

Dr. Axel Nientimp, StB/FBIStR, Dr. Stefan Stein, StB/FBIStR, Dr. Christian Schwarz und Dr. Nils Holinski, StB

Zuordnung und Vergütung immaterieller Werte in Betriebsstättenstrukturen

Bezugnehmend auf das finale BMF-Schreiben zur Betriebsstättengewinnaufteilung vom 22.12.2016 stellt dieser Beitrag betriebswirtschaftliche Konzepte vor, anhand derer Steuerpflichtige die Zuordnung und Vergütung immaterieller Werte in Betriebsstättenstrukturen analysieren und eine fremdübliche Gewinnaufteilung zwischen verschiedenen Betriebsstätten eines Unternehmens den Steuerbehörden darlegen und dokumentieren können.

I. Einleitung

Am 22.12.2016 hat das BMF die finale Fassung der Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (AStG) und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa) veröffentlicht, welche die Auffassung der Finanzverwaltung zum Authorised OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 5 AStG und Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) enthält. Mit 186 Seiten sind die VWG BsGa sehr umfassend und enthalten zahlreiche Beispiele, die detailliert die Regelungen zur Betriebsstättengewinnaufteilung unter dem Authorised OECD Approach beleuchten.

Auffallend ist, dass die VWG BsGa zahlreiche Parallelen zu den OECD-Betriebsstättenberichten, aber auch zu verschiedenen Aktionspunkten der OECD-Initiative zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) enthalten. Daraus kann geschlossen werden, dass die Finanzverwaltung die Ansichten der OECD zunehmend auch in Deutschland berücksichtigen möchte und den Fremdvergleichsgrundsatz auch dahingehend auslegt.

Von besonderer Brisanz für die praktische Umsetzung des AOA ist die Behandlung immaterieller Werte, da diese einen der zentralen Werttreiber in multinationalen Unternehmen bilden und zunehmend in den Fokus steuerlicher Betriebsprüfungen geraten. Im Rahmen des vorliegenden Beitrags werden die Regelungen zur Behandlung immaterieller Werte in Betriebsstättenstrukturen eingehend beleuchtet und Vorschläge zur konkreten praktischen Umsetzung der Regelungen gegeben.

II. Grundsätze des AOA

Für Zwecke der steuerlichen Einkünfteabgrenzung sind Betriebsstätten wie selbstständige und unabhängige Unternehmen (Separate Entity Approach) zu behandeln, wodurch eine uneingeschränkte Selbstständigkeit der Betriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen

fingiert wird.¹ Der Erfolgsabgrenzung sind demnach die Verrechnungspreisgrundsätze für unverbundene Konzerngesellschaften zugrunde zu legen, mit dem Ziel, die Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge für alle Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Betriebsstätten) einheitlich zu regeln.²

Der Separate Entity Approach ist im deutschen Recht in § 1 Abs. 5 AStG geregelt. Auf der Grundlage von § 1 Abs. 6 AStG hat der Verordnungsgeber die BsGaV bereits am 13.10.2014 erlassen, welche im Grundsatz die Details der Betriebsstättengewinnabgrenzung für nach dem 31.12.2014 beginnende Wirtschaftsjahre regelt. Durch die Veröffentlichung der VWG BsGa wurde nunmehr der bekannte Dreiklang aus Gesetz, Rechtsverordnung und Verwaltungsanweisung komplettiert, der dem Steuerpflichtigen ein umfassendes Rahmenwerk gibt, wie die Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen aus deutscher Sicht zu erfolgen hat.

Die Umsetzung des Separate Entity Approach hat in der Praxis in einem zweistufigen Prozess zu erfolgen: In der ersten Stufe wird der Steuerpflichtige zu einer detaillierten Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte verpflichtet.³ Auf Basis dieser Analyse werden die Personalfunktionen der Betriebsstätte und des übrigen Unternehmens identifiziert und darauf basierend die Vermögenswerte, Chancen und Risiken sowie schuldrechtlichen Beziehungen mit fremden Dritten und verbundenen Unternehmen zugeordnet. Auf einer zweiten Stufe sind die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen (sog. Dealings) festzustellen und auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes zu bewerten. Da es vertraglich keine (schuldrechtlichen oder anderweitigen) Beziehungen zwischen Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen geben kann, werden fremdübliche Vertragsbeziehungen gesetzlich fingiert.⁴ Zur Überprüfung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise für die Dealings sind alle innerstaatlichen und international anerkannten Verrechnungspreisregeln anwendbar.⁵

Nach § 3 Abs. 1 BsGaV ist der Steuerpflichtige verpflichtet, eine Hilfs- und Nebenrechnung zum Beginn eines Wirtschaftsjahres aufzustellen, während des Wirtschaftsjahres entsprechend den inländischen Bilanzierungsregeln fortzuschreiben und zum Ende eines Wirtschaftsjahres abzuschließen. Diese Hilfs- und Nebenrechnung dient ausweislich der Begründung zu § 3 Abs. 1 S. 2 BsGaV in erster Linie als Grundlage

¹ Siehe zum AOA und der BsGa etwa Nientimp/Ludwig/Stein, IWB 2014, 815; Ditz/Luckhaupt, ISR 2015, 1–10; Oestreicher/van der Ham/Andresen, IStR-Beih. zu Heft 4/2014, 1–32; Schoppe, IStR 2016, 615–620.

² Vgl. BR-Drs. 302/12, 100. Zu den verbleibenden Unterschieden der Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätte und übrigen Unternehmen und Gewinnermittlung zwischen verbundenen Unternehmen siehe Rn. 6 VWG BsGa.

³ Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 BsGaV.

⁴ Siehe § 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG; Rn. 3 VWG BsGa.

⁵ Vgl. Rn. 27 VWG BsGa.

für die Berechnung des steuerlichen Ergebnisses der Betriebsstätte.⁶ Dies impliziert, dass bilanzierende Unternehmen für die Betriebsstättengewinnaufteilung⁷ faktisch zur Erstellung einer „Quasi-Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung“⁸ verpflichtet werden, die inhaltlich der Bilanz eines rechtlich selbstständigen Unternehmens entspricht.⁹ Die Hilfs- und Nebenrechnung ist nach § 3 Abs. 1 S. 3 BsGaV spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung zu erstellen.

III. Behandlung immaterieller Werte bei der Betriebsstättengewinnaufteilung

Besondere Bedeutung für die Betriebsstättengewinnaufteilung haben oftmals immaterielle Werte, da diese einerseits aus Verrechnungspreissicht zu den wesentlichen Werttreibern eines Unternehmens zählen und andererseits häufig durch eine hohe Werthaltigkeit geprägt sind. Allerdings ist deren Identifikation und Allokation aufgrund ihrer Immaterialität in der Praxis häufig problembehaftet, sodass die Identifizierung, Allokation und die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise für ihre Verwertung zu den zentralen Herausforderungen für Steuerpflichtige unter dem AOA zählen.

1. „Immaterielle Werte“ als unbestimmter Rechtsbegriff

Anknüpfungspunkt für die Betriebsstättengewinnaufteilung und die damit verbundene Besteuerung bildet nach § 6 BsGaV die Zuordnung der immateriellen Werte.

Der Begriff „immaterielle Werte“ ist allerdings weder im Außensteuergesetz und der BsGaV noch in anderen deutschen Steuergesetzen hinreichend definiert. In diesem Kontext ergänzen die VWG BsGa, dass es für die Definition des Begriffs „Vermögenswerte“ nicht auf die Definitionen der nationalen und internationalen Bilanzierungsstandards ankommt.¹⁰ Ein Anhaltspunkt könnte sich allerdings aus § 2 Abs. 6 BsGaV ergeben, wonach unter den Begriff „Vermögenswert“ materielle Wirtschaftsgüter, immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter sowie Beteiligungen und Finanzanlagen zu subsumieren sind. Eine eindeutige Abgrenzung immaterieller Werte gegenüber immateriellen Wirtschaftsgütern bleibt die BsGaV allerdings schuldig. Die beispielhafte Nennung immaterieller Werte (Patente, Marken, Know-how, Geschäftswert) in der Begründung zu § 6 Abs. 1 S. 1 BsGaV und Tz. 85 VWG BsGa lässt allerdings vermuten, dass das BMF von einer umfassenden Definition immaterieller Werte ausgeht.¹¹ Es ist äußerst unglücklich, dass im Rahmen der Betriebsstättengewinnaufteilung ein neuer unbestimmter Rechtsbegriff eingeführt und als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung herangezogen wird.

Mangels nationaler Regelungen in Bezug auf die Abgrenzung des Begriffs „immaterielle Werte“ können u.E. weitergehende Anhaltspunkte hinsichtlich der Begriffsauslegung aus den finalen Aktionspunkten 8–10 des OECD-BEPS-Projekts¹² entnommen werden. Die OECD definiert immaterielle Werte als weder materielle noch finanzielle Vermögenswerte, die im Eigentum oder unter der Kontrolle eines Unternehmens stehen und deren Nutzung oder Erwerb sich fremde Dritte etwas kosten lassen.¹³ Zentral für die Qualifikation als immaterieller Wert ist folglich die Möglichkeit zu dessen Kontrolle.

Die Gruppe immaterieller Werte unterteilt die OECD in marketingbezogene immaterielle Werte und gewerbliche immaterielle Werte.¹⁴ Marketingbezogene immaterielle Werte stehen in einem engen Bezug

zu den Marketing- und Vertriebsaktivitäten und haben entweder unmittelbar eine unterstützende Funktion bei der kommerziellen Verwertung von Produktion und Dienstleistungen, oder sie haben einen bedeutenden verkaufsfördernden Wert. Derartige marketingbezogene immaterielle Werte sind insbesondere für die Analyse von Vertriebsgesellschaften¹⁵ von Bedeutung und umfassen beispielsweise Markenrechte,¹⁶ Kundenstamm und Marketingkonzepte. Die gewerblichen immateriellen Werte umfassen jedwede immateriellen Werte, die für die Ausübung gewerblicher Aktivitäten (z.B. die Produktherstellung oder Dienstleistungserbringung) verwendet werden und umfassen insbesondere Patente, Geschmacksmuster, Geschäftsgeheimnisse, Know-how etc.

Kann eine ertragsbeeinflussende Ressource nicht kontrolliert werden, liegen nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien in Abgrenzung zu einem immateriellen Wert sog. Vergleichbarkeitsfaktoren („comparability factors“¹⁷) vor. Unter Vergleichbarkeitsfaktoren sind grundsätzlich Synergien, spezifische Marktbedingungen und Marktcharakteristika (z.B. günstiges Lohnniveau, Marktnähe, Kaufkraft etc.), Standortvorteile oder eine eingespielte Arbeitnehmerschaft) zu subsumieren.¹⁸ Entsprechend sollte auch der Begriff „Vorteile“ als Bestandteil der Vermögenswerte für Zwecke der Betriebsstättengewinnaufteilung eng ausgelegt werden (z.B. Finanzinstrumente). Ausweislich Tz. 50 VWG BsGa können Vorteile für die Preisbestimmung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen und für die daraus entstehenden Einkünfte von erheblicher Bedeutung sein. Davon abgegrenzt werden sollten sonstige (allgemeine) Vorteile,¹⁹ die entsprechend der Systematik in den OECD Verrechnungspreisrichtlinien lediglich als Vergleichbarkeitsfaktoren bei der Funktions- und Risikoanalyse berücksichtigt werden sollten.²⁰

2. Personalfunktionen als Maßstab für die Zuteilung immaterieller Werte

Die identifizierten immateriellen Werte sind auf Basis einer Funktions- und Risikoanalyse und den jeweils ausgeübten maßgeblichen

6 Vgl. Rn. 51 VWG BsGa.

7 Die VWG BsGa unterscheiden in Rn. 8 zwischen der Einkünfteaufteilung zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte (Betriebsstättengewinnaufteilung) und der Einkünfteermittlung einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens (Betriebsstättengewinnermittlung). Im Folgenden wird für beide Fälle einheitlich der Begriff Betriebsstättengewinnaufteilung verwendet.

8 Vgl. *Nientimp*, DB Aktuell 42/2014, 5. Siehe hierzu auch die Formulierung in § 242 Abs. 1 HGB.

9 Vgl. BT-Drs. 17/10000, Begründung zu Art. 5 Nr. Buchst. e S. 3. Die Analogie zur Bilanz rechtlich selbstständiger Unternehmens wird auch in der Begründung zu § 3 Abs. 1 S. 3 BsGaV aufgegriffen.

10 Vgl. Rn. 49 VWG BsGa.

11 Vgl. *Nientimp/Ludwig/Stein*, IWB 2014, 817.

12 Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Report; abgedruckt in *Schreiber/Nientimp*, Textausgabe Verrechnungspreise, 7. Aufl. 2017, S. 437 (s. auch www.oecd.org/ctp/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm sowie den Überblick über die einzelnen Aktionen: www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm).

13 Vgl. Tz. 6.5 OECD Verrechnungspreisleitlinien. Es ist allerdings nach Tz. 6.8 OECD Verrechnungspreisleitlinien keine zwingende Voraussetzung, dass immaterielle Werte einzeln übertragbar sind.

14 Vgl. Tz. 6.16 OECD Verrechnungspreisleitlinien.

15 Zu den Implikationen der BEPS Initiative für Vertriebsgesellschaften siehe *Freudenberg/Stein/Weskamp*, Ubg 2016, 603–612.

16 Vgl. zu den praktischen Implikationen der jüngsten BFH Rechtsprechung zur Markenrechtsnutzung im Konzern und potenziellen Wechselwirkungen mit DEMPE Konzept der OECD *Holinski/Schwarz/Stein*, Der Konzern 2016, 316 ff.

17 Vgl. Tz. 6.4 i.V.m. 1.36 ff. OECD Verrechnungspreisleitlinien.

18 Vgl. Tz. 6.31, 6.139 OECD Verrechnungspreisleitlinien.

19 Siehe hierzu die beispielhafte Auflistung in Rn. 29 Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung.

20 Siehe auch *Naumann/Groß*, IStR 2014, 908 f.

Personalfunktionen²¹ zuzuordnen. Die maßgebliche Personalfunktion für die Zuordnung von immateriellen Werten ist nach § 6 Abs. 1 S. 1 BzG vorrangig deren Entwicklung (erste Vermutungsregelung) oder deren Erwerb (zweite Vermutungsregelung).²² Sollte im Einzelfall als Ergebnis der Funktions- und Risikoanalyse einer anderen Personalfunktion qualitativ eine eindeutig überwiegende Bedeutung beigemessen werden, so hat die Zuordnung entsprechend dieser Funktion zu erfolgen (abweichende Zuordnung). Somit basiert die Zuordnung immaterieller Werte auf primären Vermutungsregelungen und Ausnahmen hiervon.²³

a) Erste Vermutungsregelung: Entwicklung

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen in den VWG BzG ist unter Entwicklung (bzw. Herstellung) eines immateriellen Werts die Ausübung einer Personalfunktion zu verstehen, die für die Entstehung des immateriellen Werts entscheidend ist.²⁴ Zur Schaffung eines immateriellen Werts gehören demnach nicht nur die operativen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, sondern es ist in Anlehnung an die Ausführungen im OECD-Betriebsstättenbericht 2010²⁵ darüber hinaus auch die folgende, nicht abschließende Auflistung an Tätigkeiten zu berücksichtigen:

- Gestaltung der Prüfanforderungen und Prüfverfahren, die den Rahmen für die konkrete Forschungs- und Entwicklungstätigkeit bilden,
- Analyse der aus diesen Prüfungen stammenden Daten,
- Bestimmung von Entwicklungsphasen („Meilensteine“) für das jeweilige Projekt,
- Entscheidung – insbesondere wenn die jeweiligen Entwicklungsphasen abgeschlossen werden –, ob das konkrete Projekt weiterfinanziert oder aufgegeben wird.

Die VWG BzG heben die besondere Bedeutung der maßgeblichen Personalfunktionen mit Bezug zur aktiven und qualifizierten unternehmerischen Entscheidung hinsichtlich der Übernahme der mit der Schaffung bzw. dem Erwerb des immateriellen Werts verbundenen Risiken und des aktiven Risikomanagements hervor.²⁶ Insbesondere im Kontext der Eigenentwicklung immaterieller Werte ist dem Risiko und dessen Steuerung eine erhebliche Bedeutung beizumessen.²⁷ Hingegen ist es für die Beurteilung der maßgeblichen Personalfunktionen nicht entscheidend, wer formal die Entscheidung trifft.²⁸

Die Operationalisierung dieser Vorgaben in der Praxis stellt den Steuerpflichtigen oftmals vor erhebliche Herausforderungen, da die vorgegebene Analyse bei forschungsintensiven Unternehmen einen hohen Komplexitätsgrad aufweisen kann. Weitergehende Anhaltspunkte können den Ausführungen in den BEPS Aktionspunkten 8–10 zu immateriellen Werten entnommen werden. Die OECD fordert ebenfalls eine wertschöpfungsbeitragsorientierte Aufteilung der Gewinne aus immateriellen Werten basierend auf den ausgeübten Aktivitäten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung eines immateriellen Wirtschaftsguts (sog. DEMPE²⁹-Konzept).

Der stärkere Fokus in den VWG BzG auf Risiken und deren Steuerung ist ebenfalls konsistent zu den jüngsten Entwicklungen auf internationaler Ebene. So sieht der BEPS Aktionspunkt 9 einen sog. „Risk-Control-Ansatz“ vor, wonach eine Zuordnung von Risiken auf Grundlage von (Personal-)Funktionen zur Kontrolle der Risiken sowie den finanziellen Mitteln zur Übernahme von Risiken abhängt und weniger von vertraglichen Gestaltungen. Dies setzt in der Regel

voraus, dass die Entscheidungsträger die notwendige Erfahrung und Kompetenzen zur Risikokontrolle haben und über eine ausreichende Informationsbasis verfügen.³⁰

b) Zweite Vermutungsregelung: Erwerb

In der praktischen Anwendung häufig weniger komplex wird die Bestimmung der maßgeblichen Personalfunktion im Falle des Erwerbs (bzw. der Anschaffung) eines immateriellen Wertes sein. Unter den Personalfunktionen zum Erwerb eines immateriellen Werts sind neben der Durchführung des eigentlichen Erwerbsvorgangs unter anderem auch die folgenden Tätigkeiten zu berücksichtigen:³¹

- Entscheidungsprozess, einen immateriellen Wert zu erwerben und nicht selbst zu entwickeln,
- Prüfung des zu erwerbenden bzw. des erworbenen immateriellen Werts,
- Wahrnehmung einer etwa erforderlichen Folgeentwicklungstätigkeit,
- Entscheidung über die Verwendung des immateriellen Werts.

c) Abweichende Zuordnung

Abweichend von den vorrangig anzuwendenden Vermutungsregeln können andere Personalfunktionen³² (insbesondere Nutzung, Verwaltung, Weiterentwicklung, Schutz oder Veräußerung) in Einzelfällen für die Zuordnung immaterieller Werte maßgeblich sein. Voraussetzung ist hier, dass diese einzeln oder zusammen qualitativ eine nachweislich überwiegende Bedeutung haben und damit als maßgeblich für den jeweiligen immateriellen Wert anzusehen sind.³³ Die qualitativen Maßstäbe für die überwiegende Bedeutung sollen sich an den jeweiligen Wertschöpfungsbeiträgen der Personalfunktionen orientieren. Eine gegenüber den vorrangigen Vermutungsregelungen abweichende Zuordnung ist durch denjenigen glaubhaft zu machen, der sich auf die abweichende Zuordnung beruft.

Nach unserer praktischen Erfahrung kann aber gerade auch eine zusätzliche quantitative Beurteilung die Position des Steuerpflichtigen stützen und als Grundlage für die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung dienen.

Im Falle der Eigenentwicklung eines immateriellen Werts bildet die originäre Entwicklungstätigkeit den Kern der Wertschöpfung, weshalb in diesen Fällen der Nachweis einer eindeutig überwiegenden Bedeutung einer anderen Personalfunktion eher schwer zu erbringen sein wird.³⁴ Eine von der Vermutungsregel abweichende Zuordnung wird daher häufiger bei entgeltlich erworbenen immateriellen Werten zur Anwendung kommen, da die Personalfunktion im Zusammen-

21 Ausführlich zur Bedeutung der maßgeblichen Personalfunktionen für die Zuordnung von Zuordnungsgegenständen siehe Rn. 39–48 VWG BzG.

22 Vgl. Rn. 85 VWG BzG.

23 Siehe hierzu auch Nientimp/Ludwig/Stein, IWB 2014, 820.

24 Vgl. Rn. 86 VWG BzG.

25 Vgl. OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I, Tz. 88.

26 Vgl. Rn. 88 VWG BzG.

27 Ausführlich zu den typischen Risiken der Forschung und Entwicklung siehe Stein, Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in multinationalen Konzernen, 2014, S. 161–168; Stein/Schwarz/Holinski, DStR 2017, 120f.

28 Siehe auch Rn. 40 VerwGr BzG.

29 Abkürzung für die Begriffe: Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation.

30 Vgl. Tz. 1.66 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

31 Vgl. Rn. 87 VWG BzG; OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Teil I Tz. 93f.

32 Vgl. § 6 Abs. 2 S. 2 BzG.

33 Vgl. hierzu auch Rn. 43 und 93 VerwGr BzG.

34 Rn. 94 VerwGr BzG.

hang mit dem Erwerb eines immateriellen Werts i. d. R. weniger wertschöpfend ist als die Personalfunktionen bei der Eigenentwicklung.³⁵

3. Herausforderungen bei der Zuordnungsentscheidung

Die Zuordnungsentscheidung sollte bei wenig komplex strukturierten F&E-Abteilungen und Innovationsprojekten mit einer geringen Beteiligung ausländischer Betriebsteile verhältnismäßig einfach sein. Durch die globale Ausrichtung multinationaler Unternehmen und die Errichtung weltweiter Forschungs- und Entwicklungskooperationen wird die Identifikation des Ausübungsorts der maßgeblichen Personalfunktion häufig jedoch einen hohen Komplexitätsgrad aufweisen. Dies wird wohl auch in den VWG BsGa antizipiert, welche unterschiedliche Fallkonstellationen und Lösungsvorschläge für potenziell auftretende Konflikte adressieren.

a) Funktionsaufteilung

Zu Herausforderungen bei der Zuordnungsentscheidung für einen immateriellen Wert kann es kommen, wenn entsprechend den Vermutungsregelungen die maßgeblichen Personalfunktionen der Schaffung bzw. des Erwerbs gleichzeitig von mehreren Personen in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt werden (Funktionsaufteilung³⁶). In Fällen einer Funktionsaufteilung ist darauf abzustellen, in welcher Betriebsstätte nach qualitativen Gesichtspunkten der bedeutendste Teil der maßgeblichen Personalfunktion ausgeübt wird.³⁷ Wird diese in verschiedenen Betriebsstätten qualitativ gleichwertig ausgeübt, ist es ausnahmsweise möglich, eine Zuordnungsentscheidung unter Zuhilfenahme quantitativer Gesichtspunkte (z. B. nach den jeweiligen Kosten der Personalfunktionen) zu treffen.

Der Zuordnung eines immateriellen Werts nachgelagert sind die relevanten Personalfunktionen für die Schaffung bzw. den Erwerb eines immateriellen Wertes entsprechend dem zweistufigen Prozess angemessen zu vergüten. In der Regel werden bei immateriellen Werten die Personalfunktionen (z. B. Entwicklungsunterstützung, Erhaltung, Patentierung), die eine andere Betriebsstätte ausübt als jene, der der immaterielle Wert zugeordnet wird, im Rahmen einer anzunehmenden Dienstleistung fremdüblich zu kompensieren sein.³⁸

Der Funktions- und Risikoanalyse sowie dem Grad der Wertschöpfung der Personalfunktionen ist eine zentrale Bedeutung für die Wahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode, der Verteilung spezifischer Entwicklungsrisiken sowie der Höhe der Vergütung beizumessen.³⁹ In Abhängigkeit von der Einstufung der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge kann eine Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode (Auftragsentwicklung) oder auf Grundlage eines Margen- oder Profitsplits (stark wertschöpfende Funktionen) sachgerecht sein.

b) Personalfunktionenkonkurrenz

Die beliebige Teilbarkeit immaterieller Werte verbunden mit einem häufig komplexen Innovationsprozess hat zur Folge, dass oftmals vielfältige Zuordnungsmöglichkeiten bestehen und eine eindeutige Zuordnung zu der bedeutendsten Personalfunktion problembehaftet ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn über den Lebenszyklus eines immateriellen Wertes diverse Personalfunktionen (z. B. Entwicklung, Weiterentwicklung, Erhaltung, Patentierung oder Verwertung) durch verschiedene Betriebsstätten ausgeübt werden. In diesen Fällen kann eine sog. Personalfunktionenkonkurrenz vorliegen.⁴⁰ Im Vergleich zu anderen Zuordnungsgegenständen tritt eine Personalfunktionenkon-

kurrenz bei immateriellen Werten häufiger auf, da diese gleichzeitig von verschiedenen Betriebsstätten genutzt, verwertet und verwaltet werden können.⁴¹

Vor diesem Hintergrund regeln die VWG BsGa im Falle einer Personalfunktionenkonkurrenz die Vorrangigkeit der Personalfunktionen „Schaffung“ und „Erwerb“ gegenüber anderen Personalfunktionen, von der nur in glaubhaft gemachten Ausnahmen abgewichen werden kann.⁴² Solange also die nach der Vermutungsregelung vorrangige Personalfunktion (wenn auch nur untergeordnet) ausgeübt wird, hat eine Zuordnung auf Grundlage der Wertschöpfungsbeiträge der ausgeübten Personalfunktionen über den gesamten Entwicklungs- und Nutzungszeitraum eines immateriellen Wertes zu erfolgen, wobei diese Analyse auch auf Prognosen über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr gestützt werden kann.⁴³

Das von der OECD entwickelte DEMPE-Konzept für eine wertschöpfungsorientierte Erfolgszurechnung kann auch im Rahmen der Betriebsstättengewinnaufteilung genutzt werden, um potenzielle Personalfunktionenkonkurrenzen zu identifizieren und Lösungsvorschläge für die Zuordnung eines immateriellen Wertes bzw. der Verwertungserträge auf die maßgeblichen (Personal-)Funktionen zu entwickeln.

c) Anteilige Zuordnung

Werden maßgebliche Personalfunktionen im Rahmen einer Funktionsaufteilung oder Personalfunktionenkonkurrenz gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt, so sind die immateriellen Werte im Grundsatz der Betriebsstätte zuzurechnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung zukommt.⁴⁴ Ist eine eindeutige Zuordnung zu einer Betriebsstätte nicht möglich, sieht § 6 Abs. 4 S. 2 BsGaV einen Beurteilungsspielraum mit der Möglichkeit einer anteiligen Zuordnung immaterieller Werte zu den Betriebsstätten vor, in denen auf Dauer die Personalfunktionen mit der größten Bedeutung ausgeübt werden.⁴⁵ Zur Wahrung der Konsistenz sind allerdings auch in diesen Fällen die Grundsätze des § 6 Abs. 1 bis 3 BsGaV zu beachten.

Kann die anteilige Zuordnung nach objektiven, voraussichtlich mehrjährig unveränderten Kriterien dargelegt werden und entspricht diese dauerhaft der Bedeutung der jeweiligen Personalfunktionen, so können anteilige fiktive Veräußerungen und die Aufdeckung stiller Reserven eines immateriellen Wertes durch die anteilige Zuordnung vermieden werden.⁴⁶ In jedem Fall ist es ratsam, auf Basis einer Funktions- und Risikoanalyse die Wertschöpfungsbeiträge zu analysieren und die ausgeübten Personalfunktionen entsprechend an den Erträgen aus der Verwertung eines immateriellen Wertes zu beteiligen.

Die (anteilige) Zuordnung eines immateriellen Wertes muss spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung, also zum Zeitpunkt der Abgabe einer Steuererklärung, nachvollziehbar erfolgen und anhand eindeutiger Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO begründet werden können.⁴⁷ Die Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO

35 Vgl. Rn. 95 VWG BsGa.

36 Vgl. Rn. 42 und 90 VWG BsGa.

37 Vgl. Rn. 90 VWG BsGa.

38 Vgl. Rn. 90, Bsp. 1. VWG BsGa.

39 Vgl. hierzu auch Tz. 6.79 f. OECD Verrechnungspreisleitlinien.

40 Siehe zum Begriff der Personalfunktionenkonkurrenz Rn. 43 VWG BsGa.

41 Tz. 96 VerwGr BsGa.

42 Vgl. Rn. 91 VWG BsGa.

43 Vgl. Rn. 44 VWG BsGa.

44 Vgl. Rn. 98 VWG BsGa.

45 Vgl. Rn. 98, 101 VWG BsGa.

46 Vgl. Rn. 101 VWG BsGa.

47 Vgl. Rn. 98 VWG BsGa.

sind allerdings nur auf Anfrage der Betriebsprüfung binnen 60 Tage nach Anforderung der Betriebsprüfung vorzulegen.

4. Funktionales Eigentum, Zuordnungsänderung und fiktive Veräußerungen

a) Zuordnungsänderung

Eine Zuordnungsänderung mit der Rechtsfolge des fiktiven Übergangs eines Zuordnungsgegenstands nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 BsGaV liegt vor, wenn sich die für die Zuordnung eines immateriellen Wertes maßgeblichen Personalfunktionen im Zeitablauf verändern.⁴⁸ Eine Zuordnungsänderung kann beispielsweise anzunehmen sein, wenn eine Betriebsstätte die maßgebliche Personalfunktion für die Schaffung eines immateriellen Wirtschaftsguts ausübt, in der Folgezeit allerdings keine Personalfunktionen mehr hinsichtlich des immateriellen Werts (z. B. Erhalt, Weiterentwicklung, Verwertung) ausübt.⁴⁹

Die Finanzbehörden sind sich der erheblichen Rechtsfolgen einer Zuordnungsänderung (steuerliche Liquiditätsbelastungen) offensichtlich bewusst und widmen sich in den VWG BsGa ausführlich dieser Thematik.⁵⁰ Darüber hinaus hat die Bewertung immaterieller Werte regelmäßig auf Grundlage eines sehr aufwendigen hypothetischen Fremdvergleichs zu erfolgen. Zur Entlastung der Steuerpflichtigen sehen die VWG BsGa eine widerlegbare Vermutung für eine fiktive Nutzungüberlassung („Lizenzierung“) immaterieller Werte vor,⁵¹ da eine fiktive Veräußerung häufig zu erheblich größeren (Einmal-)Belastungen führt als eine Lizenzierung.⁵² Eine Lizenzierung ist insbesondere dann gerechtfertigt, wenn

1. sich aus der Hilfs- und Nebenrechnung keine anderen eindeutigen Hinweise ergeben,
2. die Substanzerfordernisse (Personalfunktionen) beim fiktiv Überlassenden so ausgeprägt sind, dass die Anerkennung der Lizenzierung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz berechtigt erscheint, und
3. die Zuordnungsentscheidung auch im jeweils anderen Staat der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

In diesem Kontext können Dealings-Memoranda geeignet sein, den wirtschaftlich gewollten Vorgang ex ante zu dokumentieren.⁵³

b) Funktionales Eigentum als Ausfluss einer wertschöpfungsbeitragsorientierten Analyse

Wie bereits dargelegt wurde, bestehen zwischen den Vorgaben des BMF zur Betriebsstättengewinnaufteilung und dem DEMPE-Konzept der OECD in den Aktionspunkten 8–10 der BEPS-Initiative Parallelen, so dass zur Regelungsauslegung für die Betriebsstättengewinnaufteilung hilfsweise auf die Ausführungen der OECD zu immateriellen Werten abgestellt werden kann. Denn sowohl die VWG BsGa als auch die Aktionspunkte 8–10 der OECD-BEPS-Initiative fordern eine spezifische Funktions- und Risikoanalyse zur Bestimmung der jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung eines immateriellen Wertes sowie die Berücksichtigung der personellen Ressourcen zur Übernahme und Kontrolle von Entwicklungsrisiken (DEMPE-Analyse).⁵⁴

Die im Rahmen der DEMPE-Analyse abgeleiteten Wertschöpfungsbeiträge der jeweiligen (Personal-)Funktionen bilden die Grundlage für die Verrechnungspreisbestimmung. In Abhängigkeit von der Bedeutung der ausgeübten Personalfunktionen durch die unterschiedlichen Unternehmensteile kann es sachgerecht sein, mehrere Personalfunktionen abweichend von einer kostenbasierten Kompensation

durch einen Margen- oder Profitsplit zu vergüten, um den individuellen Wertschöpfungsbeiträgen entsprechend Rechnung zu tragen. Im Unterschied zu einer kostenbasierten Verrechnungspreismethode führen die letztgenannten Verrechnungspreismethoden dazu, dass die Vergütung der Personalfunktionen mit den tatsächlichen künftigen Verwertungserträgen korrespondiert. In der Folge partizipieren die wertschöpfenden Personalfunktionen an den Chancen und Risiken der Entwicklung und Verwertung eines immateriellen Werts über den gesamten Lebenszyklus. Durch entsprechende Dienstleistungsverträge zwischen Konzerngesellschaften oder entsprechende Dealings-Memos zwischen Betriebsstätte und übrigen Unternehmen wird faktisch ein „Fruchtziehungsrecht“ begründet, welches eine Art „funktionales Eigentum“ begründen kann.⁵⁵

Die Begründung eines funktionalen Eigentums ist konsistent zu den Überlegungen in § 6 Abs. 4 S. 2 BsGaV zur anteiligen Zuordnung immaterieller Werte. Der Vorteil des Konzepts des funktionalen Eigentums ist allerdings in einer transparenteren und konsistenteren Zuordnung wertschöpfungsbezogener Erfolgsbeiträge zu einem immateriellen Wert zu sehen.

Ein weiterer Vorteil des per anzunehmender schuldrechtlicher Beziehung begründeten funktionalen Eigentums besteht darin, dass Veränderungen der maßgeblichen Personalfunktionen nicht zwingend mit einer Zuordnungsänderung einhergehen, sondern sich die angemessene Vergütung über den Margen- oder Profit-Split entsprechend den jeweiligen Wertschöpfungsbeiträgen ergibt.

IV. Betriebswirtschaftliche Konzepte

Etablierte betriebswirtschaftliche Konzepte können den Steuerpflichtigen darin unterstützen, die (maßgeblichen) Personalfunktionen der Betriebsstätte und des übrigen Unternehmens zu identifizieren, so dass immaterielle Werte zugeordnet und eine fremdvergleichskonforme Vergütung abgeleitet werden können. Neben den Vorteilen einer strukturierten Herangehensweise an die Wertschöpfungsbeitragsanalyse, die diesen Konzepten immanent ist, bietet insbesondere die betriebswirtschaftliche Perspektive eine solide Basis für die steuerliche Würdigung von Geschäftstätigkeiten mit Bezug zu immateriellen Werten im Unternehmen. Betriebswirtschaftliche Konzepte können allgemein als Teil der detaillierten Funktions- und Risikoanalyse (erste Stufe) eingesetzt werden, entfalten jedoch ihre volle Stärke bei den zuvor skizzierten Herausforderungen der Zuordnungsentscheidung, mithin bei der abweichenden Zuordnung, Funktionsaufteilung und Personalfunktionskonkurrenz sowie Zuordnungsänderung.

Nachfolgend werden drei Konzepte dargestellt, die wesentlich dazu beitragen können, Auslegungsspielräume einzuengen und die Finanzbehörden von der Fremdüblichkeit der vorgenommenen Betriebsstättengewinnaufteilung zu überzeugen.

48 Vgl. Rn. 169 VWG BsGa.

49 Vgl. Rn. 94 VWG BsGa.

50 Vgl. Rn. 99 VWG BsGa.

51 Zur konsistenten Anerkennung von Lizenzzahlungen für immaterielle Werte nach § 1 Abs. 5 AStG unabhängig vom konkreten Abkommenswortlaut sowohl zugunsten als auch zuungunsten der deutschen Steuerbemessungsgrundlage siehe *Nientimp/Stein/Schwarz*, IStR 2016, 488 f.

52 Vgl. Rn. 100 VerwGr BsGa.

53 Vgl. Rn. 45, 63, 100 VWG BsGa. Weiterführend siehe auch *Nientimp/Stein/Schwarz*, IStR 2016, 492.

54 Vgl. auch Tz. 6.32 OECD Verrechnungspreisleitlinien.

55 Siehe auch *Nientimp/Stein/Hundebeck*, DStR 2016, 2872 f.; *Holinski/Schwarz/Stein*, DK 2016, 320; *Freudenberg/Stein/Weskamp*, Ubg 2016, 608 f.

1. Stage-Gate-Modell

Das Stage-Gate-Modell ist ein Prozessmodell für die Innovations- und Produktentwicklung und findet häufig Anwendung in forschungsorientierten Unternehmen zur Planung, Steuerung und Kontrolle der F&E-Aktivitäten. Es ist somit prädestiniert für die Analyse der Schaffung eines immateriellen Wertes, als erste Vermutungsregelung und maßgebliche Personalfunktion für dessen Zuordnung zu einer Betriebsstätte.⁵⁶ Da das Stage-Gate-Modell den gesamten Lebenszyklus eines immateriellen Wertes von der Erstbeurteilung eines F&E-Projekts bis zu dessen Patentierung und Verwertung betrachtet, kann es auch herangezogen werden, um ggfs. eine von der Vermutungsregelung abweichende Personalfunktion als Zuordnungskriterium⁵⁷ zu begründen. Hierbei findet eine starke Fokussierung auf einzelne Teilphasen, die sog. Stages, und die sich am Ende einer Teilphase anschließenden Kontrollpunkte, die sog. Gates, statt.⁵⁸ Diese Unterteilung ermöglicht eine dezidierte Auseinandersetzung mit den für einzelne Projektabschnitte und Zeitintervalle relevanten Personalfunktionen sowie im Rahmen der institutionalisierten Ergebniskontrollen mit der unternehmerischen Entscheidungsfindung hinsichtlich der mit der Schaffung des immateriellen Werts verbundenen Risiken und des aktiven Risikomanagements.⁵⁹

Das nebenstehende Schaubild (Abb. 1) veranschaulicht einen exemplarischen Stage-Gate-Prozess,⁶⁰ welcher in Abhängigkeit von der konkreten Implementierung in Unternehmen einen höheren oder niedrigeren Detaillierungsgrad haben kann.

Da es bei der Zuordnung von immateriellen Werten häufiger zu einer Personalfunktionenkonkurrenz kommen kann,⁶¹ kann das Stage-Gate-Modell herangezogen werden, um die konkurrierenden Personalfunktionen über den Lebenszyklus eines immateriellen Wertes aufzuzeigen und die als Zuordnungsmaßstab relevante Personalfunktion zu identifizieren.⁶²

2. RACI-Analyse

Mithilfe der RACI-Analyse (RACI: Responsible, Accountable, Consulted, Informed) können betriebliche Prozesse entlang des Lebenszyklus eines immateriellen Wertes, bspw. dessen Schaffung oder Anschaffung, dargestellt werden und die unterschiedlichen Rollen der beteiligten Betriebsstätten oder Konzernunternehmen strukturiert analysiert werden. Die vier namensgebenden Rollen, die als Unterscheidungskriterien herangezogen werden können, lassen sich wie folgt beschreiben:

- *Responsible*: Betriebsstätten oder Konzernunternehmen mit einer Durchführungsverantwortung, welche verantwortlich für die operative Funktionsausübung sind;
- *Accountable*: Betriebsstätten oder Konzernunternehmen mit Kosten- bzw. Gesamtverantwortung, welche die Verantwortung für die Budgets und die Funktionsausübung tragen und die funktionspezifischen Risiken managen;
- *Consulted*: Betriebsstätten oder Konzernunternehmen, welche möglicherweise weder über Durchführungsverantwortung noch eine Kosten- bzw. Gesamtverantwortung verfügen, allerdings wichtige Informationen und Kenntnisse für die Funktionsausübung haben oder operative Tätigkeit selbst ausführen;
- *Informed*: Betriebsstätten oder Konzernunternehmen mit einem Informationsrecht über den Verlauf bzw. das Ergebnis einer unternehmerischen Tätigkeit.

In einem ersten Schritt werden zunächst die für die Schaffung oder Anschaffung eines immateriellen Wertes relevanten Aufgaben und Tä-

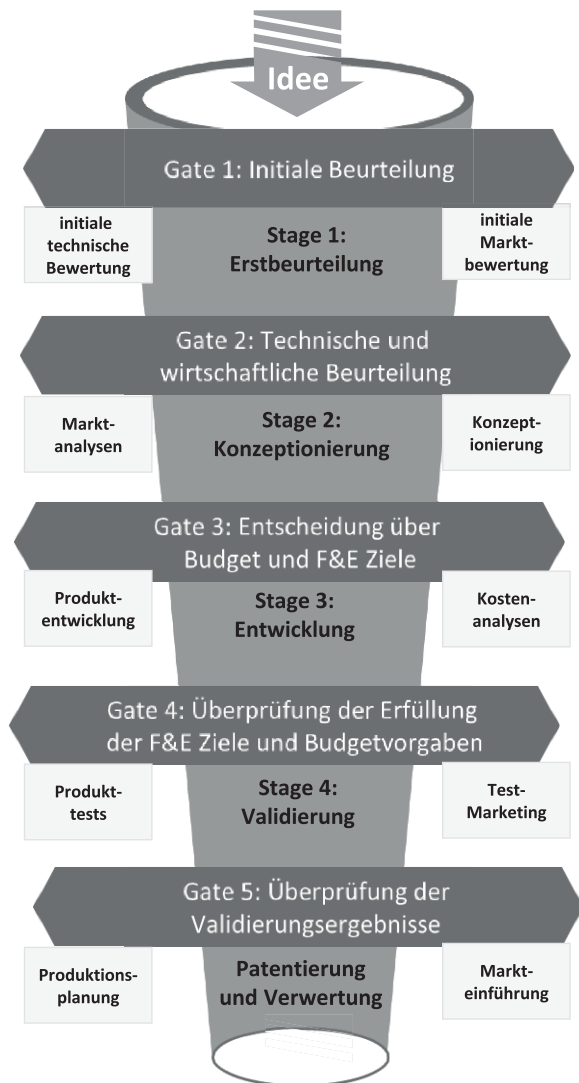


Abbildung 1: Exemplarischer Stage Gate Prozess

tigkeiten identifiziert. In Abhängigkeit von deren Komplexität kann es ratsam sein, diese weiter in einzelne Teilaufgaben und Entscheidungen zu untergliedern, so dass gewährleistet ist, dass alle Aspekte der Innovationsprozesse vollumfänglich und in ausreichender Detailtiefe Eingang in die Analyse finden. Hier können insbesondere die für die Betriebsstättengewinnaufteilung wichtigen Personalfunktionen hinsichtlich der Risikoübernahme und Risikosteuerung⁶³ systematisch berücksichtigt werden.

Anschließend werden den involvierten Unternehmensteilen oder Konzernunternehmen die zuvor definierten RACI-Kriterien mit dem

56 Vgl. § 6 Abs. 1 VWG BzGa.

57 Vgl. § 6 Abs. 2 VWG BzGa.

58 Siehe zum Stage-Gate-Prozess als Instrument zur Steuerung der F&E etwa Cooper, *Winning at New Products: Creating Value through Innovation*, 4. Aufl. 2011, New York, S. 81–119; *Wördenweber/Wickord*, *Technologie- und Innovationsmanagement im Unternehmen: Methoden, Praxistipps und Softwaretools*, 2. Aufl. 2004, S. 168–172. Zur Anwendung des Stage-Gate-Prozesses auf für die steuerliche Bewertung und Gewinnabgrenzung siehe Stein, *Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in multinationalen Konzernen*, 2014, S. 155–202.

59 Vgl. Rn. 88 VWG BzGa.

60 Insbesondere hinsichtlich der Anordnung der verschiedenen Phase können sich in der Praxis Abweichungen gegenüber der beispielhaften Darstellung ergeben. Insbesondere die Entscheidung über die Patentierung wird häufig bereits zu einem früheren Zeitpunkt während der Innovationsphase getroffen.

61 Vgl. Rn. 96 VWG BzGa.

62 Vgl. Rn. 91 VWG BzGa.

63 Vgl. § 2 Abs. 3 BzGaV und Rn. 88 VWG BzGa.

Ziel zugewiesen, Wertschöpfungsbeiträge zu analysieren und die einschlägigen (maßgeblichen) Personalfunktionen zu verorten.

Im Rahmen der Betriebsstättengewinnaufteilung lassen sich u.E. die RACI-Kriterien gut in das Stage-Gate-Modell integrieren, um in den einzelnen Phasen und an den Kontrollpunkten eine aussagekräftige Aufteilung der relevanten Personalfunktionen zwischen den Betriebsstätten vorzunehmen. Beispielsweise sehen die im Stage-Gate-Modell abgebildeten betrieblichen Prozesse zusätzlich zur regelmäßigen Überwachung an den Qualitätskontrollpunkten auch eine fortlaufende Benachrichtigung der Entscheidungsträger über den Entwicklungsstand vor. Dies kann mit dem RACI-Kriterium „Informed“ entsprechend abgebildet und in der Analyse der Personalfunktionen berücksichtigt werden.

3. Nutzwertanalyse

Zuordnungsmaßstab für Vermögenswerte sind jene Personalfunktionen, die für den Zuordnungsgegenstand maßgeblich sind, d.h. es liegt ein konkreter Bezug, mithin überwiegende Bedeutung, der maßgeblichen Personalfunktion für den Zuordnungsgegenstand vor.⁶⁴ Als Vermutungsregelung ist die maßgebliche Personalfunktion „Entwicklung“ bzw. „Erwerb“ für immaterielle Werte heranzuziehen. Kommt es zu einer abweichenden Zuordnung oder sieht sich der Steuerpflichtige mit einer Situation der Funktionsaufteilung oder Personalfunktionenkonkurrenz konfrontiert, obliegt ihm die Glaubhaftmachung, welcher Teil der Personalfunktion oder welche alternative Personalfunktion nach qualitativen Gesichtspunkten bedeutender ist, um als Zuordnungsmaßstab in Frage zu kommen. Die qualitative Würdigung der Wertschöpfungsbeiträge einzelner Personalfunktionen kann, wie bereits dargelegt, anhand eines Stage-Gate-Modells in Kombination mit einer RACI-Analyse erfolgen. Durch eine zusätzliche Nutzwertanalyse können die jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge gewichtet und ein relativer Wertschöpfungsbeitrag für die jeweiligen Betriebsstätten und Konzernunternehmen abgeleitet werden. Das für den Zuordnungsmaßstab wichtige Kriterium der überwiegenden Bedeutung einer Personalfunktion kann so objektiviert und dokumentiert werden.

Eine Möglichkeit besteht in der Anwendung eines zweistufigen Scoring-Modells:

In einem ersten Schritt ist die Relevanz der einzelnen Personalfunktionen für die Entwicklung und Verwertung eines immateriellen Wertes untereinander zu bestimmen. Der Differenzierungsgrad hängt dabei stark von der Komplexität der maßgeblichen Entscheidungs- und Aufgabenverteilung innerhalb des Unternehmens und dem internen Berichtswesen ab. In einem solchen Fall kann eine Gewichtung der individuellen Wertschöpfungsbeiträge mithilfe der folgenden Kategorien vorgenommen werden, wodurch der unterschiedlichen Bedeutung einzelner Personalfunktionen entsprechend Rechnung getragen werden kann (s. Tab. 1):

Tabelle 1: Bestimmung der Relevanz der einzelnen Personalfunktionen für Entwicklung und Verwertung eines immateriellen Wertes

Bedeutung der Aktivitäten	Symbol	Gewichtungsfaktor
nicht relevant	–	0
gering	*	1
mittel	**	2
hoch	***	3

In einem zweiten Schritt ist für jede gewichtete Personalfunktion eine Aufteilung der Wertschöpfungsbeiträge zwischen den beteiligten Betriebsstätten oder Konzernunternehmen anhand der übernommenen Aufgaben und Verantwortlichkeiten sowie der Risikotragung vorzunehmen. Zur Unterscheidung des jeweiligen Grads der Einbindung kann bspw. wiederum die RACI Kategorisierung herangezogen werden. Eine exemplarische Gewichtung auf Grundlage der RACI Kategorisierung ist der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen (s. Tab 2).

Tabelle 2: Aufteilung der Wertschöpfungsbeiträge zwischen den beteiligten Betriebsstätten oder Konzernunternehmen anhand Aufgaben, Verantwortlichkeiten und Risikotragung

Wertschöpfungsbeitrag	Symbol	Gewichtungsfaktor
Informed	–	0
Consulted	*	1
Accountable	**	2
Responsible	***	3
Accountable and Responsible	****	4

Im nachstehenden Schaubild (Abb. 2 auf S. 414) wird die Anwendung der vorgestellten betriebswirtschaftlichen Konzepte anhand eines stark vereinfachten Beispiels für eine Betriebsstättengewinnaufteilung unter Bezugnahmen auf ein etabliertes Stage-Gate-Modell in Kombination mit einer RACI- und Nutzenwertanalyse zusammengefasst. Für Zwecke der Gewichtung wurde im Rahmen dieses Beispiels für jede Phase (Forschung und Entwicklung, Patentanmeldung und Verwertung) ein gewichteter Score auf der zweiten Stufe ermittelt und multiplikativ mit den Scores der ersten Stufe verknüpft. So ergibt sich beispielsweise der Wert für die operative F&E (9) aus dem Produkt des Wertes für den ersten Score (6) und dem gewichteten Durchschnitt des Wertschöpfungsbeitrags für den Score der zweiten Stufe (1,5).

V. Zusammenfassung

Mit der Veröffentlichung der finalen VWG BsGa hat das BMF seine Ansicht zur Betriebsstättengewinnaufteilung umfassend dargelegt. In der praktischen Umsetzung anspruchsvoll ist oftmals die Zuordnung immaterieller Werte nach § 6 BsGaV aufgrund deren Immaterialität und Teilbarkeit. Im Rahmen des Beitrags wurden verschiedene betriebswirtschaftliche Konzepte vorgestellt, welche geeignet sind, Steuerpflichtige bei der Erfüllung der Regelungen in der BsGaV und den VWG BsGa sowie der Dokumentation der Betriebsstättengewinnaufteilung nach Maßgaben des § 90 Abs. 3 AO⁶⁵ zu unterstützen und diese zu vereinfachen.

64 Vgl. Rn. 40 VWG BsGa.

65 Siehe für eine Kommentierung der Neuregelungen in § 90 Abs. 3 AO u.a. Schreiber/Greil, DB 2017, 10; Schreiber, DB 2016, 1456; Nientimp/Stein/Schwarz, Ubg 2016, 399; Ditz/Bärsch/Engelen, IStR 2016, 789.

		Forschung und Entwicklung							Patent-anmeldung	Verwertung		
				Gate 1	Gate 2	Gate 3	Gate 4	Gate 5				
				Stage 1	Stage 2	Stage 3	Stage 4					
	Score Stufe 1a		Score Stufe 1b	Score Stufe 2							Summe	Anteil
F&E	3	Operativ	2	1	2	2	1	-	-	9	15%	
		Strategisch	3	3	3	3	3	-	-	27	45%	
Patent-anmeldung	1	Operativ	1	-	-	-	-	1	-	1	1%	
		Strategisch	2	-	-	-	-	1	-	2	3%	
Verwertung	2	Operativ	1	-	-	-	-	-	2	4	6%	
		Strategisch	3	-	-	-	-	-	3	18	30%	
Summe									61	100%		

Abbildung 2: Exemplarische DEMPE-Analyse auf Grundlage betriebswirtschaftlicher Konzepte

Dr. Axel Nientimp, StB und Fachberater für internationales Steuerrecht, ist Partner im Bereich Verrechnungspreise bei der KPMG in Düsseldorf und Lehrbeauftragter für internationale Steuerlehre an der Universität Duisburg-Essen.



Dr. Christian Schwarz ist Manager im Bereich Verrechnungspreise bei der KPMG in Düsseldorf und daneben Vertretungsprofessor für quantitative Methoden an der Hochschule Düsseldorf.



Dr. Stefan Stein, StB und Fachberater für internationales Steuerrecht, ist Manager im Bereich Verrechnungspreise bei der KPMG in Düsseldorf.



Dr. Nils Holinski, StB, ist Senior Manager im Bereich Verrechnungspreise bei der KPMG in Düsseldorf.

