umkehrschluss.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 2010 Rz. 2.3.

7 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.13 ff. mit weiteren Einzelheiten zur Preisvergleichsmethode und Rz. 2.17 ff. mit Beispielen für die Anwendung der Preisvergleichsmethode.

8 Vgl. *Kußmaul*, IStR 2010, 605 (606) m.w.N.; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.2.2.

denkbar,<sup>1</sup> für die anhand von diversen Datenbanken (z.B. RoyaltySource, RoyaltyStat und IPResearch)<sup>2</sup> vergleichbare Lizenzvereinbarungen bzw. -raten ermittelt werden können (zu weiteren Einzelheiten vgl. Rz. 11.156ff.). Für andere Verwertungsformen scheidet der äußere Preisvergleich regelmäßig aus.<sup>3</sup> Lediglich im Rahmen des inneren Preisvergleichs, bei dem der Steuerpflichtige vergleichbare Geschäfte (unter Einbezug immaterieller Wirtschaftsgüter) sowohl mit einem verbundenen als auch einem fremden Unternehmen durchführt, kann die Preisvergleichsmethode angewendet werden, wobei auch hier die Anwendung regelmäßig auf Lizenzierungsfälle beschränkt ist.<sup>4</sup>

11.65 Die **Wiederverkaufsmethode** (Resell Price Method) setzt voraus, dass ein Produkt von einem verbundenen Unternehmen gekauft und an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Dieser Wiederverkaufspreis an das unabhängige Unternehmen wird um eine angemessene Bruttomarge (Handelsspanne) reduziert und stellt den Betrag dar, aus dem ein Wiederverkäufer zum einen seine Aufwendungen für den Vertrieb und sonstige betriebliche Aufwendungen zu bestreiten hat und zum anderen für die ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken einen angemessenen Gewinn zu erzielen versucht.<sup>5</sup>

11.66 Allerdings ist besondere Vorsicht bei Anwendung der Wiederverkaufsmethode erforderlich, wenn der Wiederverkäufer wesentlich zur Schaffung oder Erhaltung von mit dem Produkt verbundenen immateriellen Wirtschaftsgütern (z.B. Warenzeichen) beiträgt, die im Eigentum eines verbundenen Unternehmens stehen. In solchen Fällen kann der Wertbeitrag des ursprünglichen (No-Name-)Produkts im Verhältnis zum Gesamtwert des End(marken)produkts nicht einfach zahlenmäßig bestimmt werden.<sup>6</sup> Deswegen ist die Wiederverkaufsmethode bei Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern im Grunde nur in Lizenzierungsfällen denkbar, bei denen eine Hauptlizenz konzernintern im Wege einer Unterlizenzierung weitergegeben wird, z.B. beim Vertrieb von Software.<sup>7</sup> Ansonsten kommt der Wiederverkaufsmethode bei Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern praktisch keine Bedeutung zu.<sup>8</sup>

1 Vgl. *Baumhoff* in F/W/B, § 1 AStG Rz. 700.2.

2 Siehe *RoyaltySource*, unter: <http://www.royaltysource.com/>; *RoyaltyStat*, unter: <http://www.royaltystat.com/>; *IPResearch* unter: <http://ipresearch.com>.

3 Vgl. *Kußmaul*, IStR 2010, 605 (607) m.w.N.

4 Vgl. *Kußmaul*, IStR 2010, 605 (607); *Engler* in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 447.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.21 ff. mit weiteren Einzelheiten zur Wiederverkaufsmethode und Rz. 2.36 ff. mit Beispielen für die Anwendung der Wiederverkaufsmethode.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.29 und Rz. 2.31 f.

7 Vgl. *Kußmaul*, IStR 2010, 605 (608f.); *Baumhoff* in F/W/B, § 1 AStG Rz. 448; *Engler* in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 507; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 5.2.3.

8 Vgl. *Vögele/Raab/Diessner* in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>3</sup>, Methoden, Rz. 101.

Bei der **Kostenaufschlagsmethode** (Cost Plus Method) werden die Kosten zu Grunde gelegt, die bei einem Lieferanten oder Erbringer der Dienstleistung bei einem konzerninternen Geschäft für Lieferungen oder Dienstleistungen entstehen. Zu den Herstellungskosten wird ein angemessener Kostenaufschlag (Gewinnaufschlag) hinzugerechnet, der insgesamt dem Betrag entsprechen soll, den ein fremder Dritter für die ausgeübten Funktionen unter Beachtung der Marktbedingungen als Gewinn zu erzielen versucht.<sup>1</sup> Die Kostenaufschlagsmethode kommt regelmäßig zur Anwendung, wenn es sich um nicht marktfähige bzw. nicht marktgängige Waren und Güter, insbesondere Vorprodukte oder Halbfabrikate handelt, für die keine Marktpreise zur Verfügung stehen.<sup>2</sup> Darüber hinaus wird sie zur Vergütung von Lieferungen und Leistungen seitens verbundener Lohnfertiger herangezogen.<sup>3</sup> 11.67

Bei **konzerninternen Geschäften** mit immateriellen Wirtschaftsgütern kommt die Kostenaufschlagsmethode typischerweise im Fall der Auftragsforschung und -entwicklung zur Anwendung.<sup>4</sup> Der Hintergrund hierfür ist, dass die F&E-Ergebnisse nicht dem forschenden, sondern dem auftraggebenden Unternehmen zustehen, das auch alle hiermit verbundenen Gewinnchancen sowie Risiken eines Misserfolges aus den F&E-Tätigkeiten trägt. Zu diesem Zweck müssen zum einen sämtliche Forschungskosten, auf die sich die Parteien geeinigt haben, abgegolten werden. Der zusätzliche Kosten- bzw. Gewinnaufschlag kann sich daran bemessen, wie innovativ und komplex die F&E-Tätigkeiten sind.<sup>5</sup> 11.68

Darüber hinaus soll nach Auffassung der Finanzverwaltung die Kostenaufschlagsmethode bei konzerninternen Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern, z.B. im Fall der Nutzungsüberlassung von Patenten, Know-how oder anderen immateriellen Wirtschaftsgütern, nur in Ausnahmefällen bei Einzelabrechnung in Betracht kommen.<sup>6</sup> M.E. ist dagegen für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu unterscheiden, ob es sich um eine exklusive oder nicht-exklusive Nutzungsüberlassung handelt. Erhält der Lizenzgeber seinerseits die Lizenz von einem anderen Lizenzgeber, womit er im ersten Schritt selbst zum Lizenznehmer wird, und handelt es sich um eine nicht-exklusive Lizenz, z.B. für Software, so wäre die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bei immateriellen Wirtschaftsgütern denkbar und m.E. auch angemessen. In diesem Fall be- 11.69

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.39 ff. mit weiteren Einzelheiten zur Kostenaufschlagsmethode und Rz. 2.53 ff. mit Beispielen für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.39, BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 3.1.3 Beispiel 2.

3 Vgl. *Baumhoff* in F/W/B, § 1 AStG Rz. 587; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 3.1.3 Beispiel 3.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.55; ebenso BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 5.3.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.55.

6 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 5.2.4.

lastet der Lizenzgeber die selbst gezahlten Lizenzgebühren zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags an den endgültigen Lizenznehmer.

- 11.70 Im Zusammenhang mit der Weitergabe von nicht-exklusiven Lizenzen ist m.E. ebenso denkbar, dass der Lizenzgeber die Lizenz durch eine Einmalzahlung erwirbt und diese dann zumindest „gedanklich“ aktiviert. Die vom Lizenzgeber dann wiederrum ausgebende Lizenz kann sich dann auf Basis dieses Aktivierungsbetrags zuzüglich eines Gewinnaufschlags in Höhe des gewogenen durchschnittlichen Kapitalkosten (Weighted Average Cost of Capital, kurz WACC) errechnen.

### b) Gewinnorientierte Methoden

- 11.71 Wie aufgezeigt, wird es umso schwieriger sein, vergleichbare Fremdgeschäfte zu finden, je einzigartiger und wertvoller die eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter sind. Die OECD konzidiert daher zu Recht, dass es schwierig sein kann, bei komplexen wirtschaftlichen Sachverhalten die traditionellen Standardmethoden anzuwenden.<sup>1</sup> Seit der umfassenden Überarbeitung der OECD-Leitlinien zum 22.7.2010 dürfen daher in solchen Fällen die sog. **geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden** angewendet werden.<sup>2</sup>
- 11.72 Bei den geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden werden die Gewinne untersucht, die aus bestimmten konzerninternen Geschäften erzielt werden.<sup>3</sup> Da nach Auffassung der OECD fremde Unternehmen üblicherweise Geschäfte tätigen, bei denen der Preis und eben nicht der Gewinn zu Grunde gelegt wird, dürfen die Gewinnmethoden nur unter sehr engen Voraussetzungen angewendet werden.<sup>4</sup> So untersagt die OECD beispielsweise deren automatische Anwendung für Fälle, in denen lediglich die Beschaffung von Fremdvergleichsdaten schwierig, aber nicht unmöglich ist.<sup>5</sup>
- 11.73 Die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method; kurz: **TNMM**) untersucht die Nettogewinnspanne, z.B. in Bezug auf Kosten, Umsatz oder Kapital, die ein Steuerpflichtiger aus einem konzerninternen Geschäft oder aus zulässigerweise zusammenfassbaren Geschäftsvorfällen erzielt, und vergleicht diese mit den Nettorenditenkennzahlen aus vergleichbaren Geschäften mit fremdem Unterneh-

---

1 Vgl. OECD-Leitlinien 1995, Rz. 3.2 und OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.4.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.1 ff. Vor Revision der OECD-Leitlinien durften nur ausnahmsweise die geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden angewendet werden, vgl. OECD-Leitlinien 1995, Rz. 3.1 ff. Da dies jedoch insbesondere bei konzerninternen Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern im Laufe der Jahre praktisch vielmehr zur Regel als die Ausnahme wurde, sah sich die OECD veranlasst, die Leitlinien entsprechend anzupassen.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.57.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.68 ff. und 2.115 ff. zu detaillierten Anwendungshinweisen.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.5.

men.<sup>1</sup> Die TNMM funktioniert im Prinzip ähnlich wie die Wiederverkaufspreismethode oder die Kostenaufschlagsmethode<sup>2</sup> und stellt daher den Steuerpflichtigen bei Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern regelmäßig vor dieselben Schwierigkeiten wie bei den Standardmethoden.

So übt beispielsweise bei vielen Geschäftsvorfällen eines der Unternehmen nur routinemäßige Funktionen aus und verwendet dabei keine besonderen immateriellen Wirtschaftsgüter, oder es führt standardisierte Unternehmensprozesse durch oder nutzt marktübliches Know-how. In diesen Fällen ist sowohl die Anwendung der Standardmethoden als auch die der TNMM möglich, da angenommen werden kann, dass vergleichbare Unternehmen einen vergleichbaren Mix an Gütern und Prozessen verwenden.<sup>3</sup> Sobald jedoch einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter einen wesentlichen Wertbeitrag leisten, scheidet eine Anwendung dieser Methoden regelmäßig aus. Dies wird daran deutlich, dass die Standardmethoden und die TNMM von der OECD als einseitige Methoden qualifiziert werden, da nur die Preise oder Margen eines verbundenen Unternehmens beurteilt werden.<sup>4</sup> Darüber hinaus erschweren fehlende oder nicht verwendbare Vergleichsdaten hinsichtlich der Bruttomargen die Anwendung von Standardmethoden.<sup>5</sup> 11.74

Die **Gewinnaufteilungsmethode** (Profit Split Method) wird erstmals in den zum 22.7.2010 überarbeiteten OECD-Leitlinien forciert und ausführlicher dargelegt.<sup>6</sup> Sie versucht, die bei einem konzerninternen Geschäft vereinbarten oder auferlegten besonderen Bedingungen auf den Gewinn zu beseitigen, indem eine Teilung jener Gewinne vorgenommen wird, die unabhängige Unternehmen aus einem solchen Geschäft erwartet hätten.<sup>7</sup> Ein großer Vorteil der Gewinnaufteilungsmethode ist deren Flexibilität: So werden die bei verbundenen Unternehmen besonderen, möglicherweise sogar einzigartigen Umstände berücksichtigt, wobei gleichzeitig dem Fremdvergleichsgrundsatz gefolgt wird, indem die gleichen Grundsätze gelten sollen, wie dies bei unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen der Fall ist.<sup>8</sup> 11.75

Im Gegensatz zu den einseitigen Standardmethoden und der ebenfalls einseitigen TNMM wird die Gewinnaufteilungsmethode als zwei- oder 11.76

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.58 ff. mit weiteren Einzelheiten zur Nettomargenmethode und Rz. 2.105 ff. mit Beispielen für die Anwendung der Nettomargenmethode.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.58.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.60.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.59 und 2.63.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.4.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 1995, Kapitel III gegenüber OECD-Leitlinien 2010, Kapitel II, Teil III.

7 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.108 ff. mit weiteren Einzelheiten zur Gewinnaufteilungsmethode.

8 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.109 f.

mehrseitige Methode qualifiziert, weil bei ihr insoweit die Finanzdaten aller an der Wertschöpfungskette beteiligten verbundenen Unternehmen in die Beurteilung einzubeziehen sind.<sup>1</sup> Dies ist insbesondere bei Geschäften vorteilhaft, bei denen beide verbundenen Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge leisten (z.B. durch die Nutzung werthaltiger immaterieller Wirtschaftsgüter) oder wenn sich die Beiträge der einzelnen Unternehmen nicht eindeutig voneinander trennen lassen. Die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode basiert auf dem Gedanken, die jeweiligen Wertbeiträge der verbundenen Unternehmen über den Gesamtwertschöpfungsprozess zu analysieren, um den Gesamtgewinn entsprechend aufzuteilen. Darüber hinaus ermöglicht die Gewinnaufteilungsmethode durch ihre Zweiseitigkeit einen ganzheitlichen Ansatz, da die Geschäftsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen aus den jeweiligen Perspektiven und somit von einem internationalen Standpunkt aus beleuchtet werden.<sup>2</sup> Hierdurch kann i.d.R. Doppelbesteuerung vermieden werden, da nur die tatsächlichen Gewinne aufgeteilt werden.<sup>3</sup>

- 11.77 Die Gewinnaufteilungsmethode ist dann anwendbar, wenn sich die Standardmethoden nicht verlässlich anwenden lassen und die Abgrenzung von Einzelbeiträgen einer Transaktion nicht möglich ist.<sup>4</sup> In diesem Fall kann der Gesamtgewinn aus der Transaktion zwischen den verbundenen Unternehmen aufgeteilt werden. Laut OECD-Leitlinien soll die Gewinnaufteilungsmethode insbesondere bei konzerninternen Geschäften zur Anwendung kommen, bei denen wertvolle, immaterielle Wirtschaftsgüter involviert sind.<sup>5</sup> Durch die zweiseitige Betrachtung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode kann der Fremdvergleich sichergestellt werden, da auch unabhängige Unternehmen eine Aufteilung des Gesamtgewinns der Transaktion anhand der jeweiligen Wertbeiträge vereinbaren würden.<sup>6</sup> Die Anwendung einer anderen Methode wäre auf Grund der Einzigartigkeit der Transaktion bzw. der involvierten immateriellen Wirtschaftsgüter nicht angemessen, da entsprechende Vergleichsdaten regelmäßig nicht verlässlich ermittelbar sind.
- 11.78 Die OECD-Leitlinien definieren nicht eindeutig, ob der Zeitpunkt der **Verrechnungspreissetzung** (sog. Setting oder ex ante-Betrachtung) oder der Zeitpunkt der **Verrechnungspreisüberprüfung** (sog. Testing oder ex post-Betrachtung) entscheidend für die Auswahl der geeigneten Verrechnungspreismethode sein soll. Im Grundsatz lassen die OECD-Leitlinien beide Ansätze zu, sehen jedoch auf Grund dieser unterschiedlichen Ansätze auch die Gefahr einer potentiellen Doppelbesteuerung, die mit Hilfe

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.109.

2 Vgl. *Vögele/Witt* in *Vögele/Borstell/Engler*, *Verrechnungspreise*, Ergebnisorientierte Methoden, Rz. 543.

3 Vgl. *Engler* in *Vögele/Borstell/Engler*, *Verrechnungspreise*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz. 543.

4 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3.c.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.26.

6 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.109.

von Verständigungsverfahren gem. Art. 25 OECD-MA gelöst werden soll.<sup>1</sup> Auch in Bezug auf die Gewinnaufteilungsmethode unterscheidet die OECD zwischen zwei unterschiedlichen Ansätzen zur Gewinnaufteilung. Aus Sicht der OECD ist diese Unterscheidung notwendig, da die Bestimmung des gesamten Gewinns und die Gewinnaufteilungsfaktoren stark davon abhängen, ob die Gewinnaufteilungsmethode im Zeitpunkt der Verrechnungspreissetzung oder im Zeitpunkt der Verrechnungspreisüberprüfung angewendet wird.<sup>2</sup>

Obwohl diese grundsätzlich Unterscheidung vorgenommen wird, gehen die OECD-Leitlinien in den weiteren Ausführungen lediglich auf die ex ante-Betrachtung ausführlicher ein: So wird zum einen hervorgehoben, dass die die Gewinnaufteilungsfaktoren im Vorhinein zu bestimmen sind.<sup>3</sup> Gleiches soll auch für die Gewinndefinition selbst gelten, wobei es dem Steuerpflichtigen überlassen wird, ob schlussendlich der Plan- oder Ist-Gewinn aufgeteilt wird.<sup>4</sup> Vielmehr muss im Vorhinein die Gewinndefinition festgelegt sein, und es sollen auch nur Informationen in die Gewinnbestimmung und -verteilung einfließen können, die zum Zeitpunkt der Verhandlungen über die Gewinnverteilung bereits vorlagen.

Den Ausführungen in den OECD-Leitlinien ist m.E. vor allem zu entnehmen, dass die Gewinnaufteilungsmethode nur dann korrekt angewendet und umgesetzt werden kann, wenn anhand von **Rentabilitätskennzahlen** im Vorhinein bestimmt wird, wie der zukünftige Gewinn zwischen den beteiligten Transaktionspartnern verteilt werden kann und soll. Da Fremdvergleichswerte i.d.R. fehlen, können eingeschränkt vergleichbare Referenzwerte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen zugrunde gelegt werden (zu weiteren Einzelheiten zur Gewinnaufteilungsmethode vgl. Rz. 11.88 ff.).

Dagegen ist die nachträgliche Verrechnungspreisüberprüfung (Testing) bei der Gewinnaufteilungsmethode problematisch, zumal die OECD auf eine mögliche Anwendung auch nicht weiter eingeht. Dies ist vor allem dadurch begründet, dass die Gewinnaufteilungsmethode gerade dann angewendet wird, wenn zwei Entrepreneurure involviert und die Leistungsbeziehungen so verquickt sind, dass eine Separierung und einzelne Bepreisung nicht möglich ist. In solchen Fällen können daher auch keine Vergleichswerte mithilfe von Benchmark-Studien ermittelt werden, da diese grundsätzlich nur zur Ermittlung von Renditekennziffern für Routineunternehmen vorgesehen sind.

Die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode schränkt zudem die Wahrscheinlichkeit einer unangemessenen Gewinnverteilung ein, da beide Parteien in Betracht gezogen werden. Dieser Aspekt kommt ins-

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 3.71.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.116.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.117.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.127f.

besondere in solchen Fällen zum Tragen, wenn die Beiträge der verbundenen Unternehmen anhand des Einsatzes von immateriellen Wirtschaftsgütern beurteilt werden. Darüber hinaus ermöglicht die zweiseitige Betrachtung eine Gewinnaufteilung basierend auf Synergieeffekten oder anderen Effizienzsteigerungen, die durch beide Parteien gemeinsam geschaffen wurden.<sup>1</sup>

- 11.83 Bei komplexen wirtschaftlichen Sachverhalten, bei denen regelmäßig immaterielle Wirtschaftsgütern involviert sind, oder auch bei konzerninternen Transaktionen mit einzigartigen, wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern wird daher die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode von der OECD als die **am meisten angemessene Methode** empfohlen.<sup>2</sup> Bei derartigen Sachverhalten handelt es sich bei den beteiligten Unternehmen typischerweise um Entrepreneure (zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.47 ff.). Sofern an der Transaktion auch ein Routine- oder Hybridunternehmen beteiligt ist, empfiehlt es sich, bei der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode von dem Gesamtunternehmensgewinn zunächst sog. Routinegewinne abzuspalten, mit denen die Routinefunktionen abgegolten werden. Die hieraus resultierende Residualgröße steht dann dem bzw. den Entrepreneuren zu und ist entsprechend zu allokalieren.
- 11.84 Zu beachten ist hierbei, dass sich bei immateriellen Wirtschaftsgütern bereits eine Problematik hinsichtlich ihrer Identifikation und Beurteilung ergibt, da nicht alle immateriellen Wirtschaftsgüter rechtlich geschützt und in den Bilanzen aufgeführt sind. Daher sollen im Rahmen der Gewinnaufteilungsanalyse die immateriellen Wirtschaftsgüter der Geschäftsparteien zunächst identifiziert und anschließend vor dem Hintergrund der Transaktion bewertet werden.<sup>3</sup>

### c) Andere Methoden

- 11.85 Die OECD versagt anderen Methoden, die eine globale formelhafte Gewinnaufteilung als Ziel haben, die Anerkennung.<sup>4</sup> Unter anderem sollen die **Gewinnvergleichsmethode**<sup>5</sup>, die insbesondere in den USA vorherrschend von der US-Betriebsprüfung angewendet wird, oder sog. modifizierte Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethoden nur insoweit

---

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.113.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.4.

3 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.137.

4 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.21 ff.

5 Im Mittelpunkt steht bei der Gewinnvergleichsmethode nicht die einzelne Geschäftstransaktion, sondern der aus beobachtbaren Geschäftsbeziehungen resultierende Betriebsgewinn, der mit Hilfe eines umfangreichen Kennzahlenvergleichs mit Gewinnen unabhängiger, in der gleichen Branche tätiger Unternehmen verglichen wird. Die Gewinnvergleichsmethode beruht auf der Annahme, dass vergleichbare Steuerpflichtige über mehrere Jahre vergleichbare Nettogewinne erzielen. Die Gewinnindikatoren werden aus öffentlichen Datenbanken abgeleitet und mit den geprüften Unternehmen verglichen.

akzeptabel sein, als sie mit den OECD-Leitlinien übereinstimmen.<sup>1</sup> Der im deutschen Recht mit der Neufassung des § 1 AStG ab 2008 normierte hypothetische Fremdvergleich, insbesondere in Form des Transferpaketansatzes, findet keine explizite Erwähnung in den OECD-Leitlinien, die erst jüngst umfassend überarbeitet wurden. Die OECD-Leitlinien sehen vor, dass grundsätzlich alle Methoden anwendbar und fremdvergleichskonform sind, die die möglichen Handlungsalternativen unabhängiger Dritte und deren Einfluss auf die Höhe der Verrechnungspreise beachten.<sup>2</sup> Solange der hypothetische Fremdvergleich diese Bedingungen erfüllt, kann er als Fremdvergleich durch Nachdenken im weitesten Sinne als im Einklang mit den OECD-Leitlinien angesehen werden.<sup>3</sup>

Indes sind die Konsequenzen der OECD-Leitlinien nicht so weitreichend wie die des hypothetischen Fremdvergleichs im Fall von Funktionsverlagerungen. So ist im Fall von Funktionsverlagerungen der hypothetische Fremdvergleich mittels Transferpaketbetrachtung gem. § 1 Abs. 3 Satz 9 i.V.m. Satz 5 ff. AStG durchzuführen. Dieser Ansatz widerspricht offensichtlich dem Rational der Verrechnungspreismethoden gem. OECD-Leitlinien. Folglich ist der hypothetische Fremdvergleich im Form des Transferpaketansatzes kein tatsächlicher Fremdvergleich und steht somit **nicht im Einklang** mit dem OECD-Fremdvergleichsgrundsatz, der auf bilateraler Ebene durch Art. 9 Abs. 1 OECD-MA normiert wird. 11.86

### 3. Nationales Recht

#### a) Standardmethoden

Mit der Neufassung des § 1 AStG im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde gesetzlich ein **Stufenverhältnis** zur Anwendung der möglichen Verrechnungspreismethoden festgeschrieben. Bei Geschäftsbeziehungen i.S. des § 1 Abs. 1 AStG ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 AStG). Können mehrere uneingeschränkte Vergleichswerte ermittelt werden, bilden solche Werte eine **Bandbreite** (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 AStG). Liegt der vom Steuerpflichtigen angesetzte Verrechnungspreis außerhalb dieser Bandbreite, ist bei einer Einkünftekorrektur der Median maßgeblich (§ 1 Abs. 3 Satz 4 AStG). Aus der Neufassung des § 1 AStG folgt mithin, dass bei uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten zwingend eine der Standardmethoden angewendet werden muss. Eine Anwendung anderer Methoden soll nicht mehr möglich sein. 11.87

1 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 2.56.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.35.

3 Hierzu kritisch *Wellens*, IStR 2010, 153 (155).

## b) Gewinnerorientierte Methoden

- 11.88 Sind keine uneingeschränkten Vergleichswerte verfügbar, sind in einem zweiten Schritt **eingeschränkte Vergleichswerte** nach Vornahme sachgerechter Anpassungen der Anwendung einer geeigneten Verrechnungsmethode zu Grunde zu legen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 AStG). Können mehrere eingeschränkte Vergleichswerte ermittelt werden, ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen (§ 1 Abs. 3 Satz 3 AStG). Liegt der vom Steuerpflichtigen angesetzte Verrechnungspreis außerhalb dieser eingengen Bandbreite, ist bei einer Einkünftekorrektur der Median maßgeblich (§ 1 Abs. 3 Satz 4 AStG).
- 11.89 Wie im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse aufgezeigt wurde (vgl. Rz. 11.37ff.), können uneingeschränkte Vergleichswerte aus eingeschränkt vergleichbaren Werten abgeleitet werden.<sup>1</sup> Der Gesetzgeber hat auch keine explizite Unterscheidung getroffen, in welchen Fällen die Werte noch als eingeschränkt vergleichbar gelten sollen und wann sie indes als unvergleichbar zu qualifizieren sind. Vielmehr soll eine Einzelfallbewertung auf Basis einer Funktions- und Risikoanalyse des eigenen und der Vergleichsunternehmen erfolgen.<sup>2</sup>
- 11.90 Grundsätzlich wird „ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer [...] für seine steuerlichen Verrechnungspreise oder seine Ergebnisermittlung die Methode auswählen, die seinen Verhältnissen am besten gerecht wird; in Zweifelsfällen wird er sich an der Methode orientieren, für die erwartet werden kann, dass sich Fremdvergleichswerte bestmöglicher Vergleichbarkeit und Zuverlässigkeit im Sinne der Datenqualität ermitteln lassen [...]“<sup>3</sup> Die deutsche Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der Steuerpflichtige zu einer **Verprobung** seiner Ergebnisse nach anderen Methoden **nicht verpflichtet** sein soll.<sup>4</sup> Ebenso muss der Steuerpflichtige nicht begründen, warum er andere Methoden für weniger geeignet hält (§ 2 Abs. 2 Satz 3 GAufzV<sup>5</sup>).<sup>6</sup>
- 11.91 Allerdings verlangt die deutsche Finanzverwaltung zur Überprüfung, ob Fremdwerte zumindest eingeschränkt vergleichbar sind, dass der Steuerpflichtige darlegt und aufzeichnet, welche **Anpassungsrechnungen** im Hinblick auf die Unterschiede vorgenommen wurden bzw. warum Anpas-

1 Vgl. *Nientimp* in Mössner/Fuhrmann, § 1 AStG Rz. 168.

2 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.12.7.c.

3 BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.1.

4 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.1 und 3.4.18.a.

5 GAufzV v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, 2296, zuletzt geändert am 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

6 In diesem Zusammenhang ist die sog. Best Method Rule (Verpflichtung, die ökonomisch vernünftigste Methode zu verwenden) in den USA zu erwähnen: Anders als für deutsche steuerliche Zwecke reicht eine Beschreibung der ausgewählten Verrechnungsmethode mit der Begründung für ihre Wahl nicht aus. Vielmehr müssen zusätzlich die übrigen zugelassenen Verrechnungsmethoden mit der Begründung ihrer Ablehnung beschrieben werden.

sungsrechnungen unterlassen wurden oder nicht möglich waren, und weshalb trotz unterbliebener Anpassungsrechnungen eine zumindest eingeschränkte Vergleichbarkeit angenommen werden kann.<sup>1</sup> Diese Vorgehensweise ist insofern kritisch zu betrachten, als durch das Stufenverhältnis des § 1 Abs. 3 AStG keine Rangfolge der Methoden festgelegt wird, sondern nur ein Vorgehen hinsichtlich der Datenvergleichbarkeit gesetzlich verankert wird.

Dies ist jedoch insofern problematisch, als die **Datenvergleichbarkeit** als solche nicht präzise definiert, jedoch unabdingbare Voraussetzung für die rechtmäßige Anwendbarkeit einer adäquaten Verrechnungspreismethode ist. So besteht insbesondere bei eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten für den Steuerpflichtigen die Gefahr, dass die Daten durch die Finanzverwaltung als unvergleichbar verworfen werden. Wie noch aufgezeigt wird, wäre die zwingende Folge hieraus die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs. Allerdings sind aus Gründen der Rechtsicherheit sehr hohe Anforderungen an den Vorwurf der Unverwertbarkeit von Vergleichswerten zu stellen. So darf die Finanzverwaltung die Daten nur verwerfen, wenn die Unterschiede hinsichtlich der Vergleichbarkeit nicht im geringsten durch Anpassungsrechnungen beseitigt werden können oder wenn die Fremdvergleichsdaten absolut lückenhaft und unüberprüfbar sind.<sup>2</sup> 11.92

Zu den anderen Methoden, die von der OECD akzeptiert sind und auch von der deutschen Finanzverwaltung **zugelassen werden**, zählen die TNMM (Transactional Net Margin Method) und die Gewinnaufteilungsmethode.<sup>3</sup> Die TNMM soll nach Auffassung der Finanzverwaltung nur auf Unternehmen mit Routinefunktionen oder auf abgrenzbare Routinefunktionen eines Entrepreneurs anwendbar sein.<sup>4</sup> Auf Unternehmen, die mehr als Routinefunktionen ausüben, ohne Entrepreneur zu sein, soll die TNMM nicht anwendbar sein und stattdessen sollen Planrechnungen in Betracht kommen, die die fremdübliche Festsetzung der Verrechnungspreise geschäftsfallbezogen begründen.<sup>5</sup> 11.93

Bei konzerninternen Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern ist regelmäßig zumindest ein Transaktionspartner auch Eigentümer der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern und somit als Entrepreneur zu qualifizieren. Demzufolge kommt die TNMM nur in Frage, wenn zumindest ein Transaktionspartner hiermit in Zusammenhang stehende Routinefunktionen ausübt. Übt indes keiner der Transaktionspartner Routinefunktionen aus, kann diese Methode nicht angewendet werden. 11.94

1 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.12.7.c.

2 Siehe hierzu auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.12.7.b.

3 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.7.c.

4 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3.b i.V.m. 3.4.10.2.a.

5 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3.b i.V.m. 3.4.10.2. c und 3.4.12.6.

- 11.95 Die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode soll insbesondere bei der **Gewinnabgrenzung** von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen mehreren Konzernunternehmen mit Entrepreneurfunktion angewendet werden, bei denen beide verbundenen Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge leisten (z.B. durch die Nutzung werthaltiger immaterieller Wirtschaftsgüter), oder wenn sich die Beiträge der einzelnen Unternehmen nicht eindeutig voneinander trennen lassen.<sup>1</sup> Gerade im Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen, bei denen jede Partei wertvolle, einzigartige Wertschöpfungsbeiträge beisteuert, stellt sich jedoch die Frage, inwieweit und im Hinblick worauf die gem. § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Satz 1 AStG geforderte Datenvergleichbarkeit hergestellt werden kann und auch muss. Die Crux daran ist, dass die Einzigartigkeit der betrachteten Transaktion bzw. der Wertschöpfungsbeiträge regelmäßig dazu führen wird, dass lediglich nicht hinreichend vergleichbare oder keine Daten vorliegen. Allerdings soll aus genau eben diesen Gründen gem. § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG die Gewinnaufteilungsmethode – anstelle der Standardmethoden gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG, bei denen Datenvergleichbarkeit vorliegt – zur Anwendung kommen.<sup>2</sup>
- 11.96 Diesen Zirkelschluss hat offensichtlich auch die Finanzverwaltung bereits vor Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG erkannt und lässt zu diesem Zweck **fremdübliche Gewinnaufteilungsmaßstäbe** zu.<sup>3</sup> Demzufolge wird bei der Gewinnaufteilungsmethode nicht auf beobachtete Preise, sondern vielmehr auf vergleichbare Referenzwerte, z.B. Kosten- oder Ertragsstrukturen, abgestellt.<sup>4</sup> Bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen im Rahmen der Gewinnaufteilungsmethode ist daher davon auszugehen, dass zumindest eingeschränkt vergleichbare Werte nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG vorliegen, da sich die Preissetzung stets nach internen oder externen Referenzwerten richtet, die im Zweifelsfall einem Drittvergleich standhalten müssen.
- 11.97 Gerade bei der Gewinnaufteilungsmethode wird darüber hinaus deutlich, dass eine mögliche Datenvergleichbarkeit stark vom Zeitpunkt der Verrechnungspreissetzung bzw. -überprüfung abhängt. Laut OECD-Leitlinien soll die Gewinnaufteilungsmethode insbesondere bei konzerninternen Geschäften zur Anwendung kommen, bei denen wertvolle, immaterielle Wirtschaftsgüter involviert sind.<sup>5</sup> Die OECD-Leitlinien definieren indes nicht eindeutig, ob der Zeitpunkt der Verrechnungspreissetzung (sog. Setting oder ex ante-Betrachtung) oder der Zeitpunkt der Verrechnungspreisüberprüfung (sog. Testing oder ex post-Betrachtung) entscheidend für die Auswahl der geeigneten Verrechnungspreismethode sein soll. Auch § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG definiert nur, nach welcher Methode der Verrech-

1 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3.c i.V.m. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 Rz. 2.4.6.

2 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 3.39.

3 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3.c.

4 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 265.

5 Vgl. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 6.26.

nungspreis vorrangig „zu bestimmen“ ist. Ebenso ergibt sich aus § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG lediglich, dass eingeschränkt vergleichbare Werte einer geeigneten Verrechnungspreismethode „zugrunde zu legen“ sind.

Anhand der zu den gewinnorientierten Methoden nach OECD gemachten Ausführungen wird jedoch deutlich, dass die Gewinnaufteilungsmethode nur sinnvoll zum Zeitpunkt der **Verrechnungspreissetzung** (Setting) angewendet werden kann. So kann die Gewinnaufteilungsmethode nur dann korrekt umgesetzt werden, wenn anhand von Rentabilitätskennzahlen im Vorhinein bestimmt wird, wie der zukünftige Gewinn zwischen den beteiligten Transaktionspartnern verteilt werden kann und soll (zu Einzelheiten vgl. Rz. 11.71 ff.). Da Fremdvergleichswerte i.d.R. fehlen, können eingeschränkt vergleichbare Referenzwerte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Zeitpunkt der Verrechnungspreissetzung zugrunde gelegt werden.<sup>1</sup> 11.98

Ebenso wie für Zwecke der gewinnorientierten Methoden nach OECD ist auch im Rahmen von § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG die nachträgliche **Verrechnungspreisüberprüfung** (Testing) bei der Gewinnaufteilungsmethode als problematisch einzustufen. So können einerseits keine Vergleichswerte mithilfe von Benchmark-Studien ermittelt werden, da diese grundsätzlich nur zur Ermittlung von Renditekennziffern für Routineunternehmen vorgesehen sind. Als Folge hieraus ist kein Testing – zumindest nicht über die Gewinnaufteilungsmethode – möglich.<sup>2</sup> Infolge des gesetzlich vorgegebenen Stufenverhältnisses zur Anwendung der möglichen Verrechnungspreismethoden gem. § 1 Abs. 3 AStG ist jedoch andererseits die zwingende Konsequenz, dass mangels (eingeschränkt) vergleichbarer Fremdvergleichswerte zwingend der hypothetische Fremdvergleich durchzuführen ist. 11.99

Im Einklang mit der OECD lehnt auch die deutsche Finanzverwaltung die Gewinnvergleichsmethode ab, da diese keinen geschäftsfallbezogenen Ansatz verfolge, Nettogewinne von Geschäftsbereichen bzw. Unternehmen heranziehe, die sich für eine Vergleichbarkeitsprüfung nicht eignen und folglich nicht zu fremdvergleichskonformen Ergebnissen führe.<sup>3</sup> Hinsichtlich der Anerkennung der geschäftsfallbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlags- 11.100

<sup>1</sup> Gleiches gilt im Grundsatz auch gem. OECD-Leitlinien 2010, Rz. 1.35, 2.2, 2.144 und 2.147.

<sup>2</sup> Als echte Ausnahme hierzu ist die Logistikbranche anzuführen: Der Verrechnungspreis wird häufig sowohl konzernintern als auch mit fremden Dritten derart festgesetzt, dass die gesamte Bruttomarge der betrachteten Wertschöpfungsbeiträge zwischen den Transaktionspartnern geteilt wird, da beide Transaktionspartner wesentlich zur Wertschöpfung beitragen (Kundenkontakt, lokale Vernetzung mit Fremddienstleistern, lokale Expertisen in Bezug auf Zollbestimmungen, rechtliche Verhältnisse etc.). Bei ex ante-Betrachtung ist diese Art der Preissetzung daher der Gewinnaufteilungsmethode am ähnlichsten. Bei ex post-Betrachtung kann in diesen Fällen die Verrechnungspreisüberprüfung über die Preisvergleichsmethode erfolgen.

<sup>3</sup> Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Rz. 3.4.10.3.c.

methode) und der geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden (TNMM und Gewinnaufteilungsmethode) sowie auch hinsichtlich der Rangfolge (Standardmethoden gehen Gewinnmethoden vor)<sup>1</sup> folgt die deutsche Finanzverwaltung weitestgehend den OECD-Leitlinien.

### c) Hypothetischer Fremdvergleich

- 11.101 Im Rahmen des Stufenverhältnisses des § 1 AStG kommt in einem dritten Schritt der sog. hypothetische Fremdvergleich zur Anwendung: Können keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden, hat der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich durchzuführen (§ 1 Abs. 3 Satz 5 AStG). Indes wird aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG nicht ersichtlich, wie dieser hypothetische Fremdvergleich ausgestaltet werden soll. Lediglich der Verweis auf § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG bestimmt, dass die Transaktionspartner sich wie voneinander unabhängige Dritte, die alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und die nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln, verhalten sollen.
- 11.102 Demnach wird an dieser Stelle (ungeachtet der nachfolgenden Sätze 6ff.) **keine Kalkulationsmethodik** vorgegeben. Insofern könnte die Schlussfolgerung gezogen werden, dass alle Kalkulationsmethoden, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter anwenden würde, denkbar wären. Vorstellbar wäre beispielsweise eine kostenbasierte Kalkulation, bei der der (hypothetische) Fremdvergleichswert anhand der historischen Kosten des Wirtschaftsguts kalkuliert würde. Allerdings erscheint diese Kalkulationsmethodik unter Einbeziehung des § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG nicht anwendbar, da an dieser Stelle explizit auf die Gewinnerwartungen des Leistenden bzw. Leistungsempfängers verwiesen wird.
- 11.103 So hat der Steuerpflichtige für die Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs gem. § 1 Abs. 3 Satz 6–8 AStG „...auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich); der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt. Es ist der Preis im Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen. Ist der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Einigungsbereich unzutreffend und muss deshalb von einem anderen Einigungsbereich ausgegangen werden, kann auf eine Ein-

<sup>1</sup> Innerhalb der Standardmethoden gibt die OECD – im Gegensatz zur deutschen Finanzverwaltung – der Preisvergleichsmethode den Vorzug. Hierbei handelt es sich jedoch eher um eine akademische Diskussion, die praktisch bei fehlenden Vergleichsdaten, wie dies bei konzerninternen Geschäften mit immateriellen Wirtschaftsgütern regelmäßig der Fall ist, vernachlässigt werden kann.

künfteberichtigung verzichtet werden, wenn der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Wert innerhalb des anderen Einigungsbereichs liegt.“

Der hypothetische Fremdvergleich soll prüfen, wie ein unabhängiger Dritter in einer vergleichbaren Situation gehandelt hätte.<sup>1</sup> Das Prinzip des hypothetischen Fremdvergleichs sieht vor, dass ein **Einigungsbereich** ermittelt wird, der sich aus den mit den immateriellen Wirtschaftsgütern verbundenen Gewinnpotenzialen sowohl beim Erbringer als auch beim Empfänger des entsprechenden Geschäfts ergibt. Diese doppelte ertragsorientierte Betrachtung hat unter Berücksichtigung des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG zu erfolgen, der besagt, dass bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes davon auszugehen ist, dass der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennt. Diese Annahme hat mit den Umständen zwischen fremden Dritten allerdings wenig zu tun, da jeder Geschäftsführer i.d.R. ausschließlich seine Situation kennt und aus dieser heraus einen Preis verhandelt.<sup>2</sup> 11.104

Dem hypothetischen Fremdvergleich kann insbesondere bei der Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern eine entscheidende Rolle zukommen, da es in der Praxis häufig nicht möglich sein wird, vergleichbare Werte hierfür zu ermitteln und somit § 1 Abs. 3 Satz 1 und 2 AStG nicht anwendbar sind. Eine besondere Ausprägung des hypothetischen Fremdvergleichs stellt die sog. Transferpaketbewertung dar, die im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen gem. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG zum Tragen kommt (vgl. Rz. 11.307 ff.). 11.105

## C. Verwertung von immateriellen Wirtschaftsgütern

### I. Überblick

Immaterielle Wirtschaftsgüter können unter verschiedenen Bedingungen als alleiniger oder gemeinschaftlicher Eigentümer genutzt werden. Zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers ist zunächst die Abgrenzung zwischen der zeitlich befristeten Überlassung und der dauerhaften Übertragung wichtig. Wie nachfolgend aufgezeigt wird, kann beim alleinigen (wirtschaftlichen) Eigentümer die Nutzungsüberlassung entweder im Wege der Lizenzierung oder mittels Einbettung in die Produktpreise erfolgen. Als klassische Formen der gemeinschaftlichen Nutzung mit mehreren anteiligen (wirtschaftlichen) Eigentümern ist die Kostenumlage zu erwähnen. 11.106

---

1 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 573.

2 Vgl. zur Kritik *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert* in F/W/B, Vorabkommentierung zu § 1 Abs. 3 AStG Rz. V8.