

Funktionales Eigentum und Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte

Dr. Stefan Stein, Dr. Christian Schwarz und Dr. Nils Holinski*

Die angemessene Gewinnaufteilung zwischen Konzerngesellschaften steht im Fokus steuerlicher Betriebsprüfungen. Eine wertschöpfungsbeitragsbasierte Gewinnaufteilung auf Basis des neuen DEMPE-Konzepts der OECD ist allerdings komplex und stellt für die betroffenen Unternehmen eine große Herausforderung dar. Betriebswirtschaftlicher Konzepte können Steuerpflichtige dabei unterstützen, die Gewinnaufteilung entsprechend des DEMPE-Konzepts zu vereinfachen, zu validieren und zu dokumentieren.

1. Einleitung

Die Vorschläge der OECD zur Vermeidung einer Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen („Base Erosion and Profit Shifting – BEPS“) sind mittlerweile im Vorgriff auf Gesetzesänderungen sowie ihrer Umsetzung in neuen und bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr nur Gegenstand abstrakter Diskussionen, sondern werden von international agierenden Konzernen bei der Strukturierung ihrer Wertschöpfungskette aus Verrechnungspreissicht zunehmend berücksichtigt. In Bezug auf immaterielle Werte besteht die von der OECD ausgegebene Zielsetzung darin, die Verteilung von Gewinnen aus der Verwertung immaterieller Werte zwischen Konzerngesellschaften enger an die individuelle Wertschöpfung zu knüpfen.

Zur Umsetzung dieser Zielsetzung hat die OECD ihre Verrechnungspreisleitlinien insbesondere in Bezug auf die Behandlung immaterieller Werte grundlegend überarbeitet. Die Neuerungen sind durch Vielfalt und Komplexität geprägt, die praktisch alle international agierenden Unternehmen unabhängig von deren Größe betreffen. Für die Anwenderpraxis bestehen daher sowohl Herausforderungen bei der konkreten Umsetzung sowie Unsicherheiten über die Reichweite und individuelle Auslegung der Regelungen durch nationale Finanzbehörden.

In Bezug auf die Behandlung immaterieller Werte aus Verrechnungspreissicht ist künftig auf die Wertschöpfungsbeiträge der zentralen Funktionen für die Entwicklung und Verwertung immaterieller Werte abzustellen: Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Patentierung, Verwertung (DEMPE¹). Die praktische Umsetzung ist allerdings nicht trivial, da diverse Informationen aus diversen Abteilungen (zB F&E, Controlling, Vertrieb) zusammengetragen und einer steuerlichen Analyse zugänglich gemacht werden müssen. Im Rahmen des vorliegenden Beitrags werden in einem ersten Schritt die Neuregelungen in Bezug auf immaterielle Werte in der Post-BEPS-Welt detailliert erläutert und die erforderlichen Schritte für die steuerliche Analyse herausgearbeitet. Daran anknüpfend werden etablierte betriebswirtschaftliche Konzepte vorgestellt, welche für die steuerliche Analyse und die Dokumentation der Wertschöpfungskette für immaterielle Werte besonders geeignet sind. Nach Ansicht der Autoren erlaubt die Einbindung dieser betriebswirtschaftlichen Konzepte eine Objektivierung der häufig durch Auslegungsspielräume und hohe Streit anfälligkeit geprägten Vergütung von immateriellen Werten im Konzern.

2. Immaterielle Werte und Vergleichbarkeitsfaktoren – Anknüpfungspunkt für die Gewinnaufteilung

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.² Immaterielle Werte können in gewerbliche immaterielle Werte und marketingbezogene immaterielle Werte unterteilt werden.³ Die gewerblichen immateriellen Werte umfassen jedwede immateriellen Werte, die für die Ausübung gewerblicher Aktivitäten (zB die Produktherstellung oder Dienstleistungserbringung) verwendet werden und umfassen insbesondere Patente, Geschmacksmuster, Geschäftsgeheimnisse, Know-how etc. Demgegenüber stehen marketingbezogene immaterielle Werte in einem engen Bezug zu den Marketing- und Vertriebsaktivitäten und haben entweder unmittelbar eine unterstützende Funktion bei der Verwertung von Produkten und Dienstleistungen oder einen mittelbar verkaufsfördernden Wert. Marketingbezogene immaterielle Werte sind insbesondere für die Analyse von Vertriebsaktivitäten⁴ von Bedeutung und umfassen beispielsweise Markenrechte⁵, Kundenstamm und Marketingkonzepte.

Zentral für die Qualifikation als immaterieller Wert ist die Möglichkeit zur Kontrolle. Ist die Kontrolle einer ertragsbeeinflussenden Ressource nicht möglich, liegen nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien in Abgrenzung zu einem immateriellen Wert sog Vergleichbarkeitsfaktoren („comparability factors“⁶) vor. Vergleichbarkeitsfaktoren

Stein/Schwarz/Holinski: Funktionales Eigentum und
Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen
Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte (DStR 2017, 118)

119 

können sich positiv auf die Profitabilität auswirken und sind bei der Verrechnungspreisanalyse entsprechend zu berücksichtigen. Unter Vergleichbarkeitsfaktoren sind grundsätzlich Synergien⁷, spezifische Marktbedingungen und -charakteristika (zB günstiges Lohnniveau, Marktnähe, Kaufkraft etc)⁸, Standortvorteile oder eine eingespielte Arbeitnehmerschaft⁹ zu subsumieren.

3. Wertschöpfungsbeitragsanalyse als Maßstab der ertragsteuerlichen Gewinnaufteilung

Ausgelöst durch Steuerplanungen im Zusammenhang mit immateriellen Werten in der Vergangenheit wurde im Rahmen des Aktionspunkts 8¹⁰ der OECD-Initiative das sog DEMPE-Konzept¹¹ entwickelt. Kern des DEMPE-Konzepts ist ein „Substance-over-Form-Ansatz“, nach welchem die Zuordnung von Erträgen aus der Verwertung immaterieller Werte zu den individuellen Wertschöpfungsbeiträgen in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung vorwiegend nach wirtschaftlichen Kriterien erfolgen soll.¹²

3.1 Begründung funktionalen Eigentums durch das DEMPE-Konzept

Ausweislich der aktualisierten OECD-Verrechnungspreisleitlinien sollen die rechtlichen und vertraglichen Gegebenheiten, also die Eigentumsverhältnisse¹³, künftig nur noch den Ausgangspunkt der Verrechnungspreisanalyse bilden.¹⁴ In einem anschließenden Schritt ist zu überprüfen, ob die vertraglichen Regelungen zwischen den Konzerngesellschaften betreffend

immaterielle Werte konsistent zu den wirtschaftlichen Wertschöpfungsbeiträgen verschiedener an der Entwicklung und Verwertung eines immateriellen Wertes beteiligten Konzerngesellschaften sind. Für die Analyse der Wertschöpfungsbeiträge im Rahmen des DEMPE-Konzepts ist wiederum eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Hierbei ist festzustellen, welche Konzerngesellschaften in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung immaterieller Werte die maßgeblichen (Personal-) Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben und wertvolle immaterielle Werte einsetzen.¹⁵ Im Falle von Diskrepanzen zwischen der vertraglichen und der wertschöpfungsorientierten Aufteilung von Erträgen aus der Verwertung immaterieller Werte ist für Verrechnungspreiszwecke schlussendlich auf die tatsächlichen Wertschöpfungsbeiträge abzustellen.

Diese wertschöpfungsbeitragsorientierte Erfolgszurechnung nach BEPS begründet faktisch ein „Fruchtziehungsrecht“, welches auf Ebene der beteiligten Konzerngesellschaften in Abhängigkeit vom Grad der Wertschöpfungsbeiträge eine Art „funktionales Eigentum“¹⁶ begründen kann.

3.2 Funktionsbezogene Analyse

Die Funktionsanalyse bildet eines der Kernelemente der Wertschöpfungsbeitragsanalyse bei immateriellen Werten, wobei die OECD die Funktionen Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung in den Fokus der Betrachtung rückt. Keine zentrale Funktion nach Auffassung der OECD, trotz deren maßgeblicher Bedeutung für den Innovationsprozess, ist die Beschaffung und Bereitstellung finanzieller Mittel, welche im Grundsatz nur durch eine angemessene Kapitalverzinsung vergütet werden soll.¹⁷

Eine Definition der genannten Kernfunktionen enthalten die OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht, sondern umschreiben die Funktionen mithilfe exemplarischer Tätigkeiten

(Subfunktionen).¹⁸ In Abhängigkeit von den konkreten Umständen des Einzelfalls (zB in Abhängigkeit von der Branche, der konzerninternen Organisationsstruktur, der Art der Entwicklung, des Marktumfelds etc) ist es erforderlich, die exemplarische Aufzählung um weitere Tätigkeiten zu erweitern oder weniger relevante Tätigkeiten zu streichen. Der Detaillierungsgrad ist daher individuell zu bestimmen und sollte sich an der relativen Bedeutung der einzelnen DEMPE-Funktionen für die Wertschöpfung orientieren. Die nachfolgende Tabelle enthält eine beispielhafte Auflistung diverser Tätigkeiten und Verantwortungsbereiche im Zusammenhang mit einem klassischen Technologieentwicklungsprozess.

Funktionen	konkretisierende Tätigkeiten und Verantwortungsbereiche
Entwicklung/Verbesserung/ Werterhaltung	<ul style="list-style-type: none"> - Verantwortung für Definition und Durchführung von Bluesky-Forschungsprojekten - Design, Steuerung und Überwachung der Entwicklung von immateriellen Werten - Definition von Meilensteinen - Verantwortung für Prioritäten im F&E-Prozess - Analyse von (Zwischen-)Ergebnissen - Budgetverantwortung - Verantwortung für strategische Entscheidungen (Abbruch, Fortsetzung, Adaption von F&E-Projekten)

Funktionen	konkretisierende Tätigkeiten und Verantwortungsbereiche
	<ul style="list-style-type: none"> - Entscheidung über Fortführung oder Beendigung - operative Entwicklungstätigkeiten
Schutz	<ul style="list-style-type: none"> - Entscheidungsverantwortlichkeit für Patentierung - Definition der Patentstrategie - Verteidigungsstrategien bei Patentverletzungen

Stein/Schwarz/Holinski: Funktionales Eigentum und Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte (DStR 2017, 118)

Verwertung	<ul style="list-style-type: none"> - Entscheidung hinsichtlich der Verwertung, zB Lizenzierung, Eigennutzung - Definition der Marketing- und Vertriebsstrategie
------------	---

Tab. 1: Beispielhafte Tätigkeiten und Verantwortungsbereiche für DEMPE-Funktionen

In multinationalen Konzernen ist der Innovationsprozess oftmals global strukturiert und geprägt durch vielfältige Forschungs- und Entwicklungskooperationen (zB Auslagerung der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Rahmen eines Auftragsforschungsverhältnisses¹⁹), im Rahmen derer diverse Konzerngesellschaften aus verschiedenen Ländern Entwicklungsleistungen erbringen. Mit der zunehmenden Globalisierung der Forschung und Entwicklung in multinationalen Konzernen erhöht sich auch die Komplexität der DEMPE-Analyse. Daher wird es in einer Vielzahl von Fällen für die DEMPE-Analyse erforderlich sein, den Innovationsprozess und die zugrunde liegenden Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten der jeweiligen Konzerngesellschaften sachgerecht zu strukturieren und deren Bedeutung für die Wertschöpfung zu ermitteln.²⁰

Die Analyse der DEMPE-Funktionen und deren Konkretisierung anhand von konzernindividuellen Tätigkeiten und Verantwortungsbereichen erlaubt dem Steuerpflichtigen neben der Bestimmung einer angemessenen Vergütung für den eigenen Wertschöpfungsbeitrag auch deren Dokumentation im Rahmen der steuerlichen Compliance-Verpflichtungen. In diesem Zusammenhang muss die dargestellte funktionale Betrachtungsweise um eine risikoorientierte Analyse ergänzt werden. Auch hier bietet der DEMPE-Ansatz iVm den Ausführungen der OECD zum Risikomanagement²¹ im Konzernverbund wesentliche Anknüpfungspunkte.

3.3 Risikoorientierte Analyse

Eng verwoben mit der Funktionsanalyse und durch die Änderung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien im Rahmen der BEPS-Initiative stärker in den Fokus der Analyse gerückt ist die Risikoanalyse. Denn am freien Markt korreliert die Übernahme von Risiken bei unterstellter Risikoaversion mit einer höheren erwarteten Rendite²², welche eine angemessene Kompensation für die zu tragenden Risiken darstellt. Dieses ökonomische Prinzip ist auch bei der Risikoanalyse für Verrechnungspreiszwecke zu beachten, allerdings wurde dieses in der Vergangenheit durch eine vertragliche Zuteilung von Risiken als Grundlage für die Verlagerung von Gewinnen genutzt.

3.3.1 Risk-Control-Approach nach BEPS-Aktionspunkt 9

Im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 9²³ möchten die OECD/G20-Staaten derartigen „unerwünschten“ Steuerplanungen entgegenwirken, indem Empfehlungen zur Risikoanalyse in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien erheblich ausgeweitet wurden. Den Kern der Risikoanalyse bildet der „Risk-Control-Approach“, 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.²⁴ Die vertragliche Risikoverteilung zwischen Konzerngesellschaften bildet (nur) noch den Startpunkt der Risikoanalyse, welche in einem zweiten Schritt daraufhin zu überprüfen ist, ob die Konzerngesellschaften die personellen Ressourcen sowie die tatsächliche Möglichkeit zur Kontrolle von Risiken und die finanziellen Mittel zur Tragung von Risiken haben.²⁵ Dies setzt in der Regel voraus, dass die Entscheidungsträger die notwendige Erfahrung und Kompetenzen zur Risikokontrolle haben und über eine ausreichende Informationsbasis verfügen.²⁶ Sollte die vertraglich beschriebene Risikoallokation von der tatsächlichen Möglichkeit zur Risikokontrolle und der finanziellen Risikotragfähigkeit der Konzerngesellschaften abweichen, ist für Verrechnungspreiszwecke eine Adjustierung der vertraglichen Risikoverteilung vorzunehmen. Eine Kontrolle von Risiken ist oftmals nicht möglich, weshalb auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien betonen, dass nicht alle Arten von Risiken beeinflussbar sind bzw. deren Eintrittswahrscheinlichkeit reduziert werden kann. Daher zielen die Vorgaben im Kern auf die Fähigkeit zur Risikobewertung sowie die Entscheidungsautorität, bestimmte Risiken einzugehen und darauf entsprechend zu reagieren (zB durch eine zeitliche Planung von Entwicklungsprojekten oder die Anpassung von Marketingstrategien), ab.

3.3.2 F&E-spezifische Risiken

Immaterielle Werte und die diesen vorausgehenden F&E-Tätigkeiten bergen eine hohe Unsicherheit, ob den Investitionen in Zukunft ausreichende Erträge aus der Verwertung gegenüberstehen. Daher ist der Steuerung spezifischer F&E-Risiken für die wertschöpfungsbeitragsorientierte Analyse eine erhebliche Bedeutung im Rahmen des DEMPE-Konzepts beizumessen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Höhe der F&E-Aufwendungen häufig im Projektverlauf ansteigt²⁷, sich gleichzeitig jedoch die Unsicherheit eines nicht erfolgreichen Abschlusses des Projekts reduziert.²⁸

Stein/Schwarz/Holinski: Funktionales Eigentum und
Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen
Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte (DStR 2017, 118)

121 

Folglich weisen die Investitionen regelmäßig zu Beginn eines F&E-Projekts eine andere Kosten-Risiko-Struktur auf als in späteren Phasen eines entsprechenden Projekts. In Bezug auf gewerbliche immaterielle Werte werden im Allgemeinen die folgenden Risikoarten unterschieden.²⁹

3.3.2.1 Entwicklungsrisiko

Das Entwicklungsrisiko beschreibt das Risiko, dass getätigte Aufwendungen während der F&E-Phase nicht oder nur eingeschränkt in einem verwertbaren immateriellen Wert resultieren und somit den F&E-Aufwendungen als „Sunk Costs“ keine ausreichenden Erträge

gegenüberstehen. Das Entwicklungsrisiko ist der Forschung und Entwicklung immanent und besteht trotz einer häufig sukzessiven Auflösung bis zum erfolgreichen Abschluss eines Projekts fort.

Das Entwicklungsrisiko umfasst sowohl projektimmanente technische Risiken als auch exogene regulatorische und wirtschaftliche Risiken, die zu einer Einstellung der F&E-Tätigkeit oder einer erheblichen Einschränkung der Verwertung der F&E-Ergebnisse führen können.³⁰ Die technischen Risiken umfassen beispielsweise die Unsicherheiten hinsichtlich der Realisierbarkeit und der Umsetzbarkeit der Entwicklungen in verwertbare Produkte oder Prozesse. Regulatorische Risiken hingegen beziehen sich auf rechtliche Unsicherheiten, die sich zB durch Gesetzesänderungen oder Einschränkungen in der Marktzulassung ergeben können. Darüber hinaus können wirtschaftliche Risiken einen erheblichen Einfluss auf ein F&E-Projekt haben, wenn beispielsweise Wettbewerber substitutive Güter auf den Markt bringen, die eine Verwertung der F&E-Ergebnisse bereits während der F&E-Phase unprofitabel erscheinen lassen.

3.3.2.2 Vergütungsrisiko

Im Gegensatz zu den Risiken während der Entwicklung eines immateriellen Wertes erfasst das Vergütungsrisiko die Unsicherheit, dass die bei Beginn eines F&E-Projekts budgetierten Verwertungserträge erheblich von den budgetierten Verwertungserträgen nach Abschluss des F&E-Projekts abweichen können. Darunter zu subsumieren ist insbesondere das Performance-Risiko, welches sich in gegenüber der ursprünglichen Planung eingeschränkten Verwertungsmöglichkeiten des immateriellen Werts realisiert.

3.3.2.3 Patentverletzungsrisiko

Das Patentverletzungsrisiko umfasst Aufwendungen und die erforderlichen Anstrengungen, die sich aus der Durchsetzung des rechtlichen Schutzes der selbst entwickelten Patente gegenüber Dritten, aber auch Klagen Dritter auf Patentverletzung durch das Unternehmen ergeben können.

3.3.2.4 Verwertungsrisiko

Das Verwertungsrisiko beschreibt die Soll-Ist-Abweichungen während der wirtschaftlichen Verwertung eines immateriellen Werts. Es setzt einen erfolgreichen Abschluss der Forschung und Entwicklung voraus und realisiert sich in der Regel erst während der Verwertungsphase. Entsprechende Risiken können sich beispielsweise aus Angebots- und Nachfrageveränderungen oder durch den Markteintritt eines Wettbewerbers ergeben.

3.3.2.5 Gewährleistungs- und Produkthaftungsrisiko

Dieses Risiko umfasst zusätzliche Kosten, die sich aus Gewährleistungen gegenüber Kunden oder Produkthaftungsfällen ergeben und ihre Ursache in Mängeln eines immateriellen Werts haben³¹, zB aufgrund einer fehlerhaften technischen Spezifikation. Davon zu unterscheiden sind Gewährleistungen und Produkthaftungsfälle, die beispielsweise aus Produktionsfehlern, Transportschäden oder einer nicht zeitgerechten Lieferung resultieren und keinen Zusammenhang zur Verwertung des immateriellen Werts aufweisen. Diese sind regelmäßig nicht dem immateriellen Wert zuzurechnen und durch andere betriebliche Funktionen wirtschaftlich zu tragen.

4. Betriebswirtschaftliche Konzepte zur Umsetzung des DEMPE-Konzepts

Die von der OECD aufgestellten Anforderungen an die Wertschöpfungsbeitragsanalyse sind nicht trivial und erfordern strukturierte Lösungsansätze. Hierbei bietet es sich an, die Analyse der jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge auf bestehende und in dem jeweiligen Konzern etablierte betriebswirtschaftliche Konzepte zu stützen. Durch diesen Ansatz kann ein enger Bezug der betriebswirtschaftlichen Realität und der steuerlichen Würdigung hergestellt werden, wodurch einen hoher Grad an Konsistenz ermöglicht wird. Dies kann uE maßgeblich dazu beitragen, die Finanzbehörden von der Fremdüblichkeit der vorgenommenen Gewinnaufteilung zu überzeugen und die bestehende Unsicherheit zu reduzieren. Des Weiteren können die vorgeschlagenen Konzepte auch eine geeignete Grundlage für die in BEPS-Aktionspunkt 13 geforderte Dokumentation der Konzernstrategie zur Entwicklung, dem Eigentum und der Verwertung immaterieller Werte darstellen, einschließlich einer Darlegung der wesentlichen F&E-Einrichtungen und der zentralen Entscheidungsträger.³²

Die Einbindung etablierter betriebswirtschaftlicher Konzepte zur Operationalisierung des DEMPE-Konzepts, sowohl für die funktionsbezogene als auch die risikoorientierte Betrachtungsweise, ermöglicht zudem eine objektive Auseinandersetzung mit der Vergütung von immateriellen Werten im Konzern. Dies kann potentielle Auslegungsspielräume einengen und Streit anfälligkeiten im Vorhinein reduzieren, mithin den Steuerpflichtigen darin unterstützen, einem sachverständigen Dritten in einem angemessenen Zeitrahmen darzulegen, welche Sachver

Stein/Schwarz/Holinski: Funktionales Eigentum und
Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen
Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte (DStR 2017, 118)

122 

halte in Bezug auf immaterielle Werte im Konzernverbund verwirklicht wurden.³³

Nachfolgend werden drei betriebswirtschaftliche Konzepte vorgestellt, denen uE in diesem Zusammenhang eine hohe Relevanz zukommt.

4.1 RACI-Analyse

Eine RACI-(„Responsible, Accountable, Consulted, Informed“-)Analyse ist eine Methode zur strukturierten Analyse und Darstellung von Verantwortlichkeiten innerhalb betrieblicher Abläufe, wie zB des Innovationsprozesses. Durch die RACI-Analyse können die verschiedenen Grade der Involvierung und unterschiedlichen Rollen von Abteilungen bzw. Konzerngesellschaften in betrieblichen Abläufen dargestellt und analysiert werden. Die vier Unterscheidungskriterien können wie folgt beschrieben werden.

- *Responsible*: Personen bzw. Konzerngesellschaften mit einer Durchführungsverantwortung, welche verantwortlich für die operative Funktionsausübung sind. Ein Hinzuziehen weiterer Personen bzw. Konzerngesellschaften für die operative Umsetzung ist möglich. Diese Rolle wird als Teil des Tagesgeschäfts wahrgenommen und ausgeübt.
- *Accountable*: Personen bzw. Konzerngesellschaften mit Kosten- bzw. Gesamtverantwortung, welche die Verantwortung für die Budgets und die Funktionsausübung tragen und die funktionspezifischen Risiken managen. Durch diese Personen bzw. Konzerngesellschaften erfolgt häufig eine Unterbeauftragung der F&E-Tätigkeiten an Konzerngesellschaften mit Durchführungsverantwortung sowie die anschließende Überwachung der Ergebnisse.
- *Consulted*: Personen bzw. Konzerngesellschaften, welche möglicherweise weder über eine Durchführungsverantwortung noch eine Kosten- oder Gesamtverantwortung

verfügen, allerdings wichtige Informationen und Kenntnisse für die Funktionsausübung haben.

- *Informed*: Personen bzw. Konzerngesellschaften mit einem Informationsrecht über den Verlauf bzw. das Ergebnis einer unternehmerischen Tätigkeit.

Die steuerliche DEMPE-Analyse mit dem Ziel einer Ermittlung der Verantwortlichkeiten und Wertschöpfungsbeiträge verschiedener Konzerngesellschaften zu einem immateriellen Wert kann auf Basis der Kategorien einer RACI-Analyse systematisiert werden. Um die Komplexität der DEMPE-Analyse zu reduzieren, wird es sich idR bei Innovationsprojekten mit einer höheren Komplexität anbieten, den durch das DEMPE-Konzept abgebildeten Innovationszyklus zu unterteilen und für jede Phase eine eigene RACI-Analyse durchzuführen. Mithilfe dieses Ansatzes können Steuerpflichtige dokumentieren, welche Konzerngesellschaften an dem Innovationsprozess bzw. der Verwertung immaterieller Werte beteiligt sind und welchen Wertschöpfungsbeitrag diese Unternehmen leisten.

Für aussagekräftige Wertschöpfungsbeitrags- und Risikoanalysen im Rahmen des DEMPE-Konzepts ist eine genaue Abgrenzung zwischen Konzerngesellschaften mit „Responsible“-Rollen und „Accountable“-Rollen maßgeblich. Hinsichtlich der DEMPE-Funktionen ist dabei insbesondere zu analysieren, durch welches Personal die einzelnen Tätigkeiten ausgeübt werden, welche Qualifikationen und Erfahrungen das Personal einsetzt und mit welchen finanziellen Ressourcen die Tätigkeitsausübung ausgestattet ist. Eine genaue Analyse der RACI-Rollen sowie deren Aufzeichnung für Verrechnungspreiszwecke ermöglicht eine erste Charakterisierung der am Innovationsprozess beteiligten Konzerngesellschaften. Auf dieser Basis können in einem zweiten Schritt die Verortung des funktionalen Eigentums an den immateriellen Werten und die Ermittlung einer fremdvergleichskonformen Vergütung erfolgen. Mithilfe der RACI-Analyse ist eine strukturierte und detaillierte Auseinandersetzung mit den wesentlichen Funktionen (und Subfunktionen) entlang des Innovationsprozesses möglich. Der Schwerpunkt liegt dabei auf Durchführung und Verantwortung für die einzelnen Tätigkeiten sowie deren Verteilung im Konzern. Der zeitliche Ablauf der einzelnen Tätigkeiten sowie eine relative Gewichtung der einzelnen Funktionen für die Gesamtwertschöpfung sind nicht unmittelbar im RACI-Ansatz angelegt, können jedoch durch die Ergänzung der Analyse um weitere betriebswirtschaftliche Konzepte sichergestellt werden.

4.2 Stage-Gate-Modell

Das Stage-Gate-Modell ist ein Prozessmodell für die Innovations- und Produktentwicklung und findet häufig Anwendung in forschungsorientierten Konzernen zur Planung, Steuerung und Kontrolle der F&E-Aktivitäten. Hierbei werden Budgets und Meilensteine für verschiedene Phasen eines F&E-Projekts definiert sowie Prozesse und Strukturen implementiert, welche eine strukturierte Abbildung von Innovationsprozessen und den daran beteiligten Konzerngesellschaften und Abteilungen ermöglichen.

Durch die Ex-ante-Definition von Meilensteinen, Projektabschnitten und Zeitintervallen kann der Innovationsprozess in einzelne, oftmals sequenziell nacheinander ablaufende Phasen (sog Stages) unterteilt werden.³⁴ Am Ende einer Teilphase sieht das Prozessmodell einen Qualitätskontrollpunkt oder Meilenstein (sog Gate) vor, an welchem die Entscheidungsträger und Budgetverantwortlichen den Grad der Zielerreichung feststellen, über die Fortführung, Anpassung oder den Abbruch des konkreten F&E-Projekts entscheiden und die strategischen und operativen Vorgaben für den weiteren Innovationsprozess definieren. In diesem Zusammenhang wird überprüft, ob die Tätigkeiten in der jeweiligen Phase entsprechend des ex ante definierten Lastenheftes durchgeführt wurden und ob alle Voraussetzungen für den

Übergang in die nächste Phase vorliegen. Sollten nicht alle Voraussetzungen für den Übergang in eine nächste Phase vorliegen, so können die Entscheidungsträger etwa über die

Stein/Schwarz/Holinski: Funktionales Eigentum und
Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen
Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte (DStR 2017, 118)

123 

Notwendigkeit von Nacharbeiten als Voraussetzung für den Übergang in eine nächste Phase, die Freigabe zusätzlicher Budgets für Nacharbeiten oder den Projektabbruch beraten und entscheiden.

Zusätzlich zur regelmäßigen Überwachung der Innovationsprozesse an den Qualitätskontrollpunkten sehen die betrieblichen Prozesse regelmäßig auch eine fortlaufende Benachrichtigung der Entscheidungsträger über den Entwicklungsstand vor.

Das nachstehende Schaubild veranschaulicht einen exemplarischen Stage Gate Prozess³⁵, welcher in Abhängigkeit von der konkreten Implementierung im Konzern einen höheren oder niedrigeren Detaillierungsgrad aufweisen kann.

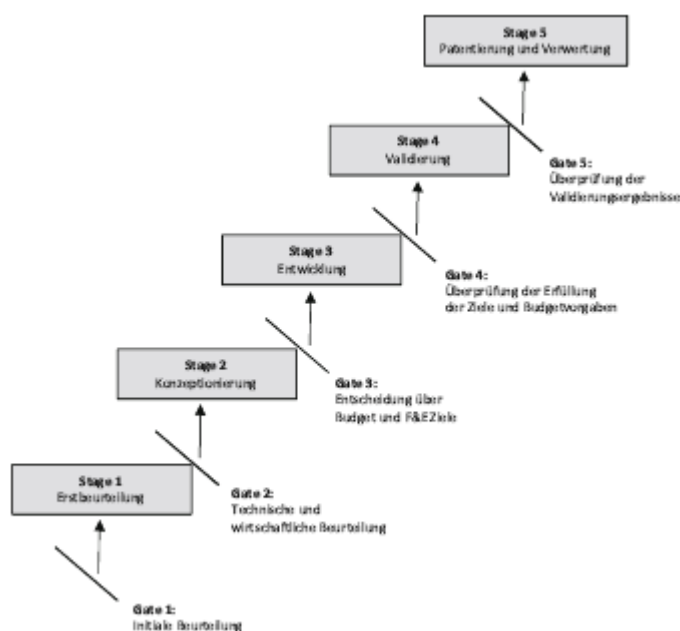


Abb. 1: Exemplarischer Stage-Gate-Prozess

Die Stärken des Stage Gate Konzepts liegen in der Schaffung eines hohen Grads an Transparenz über die Innovationsprozesse sowie der Konkretisierung von Zielen und Leistungsvorgaben, wodurch ein gemeinsames Verständnis über den Projektverlauf sowie die Verteilung von Aufgaben und Verantwortlichkeiten ermöglicht wird. Durch die Definition von Meilensteinen im Rahmen des Prozessmodells werden die Überwachung des Projektfortschritts sowie die Feststellung von Planabweichungen erleichtert³⁶, mit der Zielsetzung einer Prozessstandardisierung, welche aus betriebswirtschaftlicher Sicht auf eine Steigerung der Effizienz und Effektivität des Innovationsprozesses zielt.

Stage-Gate-Modell als Anknüpfungspunkt der DEMPE-Analyse:

In Abhängigkeit vom Detaillierungsgrad strukturierter Innovationsprozesse in Unternehmen können aus einem Stage-Gate-Modell relevante Informationen für die steuerliche Analyse immaterieller Werte und F&E-Funktionen gewonnen werden.³⁷ So können DEMPE-Analysen auf der Grundlage etablierter Stage-Gate-Modelle in Konzernen strukturiert durchgeführt und durch unternehmensindividuelle Prozesse gestützt werden. Die sehr gute Eignung ist insbesondere

darauf zurückzuführen, dass Stage-Gate-Modelle sowie die DEMPE-Analyse gleichermaßen auf den Innovationszyklus und die Verwertung immaterieller Werte abstellen.

Darüber hinaus sind die wesentlichen Stärken dieses betriebswirtschaftlichen Konzepts für die DEMPE-basierte ertragsteuerliche Gewinnaufteilung in den folgenden Aspekten begründet: (1) sequentielle Betrachtungsweise des Innovationsprozesses und der Verwertung immaterieller Werte über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg, (2) Unterscheidung und Aufteilung der Funktions- und Tätigkeitsausübung in verschiedene Phasen und (3) Abschluss einzelner Teilphasen mit institutionalisierten Ergebniskontrollen, den sog Gates.

Das Stage-Gate-Modell stellt die zeitliche Dimension der Planung, Steuerung und Kontrolle von Innovationsaktivitäten sowie der anschließenden Verwertung der entstandenen immateriellen Werte in den Mittelpunkt. Durch die Einteilung der Innovationsprozesse in aufeinanderfolgende Phasen ergibt sich unmittelbar, dass die durch verschiedene Konzerngesellschaften wahrgenommenen Tätigkeiten und Verantwortungen zeitlichen Veränderungen unterliegen können, die entsprechend in einer fremdvergleichskonformen Vergütung ihren Niederschlag finden. Insbesondere bei größeren Projekten kann die Forschung und Entwicklung mehrere Jahre umfassen, sodass für Zwecke der ertragsteuerlichen Gewinnaufteilung eine Beurteilung für die einzelnen Veranlagungszeiträume auf Basis der verschiedenen Phasen des Stage-Gate-Modells hilfreich ist.

Bezugnehmend auf die Phasen und Kontrollpunkte können dem Stage-Gate-Modell wichtige Hinweise über die Verantwortlichkeiten im Innovationsprozess zwischen verschiedenen Abteilungen bzw. Konzerngesellschaften entnommen werden. Dies deckt sich mit den Anforderungen der OECD an die DEMPE-Analyse, welche über die verschiedenen Phasen eines typischen Innovationszyklus eine Funktions- und Risikoanalyse für die beteiligten Konzerngesellschaften als Grundlage für die Wertschöpfungsbeitragsanalyse fordern. Insbesondere im Hinblick auf die Funktionen Entwicklung, Verbesserung und Erhalt immaterieller Werte können wichtige Informationen aus dem Stage Gate Konzept entnommen werden.

Durch die Unterteilung des Innovationsprozesses im Rahmen des Stage-Gate-Modells in verschiedene Phasen können die Verantwortlichkeiten der beteiligten Abteilungen und Konzerngesellschaften entsprechend der wirtschaftlichen Realität identifiziert, beschrieben und quantifiziert werden. Zur Abgrenzung der Verantwortungsbereiche und deren Bedeutung im Rahmen der DEMPE-Analyse kann es sich anbieten, ein in einem Unternehmen etabliertes Stage-Gate-Modell um eine RACI-Analyse zu ergänzen. Die

Stein/Schwarz/Holinski: Funktionales Eigentum und
Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen
Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte (DStR 2017, 118)

124 

RACI-Analyse kann weitergehenden Aufschluss über die jeweiligen Beiträge einzelner Abteilungen bzw. Konzerngesellschaften geben.

Während der jeweiligen Phasen des Innovationsprozesses (Stages) wird die operative Innovationstätigkeit ausgeführt und Entscheidungen im Rahmen des vorgegebenen Handlungsspielraums auf einem operativen Level getroffen. Während der jeweiligen Innovationsphasen ist es durchaus auch üblich, dass Entscheidungsträger regelmäßig über den Innovationsprozess informiert werden und um Rat gefragt werden. Vorbehaltlich einer Analyse des Einzelfalls sind in der Diktion des RACI-Ansatzes in diesen Phasen insbesondere Konzerngesellschaften involviert, die mit einer „Responsibility“-Rolle eine Durchführungsverantwortung innehaben. Die zentralen Entscheidungen für den

Innovationsprozess werden im Allgemeinen jedoch an den Meilensteinen (Gates) getroffen, mithin von Konzerngesellschaften, die ausweislich der RACI-Analyse über eine „Accountability“-Rolle verfügen. Im Rahmen dieser Meilensteintreffen, aber auch in laufenden Treffen einer Steuerungsgruppe, wird ua der Projektfortschritt, die Budgeteinhaltung und das Budget für die Folgenphasen überprüft, aber auch technische oder wirtschaftliche Herausforderungen im Innovationsprozess eruiert. Im Rahmen dieser Treffen werden auch regelmäßig Maßnahmen diskutiert und final entschieden, wie mit bestimmten Herausforderungen und Risiken im Innovationsprozess umgegangen werden soll. Typische Entscheidungen, die in Meilensteinmeetings getroffen werden, sind ua:

- Übergang in eine nachfolgende Innovationsphase wird unter Auflagen freigegeben, welche innerhalb einer bestimmten Zeit erfüllt werden müssen;
- Übergang in eine nachfolgende Innovationsphase wird verwehrt, sodass die dem Meilenstein vorausgehende Innovationsphase nicht abgeschlossen werden kann. Es müssen Nacharbeiten geleistet werden, bis die definierten Meilensteine für den Übergang in die nächste Phase erfüllt sind;
- Entscheidung über Maßnahmen zur Reaktion auf auftretende technische oder wirtschaftliche Herausforderungen, welche das Projekt bei unveränderter Fortführung unrentabel erscheinen lassen;
- Einstellung des gesamten Innovationsprojekts, wenn infolge wirtschaftlicher oder technischer Probleme eine Fortführung des Innovationsprojekts wirtschaftlich sinnlos erscheint;
- Freigabe von Zusatzbudgets oder Anpassung bestehender Budgets.

Wie aus diesen Beispielen hervorgeht, werden sehr häufig die Ergebnisse und zentralen Entscheidungen für einen Innovationsprozess im Rahmen von Meilensteintreffen besprochen und getroffen. Diese institutionalisierte Ergebniskontrolle der Teilphasen ermöglicht eine dezidierte Auseinandersetzung mit den Risiken des Innovationsprozesses und deren Management iSd OECD-Risk-Control-Approach nach BEPS. Die im Rahmen dieser Meetings zusammentreffenden Entscheidungsträger und die diesen zuarbeitenden Abteilungen sind maßgeblich für die Steuerung und Überwachung der zentralen Innovationsrisiken verantwortlich und entwickeln Lösungsansätze zur Risikoreduzierung. Aufgrund der hohen Bedeutung des Entwicklungsrisikos ist bei selbst entwickelten immateriellen Werten auch der Entscheidung über einen Abbruch einer konkreten Innovationstätigkeit eine erhebliche Bedeutung beizumessen. UE sollten die Risiken, die sich aus einem potenziellen Projektabbruch infolge einer Nichtamortisation bereits aufgewendeter Entwicklungskosten (Sunk Costs) ergeben, von jenen Konzerngesellschaften getragen werden, die maßgeblich an der Entscheidung über einen Projektabbruch beteiligt sind. Zu beachten ist hierbei, dass es nicht auf jene Entscheidungsträger ankommt, die aufgrund der organisatorischen Vorgaben im Unternehmen formal diese Entscheidung freigegeben müssen („Rubber Stamping“), sondern auf jene Abteilungen, die maßgeblich diese Entscheidung vorbereiten.³⁸

Durch den strukturierten Prozess eines Stage-Gate-Modells können die maßgeblichen Entscheidungsträger im Rahmen eines Innovationsprozesses transparent gemacht und sachgerecht dokumentiert werden.

4.3 Nutzwertanalyse

Es konnte in den vorangegangenen Abschnitten dargelegt werden, dass auf Basis des Stage-Gate-Modells in Kombination mit einer RACI-Analyse eine fundierte qualitative Untersuchung

des Innovationsprozesses als Grundlage für die DEMPE-Analyse durchgeführt werden kann. Basierend auf dieser qualitativen Analyse sind die Wertschöpfungsbeiträge der jeweiligen Konzerngesellschaften abzuleiten, welche die Basis für die Aufteilung von Ertragspotenzialen und Risiken aus immateriellen Werten bilden.

Diese rein qualitative Analyse kann zu Dokumentations- und Validierungszwecken um eine weitere, quantitative Analyse erweitert werden. Durch eine zusätzliche Nutzenwertanalyse können die jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge gewichtet und ein relativer Wertschöpfungsbeitrag für die jeweiligen Konzerngesellschaften abgeleitet werden.

Eine Möglichkeit besteht in der Anwendung eines zweistufigen Scoring-Modells. In einem ersten Schritt ist hierbei die Relevanz der jeweiligen DEMPE-Funktionen für die Entwicklung und Verwertung eines immateriellen Wertes zu bestimmen. In Abhängigkeit von der Komplexität des betrachteten immateriellen Wertes kann es zweckmäßig sein, die DEMPE-Funktionen durch konkretisierende Aktivitäten weiter zu spezifizieren. Der Differenzierungsgrad hängt dabei stark von der Komplexität der maßgeblichen Entscheidungs- und Aufgabenverteilung innerhalb des Konzerns und dem internen Berichtswesen ab. Eine Gewichtung der individuellen Wertschöpfungsbeiträge kann letztendlich mithilfe der folgenden Kategorien vorgenommen werden, wodurch der relativen Bedeutung einzelner Aktivitäten entsprechend Rechnung getragen wird:



Stein/Schwarz/Holinski: Funktionales Eigentum und Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte (DStR 2017, 118)

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

Tab. 2: Gewichtung der Aktivitäten (Score 1)

In einem zweiten Schritt ist für jede der gewichteten Aktivitäten eine Aufteilung der Wertschöpfungsbeiträge zwischen den beteiligten Konzerngesellschaften anhand der übernommenen Aufgaben und Verantwortlichkeiten sowie der Risikotragung vorzunehmen. Zur Unterscheidung des jeweiligen Grads der Einbindung kann zB wiederum die RACI-Kategorisierung herangezogen werden. Eine exemplarische Gewichtung auf Grundlage der RACI-Kategorisierung ist der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen

Wertschöpfungsbeitrag eines Konzernunternehmens für eine Aktivität	Symbol	Gewichtungsfaktor
Informed	-	0
Consulted	*	1
Responsible	**	2

Accountable	***	3
Accountable and Responsible	****	4

Tab. 3: Wertschöpfungsbeiträge der RACI-Rolle (Score 2)

Dem nachstehenden Schaubild ist ein stark vereinfachtes Beispiel für eine DEMPE-Analyse unter Bezugnahme auf ein Stage-Gate-Modell in Kombination mit einer RACI- und Nutzwertanalyse zu entnehmen.

	Score Stufe 1a		Score Stufe 1b	Score Stufe 2						Summe	Anteil
				Forschung und Entwicklung				Patentierung	Verwertung		
				Phase 1	Phase 2	Phase 3	Phase 4				
F&E	3	Operativ	2	1	2	2	1	-	-	9	15%
		Strategisch	3	3	3	3	3	-	-	27	45%
Schutz	1	Operativ	1	-	-	-	-	1	-	1	1%
		Strategisch	2	-	-	-	-	1	-	2	3%
Marketing/ Vertrieb	2	Operativ	1	-	-	-	-	-	3	4	6%
		Strategisch	3	-	-	-	-	-	3	18	30%
Summe										61	100%

Abb. 2: Exemplarische DEMPE-Analyse auf Grundlage betriebswirtschaftlicher Konzepte

Für Zwecke der Gewichtung wurde im Rahmen dieses exemplarischen 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 bspw. der Wert für die operative F&E (9) aus dem Produkt des Werts für den ersten Score (6) und dem gewichteten Durchschnitt des Wertschöpfungsbeitrags für den Score der zweiten Stufe (1,5). Mithilfe dieser schematischen Vorgehensweise lassen sich für jede Konzerngesellschaft basierend auf den ausgeübten DEMPE-Funktionen relative Wertschöpfungsbeiträge entlang der Phasen des Stage-Gate-Modells darstellen. Ergänzt um eine ausführliche qualitative Beschreibung der Phasen und DEMPE-Funktionen kann die ertragsteuerliche Gewinnaufteilung vor dem Hintergrund des Fremdvergleichsgrundsatzes zielführend dokumentiert werden.

5. Fazit

Obwohl die Empfehlungen der OECD-BEPS-Initiative zur Behandlung immaterieller Werte ohne eine Transformation in nationales Recht keine rechtsbindlichen Vorgaben für Steuerpflichtige, Finanzverwaltungen und Gerichte darstellen, ist zu vermuten, dass sich international tätige Unternehmen zur Reduzierung von Doppelbesteuerungsrisiken zukünftig an diesen Grundsätzen orientieren werden. Die große Herausforderung besteht darin, die hohen Anforderungen an die DEMPE-Analyse, wie sie von der OECD gefordert wird, mit einem verhältnismäßigen Aufwand zu bewältigen. Des Weiteren geben die Ausführungen der OECD diverse Auslegungsmöglichkeiten, welche in Abhängigkeit der jeweiligen Interessenslage durch die Finanzverwaltungen ausgenutzt und als Begründung für eine Besteuerung von Erträgen aus einem immateriellen Wert herangezogen werden können. Es versteht sich von selbst, dass sich dadurch das Doppelbesteuerungsrisiko zulasten international tätiger Konzerne signifikant erhöhen kann. Neben den ertragsteuerlichen Implikationen sind auch potenzielle Wechselwirkungen mit anderen Steuerarten zu berücksichtigen.³⁹

Vor diesem Hintergrund ist es von besonderer Bedeutung, die eigenen Wertschöpfungsbeiträge einzelner Konzerngesellschaften in Bezug auf die Entwicklung immaterieller Werte zu analysieren, um potenzielle Schwachstellen in der bestehenden Vergütungssystematik zu identifizieren und ggf. entsprechende Anpassungsmaßnahmen anzustoßen. Des Weiteren sollte aus Sicht multinationaler Konzerne die BEPS-Konformität der eigenen Vergütungsstruktur eingehend dokumentiert und durch unternehmensinterne Prozesse und Unterlagen untermauert werden.

Die Akzeptanz von Verrechnungspreisstrukturen über den Lebenszyklus immaterieller Werte durch die Finanzbehörden kann erhöht werden, wenn betriebswirtschaftlich akzeptierte und bestenfalls in Konzernen bereits implementierte Methoden zur Anwendung kommen. Als besonders geeignetes Modell zur Validierung und Dokumentation von Verrechnungspreisstrukturen bei immateriellen Werten wurde das Stage Gate Konzept vorgestellt, welches eine strukturierte Abbildung und Dokumentation der Forschungs- und Entwicklungsphase ermöglicht. Dieses Konzept kann strukturell um eine qualitative RACI-Analyse und eine quantitative Nutzwertanalyse ergänzt werden.

-
- * *Dr. Stefan Stein, StB/FBISr, und Dr. Christian Schwarz* sind Manager und *Dr. Nils Holinski, StB*, ist Senior Manager bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Düsseldorf. Dr. Christian Schwarz ist zusätzlich Vertretungsprofessor für Quantitative Methoden an der Hochschule Düsseldorf.
- 1 Englische Abkürzung für Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation.
- 2 Vgl. Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Es ist allerdings nach Tz. 6.8 OECD-Verrechnungspreisleitlinien keine zwingende Voraussetzung, dass immaterielle Werte einzeln übertragbar sind.
- 3 Vgl. auch Tz. 6.16 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 4 Zu den Implikationen der BEPS-Initiative für Vertriebsgesellschaften siehe *Freudenberg/Stein/Weskamp* Ubg 2016, 603-612.
- 5 Vgl. zu den praktischen Implikationen der jüngsten BFH-Rechtsprechung zur Markenrechtsnutzung im Konzern und potenziellen Wechselwirkungen mit dem DEMPE-Konzept der OECD: *Holinski/Schwarz/Stein* Der Konzern 2016, 316.
- 6 Vgl. Tz. 1.36 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 7 Vgl. Tz. 6.30 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 8 Vgl. Tz. 6.31 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 9 Vgl. Tz. 6.139 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 10 Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Report.
- 11 Vgl. Fn. 1.
- 12 Vgl. Tz. 6.32, 6.43, 6.48 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 13 Nach Auffassung der OECD ist dem bloßen rechtlichen Eigentum kein (wesentlicher) Wertschöpfungsbeitrag mehr beizumessen. Gleichwohl kann der rechtliche Eigentümer rechtlicher Empfänger von Zahlungen aus der Lizenzierung immaterieller Werte sein, welche allerdings in einem zweiten Schritt auf andere Konzerngesellschaften entsprechend der jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge aufzuteilen sind. Vgl. Tz. 6.47, 6.54 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 14 Vgl. Tz. 6.35 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 15 Vgl. Tz. 6.32 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 16 Siehe hierzu auch *Freudenberg/Stein/Weskamp* Ubg 2016, 608; *Holinski/Schwarz/Stein* Der Konzern 2016, 320; *Nientimp/Stein/Hundebeck* DStR 2016, 2872 f.
- 17 Vgl. Tz. 6.61 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 18 Vgl. Tz. 6.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 19 Vgl. Tz. 6.51 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 20 Vgl. zur Thematik der engen Verwobenheit verschiedener Verantwortlichkeiten und Tätigkeiten zwischen Konzerngesellschaften Tz. 1.55 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 21 Vgl. Abschn. D.1.2. OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Siehe auch den Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 (Stand: 22.06.2016).
- 22 Vgl. Tz. 1.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
- 23 Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Report.
- 24 In der Anknüpfung an die personellen Ressourcen des Unternehmens zur Risikosteuerung bestehen Parallelen zur Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten unter dem Authorised OECD Approach (AOA), nach welchem die maßgeblichen (Personal-)Funktionen zentrales Element der Gewinnaufteilung sind. Vgl. § 1 Abs. 5 AStG.

- 25 Vgl. Tz. 1.61 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
 26 Vgl. Tz. 1.66 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
 27 So bereits *Strebel*, Die Bedeutung von Forschung und Entwicklung für das Wachstum
 industrieller Unternehmungen, 1968, 208.
 28 So auch Tz. 6.65 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
 29 Ausführlich zu den typischen Risiken der Forschung und Entwicklung, deren
 Realisationszeitpunkte und deren vertraglichen Zuordnung in Abhängigkeit von den
 Forschungs- und Verwertungskonzepten siehe *Stein*, Verlagerung von Forschungs- und
 Entwicklungsfunktionen in multinationalen Konzernen, 2014, 161-168.
 30 IDW Standard: Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte (IDW S 5)
 (Stand 16.04.2015), Tz. 137 ff.
 31 Vgl. Tz. 6.65 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.
 32 Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing
 Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, Anh.
 1 zu Kap. V der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 25. Vgl. zur Umsetzung der OECD-
 Dokumentationsvorgaben im deutschen Recht etwa *Nientimp/Stein/Schwarz* Ubg 2016,
 399.
 33 Vgl. § 2 Abs. 1 GAufzV.
 34 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, 81-119;
Wördenweber/Wickord, Technologie- und Innovationsmanagement im Unternehmen:
 Methoden, Praxistipps und Softwaretools, 2. Aufl. 2004, 168-172.
 35 Insbesondere hinsichtlich der Anordnung der verschiedenen Phasen 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.
 36 Vgl. *Wördenweber/Wickord* (Fn. 34), 168.
 37 Zur Übertragung des Stage-Gate-Modells auf die steuerliche Analyse immaterieller
 Werte und F&E-Funktionen siehe *Stein* (Fn. 29), 155-170, 191-261.
 38 Siehe hierzu auch die Überlegungen in Tz. 40, 89 der BMF-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 AStG und der
 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (VWG BsGa) vom 22.12.2016.
 39 Vgl. zu den potenziellen Implikationen auf das Zollrecht *Nientimp/Stein/Hundebeck*
 DStR 2016, 2871.