

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts

StB Jobst Wilmanns
StB Dr. Jutta Menninger
Dr. Martin Lagarden MBA

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Wilmanns/Menninger/Lagarden, ifst-Schrift 505 (2015)

ISBN: 978-3-89737-163-7

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts

StB Jobst Wilmanns

Deloitte & Touche GmbH

StB Dr. Jutta Menninger

Brose Fahrzeugteile GmbH & Co. KG

Dr. Martin Lagarden MBA

Henkel AG & Co. KGaA

Mit Beiträgen von: Anna Feikus, Dr. Björn Heidecke, Christoph Heil, Isabella Jantz, Nadja Ollefs, Steffen Voll

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 505:

**Marken in multinationalen Unternehmen –
Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel
des nationalen und internationalen Steuerrechts**

Die Bedeutung von Marken und anderen immateriellen Wirtschaftsgütern für einen nachhaltigen Geschäftserfolg wächst seit Jahrzehnten und über die verschiedensten Branchen hinweg betrachtet. Damit spielt das Thema notwendigerweise auch eine immer größere Rolle bei grenzüberschreitenden Transaktionen innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen. Die OECD sowie zahlreiche nationale Finanzverwaltungen befassen sich seit mehreren Jahren intensiv mit der Frage, welche Vergütung im Zusammenhang mit Marken als fremdüblich anzusehen sei. Die internationale Diskussion um (Tax) „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) und angemessene Gegenmaßnahmen hat dieser Entwicklung zusätzliche Dynamik verliehen. Die hier vorgelegte ifst-Schrift befasst sich mit wesentlichen Facetten des Themas aus der Perspektive von Unternehmen und Beraterschaft. Damit soll ein Beitrag geleistet werden, der sowohl den Steuerpflichtigen und Vertretern der Finanzverwaltung als auch parlamentarischen Kreisen als Referenz und Ausgangspunkt für gestaltende Diskussionen und den praxisorientierten Umgang mit Marken aus Tax-Compliance-Sicht in wirtschaftlichen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen sowie diesbezüglich späteren Betriebsprüfungssituationen dienen kann.

Das Autorenteam hat dazu seine langjährigen Erfahrungen aus der steuerlichen Beratung einerseits und der Unternehmenspraxis andererseits eingebracht. Diese individuelle Kombination sowie die besondere Auswahl des hier erstmalig zusammenfassend dargestellten Themenspektrums sollen zur konstruktiven Meinungsbildung, Diskussion und Entscheidungsfindung seitens der Steuerpflichtigen, der Finanzverwaltung und weiterer interessierter Kreise beitragen.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Juni 2015

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassende Thesen	13
Einführung	17
I. Die Marke als Gegenstand steuerlicher Überlegungen	19
1. Gegenstand und Bedeutung der Marke in der steuerlichen Praxis <i>(Jobst Wilmanns, Steffen Voll)</i>	19
a. Begriffsdefinition und Abgrenzung der Marke	19
aa. Begriffsdefinition und Abgrenzung	19
bb. Rechtliche Erschöpfung von Markenrechten	21
cc. Marke als strategischer Erfolgsfaktor	22
dd. Organisatorische Verankerung im Unternehmen	24
b. Marktbezogene Analyse der Marke	25
c. Steuerliche Aspekte	27
aa. Steuerliche Rechtsgrundlage und Korrektornormen	27
bb. Abgrenzung des Wirtschaftsgutes „Marke“ zu marketingbezogenen Leistungen	28
cc. Zurechnung von Markenrechten	29
dd. Aktivierung, Bewertung und Abschreibung von Markenrechten	29
ee. Laufende Rechtsprechung in Deutschland	30
ff. Anlässe der Bewertung in der steuerlichen Praxis	32
2. Auswahl geeigneter Bewertungsverfahren und -methoden <i>(Dr. Jutta Menninger)</i>	34
a. Standardmethoden	35
b. Betriebswirtschaftliche Bewertungsmethoden	36
c. Gewinnaufteilungsmethoden	45
3. Praktische Umsetzung der Markenbewertung <i>(Dr. Martin Lagarden)</i>	46
a. Der Bewertungskontext	46
aa. Steuergesetzliche Regelungen	47

bb.	Bewertungsstandards	48
cc.	Unternehmensstrategie und Geschäftsmodell	49
dd.	Branchen- und Marktumfeld	50
ee.	Markenbewertungen als Teil des Managementprozesses ...	50
b.	Der Bewertungsprozess	52
c.	Die Bewertungsdarstellung	71
aa.	Zusammenfassung der Ergebnisse der Bewertung	71
bb.	Grundlagen der Bewertung	71
cc.	Hintergrundinformationen für die Markenbewertung	73
dd.	Unternehmensanalyse	73
ee.	Bewertungsverfahren und -methode	74
ff.	Bewertungsergebnisse	76
4.	Modelle der Markennutzung und Implementierungs- überlegungen (<i>Dr. Björn Heidecke, Steffen Voll</i>)	77
a.	Modelle der Markennutzung	78
aa.	Übertragung	78
aaa.	Abgrenzung wirtschaftliches und rechtliches Eigentum	78
bbb.	Isolierter Verkauf der Marke und Verkauf einer Marke im Paket	80
ccc.	Ermittlung des Verrechnungspreises	82
ddd.	Problemstellung: Verdeckter Ratenkauf als unbeabsichtigte Übertragung bei einer Nutzungsüberlassung	83
bb.	Nutzungsüberlassung	84
aaa.	Grundausrprägungen	84
bbb.	Fremdüblicher Verrechnungspreis	90
ccc.	Sonderfall Lizenzierung einer mit dem Konzernnamen identischen Marke	95
ddd.	Weitere steuerliche Aspekte bei der Nutzungsüberlassung	95
cc.	Pool-Konzept als Modell zur gemeinsamen Entwicklung ..	98
aaa.	Definition und Ausprägung	98
bbb.	Fremdübliche Umlage der Kosten	99

b.	Implementierung	100
aa.	Abstimmung wirtschaftliche Substanz und Steuersystem . .	101
bb.	Kostenabgrenzung	102
cc.	Verträge	105
dd.	Ausfuhrbeschränkungen	107
ee.	Dokumentationspflichten	107
ff.	IT	108
c.	Praxisbeispiel und typische Fragestellungen	108
d.	Zusammenfassung	110
II.	Internationale Bedeutung und Behandlung der Marke	111
1.	Marke im Blickwinkel internationaler Regelungen <i>(Nadja Ollefs, Isabella Jantz, Anna Feikus)</i>	111
a.	BEPS & OECD-Richtlinien	111
aa.	Historische Entwicklung auf Ebene der OECD	111
bb.	Identifikation immaterieller Wirtschaftsgüter	113
cc.	Zuordnung und Ertragsberechtigung aus immateriellen Wirtschaftsgütern	115
dd.	Vergütung für die Übertragung/Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter	117
ee.	Verrechnungspreismethoden für die Bestimmung der fremdüblichen Vergütung der Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern	119
b.	Behandlung der Marke aus dem Blickwinkel abkommensrechtlicher Regelungen	121
aa.	Quellenbesteuerung im Rahmen abkommensrechtlicher Regelungen	121
bb.	Abkommensrechtliche Definition von Lizenzgebühren	123
2.	Steuerliche Behandlung der Marke in ausgewählten Ländern <i>(Jobst Wilmanns, Christoph Heil)</i>	125
III.	Literaturhinweise	151

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Marken aus steuerlicher Sicht – Inhalte der ifst-Schrift 505 im Überblick.	17
Abbildung 2: Wege der Beeinflussung	22
Abbildung 3: Funktionen der Marke in Abhängigkeit der Marktbeziehungen	26
Abbildung 4: Verwendungszweck von Markenbewertungen und deren Bedeutung aus Unternehmenssicht	33
Abbildung 5: Der Markenbewertungskontext	47
Abbildung 6: Der Bewertungsprozess.	53
Abbildung 7: Das Konzept der Marke	55
Abbildung 8: Überleitung von qualitativen Daten in quantitative Bewertungsparameter (schematisch).....	66
Abbildung 9: Einsatz eines Scoringmodells bei der Variation des Lizenzsatzes	67
Abbildung 10: Modelle der Markennutzung.	77
Abbildung 11: Isolierter Verkauf der Marke.	80
Abbildung 12: Verkauf als Teil eines Pakets	80
Abbildung 13: Lizenzierung.	85
Abbildung 14: Finanzierungs-Leasing	87
Abbildung 15: Sale-and-Lease-Back.	89
Abbildung 16: Franchise.	89
Abbildung 17: Pool-Konzept	99
Abbildung 18: Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung. ...	104

Abbildung 19: Analysedimensionen der Marketingaktivitäten	118
Abbildung 20: Fallbeispiel Marketingkonzept.....	119

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Analyse von Bewertungszwecken in Unternehmen, in denen eine Markenbewertung durchgeführt wurde	58
Tabelle 2:	Einsatz von Markenbewertungsmethoden in der Praxis . . .	62
Tabelle 3:	Abgrenzung von Kosten als Teil der Markenbildung.	82
Tabelle 4:	Pool-Konzept	100
Tabelle A1:	Behandlung der Marke dem Grunde nach.	129
Tabelle A2:	Behandlung der Marke der Höhe nach	131
Tabelle A3:	Praktische Implikation.	134
Tabelle A4:	Welche Formen der Vergütung werden für Marken vorgesehen?	139
Tabelle A5:	Die Bedeutung der Marke in der Betriebsprüfung	144

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Agreements
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
C+	Cost-Plus-Methode
CAGR	Compound Annual Growth Rate
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CUP	Comparable Uncontrolled Price
DBA-MA	Doppelbesteuerungs(abkommen)-Musterabkommen
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
ERP	Enterprise Resource Planning
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EU-ZRL	EU-Zinsrichtlinie
EVESN	Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Nutzung
FG	Finanzgericht
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung

GewStG	Gewerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
ifst	Institut Finanzen und Steuern e.V.
IP	Intellectual Property
ISO	International Organization for Standardization
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
MarkenG	Gesetz über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-RL	OECD-Richtlinien
RPM	Resale Price Method
SEC	Securities and Exchange Commission
TNMM	Transactional Net Margin Method
Tz(n).	Textziffer(n)
UN-MA	United-Nations-Musterabkommen
UStG	Umsatzsteuergesetz
WACC	Weighted Average Cost of Capital

Zusammenfassende Thesen

Thesen zu Kapitel I. 1.:

- Marken können als die Summe aller Vorstellungen verstanden werden, die ein Markenname (Brand Name) oder ein Markenzeichen (Brand Mark) bei Marktteilnehmern (vor allem bei Kunden) hervorruft bzw. hervorrufen soll, um die Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden.
- In der Praxis kann i.d.R. zwischen den Markentypen Produkt- oder Dienstleistungsmarke, Dachmarke und Unternehmensmarke unterschieden werden, wobei Letzterer aus steuerlicher Sicht von dem Firmennamen abzugrenzen ist.
- Steuerlich abzugrenzen sind vom Begriff der Marke als eigenständiges Wirtschaftsgut marketing- und absatzbezogene Maßnahmen, deren Bezug nicht originär auf die Marke gerichtet ist. Zudem ist in der steuerlichen Praxis die Bewertung von Marken insbesondere bei der Übertragung von Markenrechten oder deren Lizenzierung an verbundene Unternehmen von entscheidender Bedeutung.
- Aus Verrechnungspreissicht ist die organisatorische Verankerung der Marke im Unternehmen entlang ihres Life-Cycles von Entstehung, Pflege und Erhaltung, Weiterentwicklung bis zu Verwertung, Nutzung und Überlassung zu analysieren und die damit verbundene Verantwortung der Markenpolitik zu verorten.
- Die Bedeutung des aktiven Markenmanagements ist ein immer wichtigerer Bestandteil der gesamten Wertschöpfungskette. Für steuerliche Zwecke wird zunehmend von Relevanz sein, welche Rolle die Marke und das hiermit verbundene Markenmanagement in der Funktions- und Risikoanalyse haben. Diese ist in den Kontext der Branche sowie der Ausprägung der Leistungsbeziehungen am Markt (Handel/Endkunde, Hersteller/Endkunde, Hersteller/Hersteller oder Hersteller/Handel) zu setzen.

Thesen zu Kapitel I. 2.:

- Weder die OECD noch der deutsche Gesetzgeber haben eigene Bewertungsregeln für die Ermittlung von Verrechnungspreisen für immaterielle Werte entwickelt.

- Sollten die Standardmethoden der Kapital I bis III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien nicht zuverlässig anwendbar sein, dann wird die Nutzung von betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden als zulässig erachtet.
- Im Einzelfall kann die Ermittlung von Verrechnungspreisen für Marken auf Basis von sogenannten Benchmarking-Analysen durchgeführt werden.
- Sowohl die OECD als auch das BMF subsumieren unter betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden kapitalwertorientierte Verfahren, wie z.B. die Ertragswert- und die Discounted-Cash-Flow-Methode.
- Bewertungsstandards, wie z.B. der IDW S 5 oder die DIN ISO 10668, können als Ausgangspunkte für die Ermittlung von Verrechnungspreisen für Marken dienen; sie sind jedoch in einem zweiten Schritt den spezifischen Verrechnungspreisrichtlinien entsprechend anzupassen.

Thesen zu Kapitel I. 3.:

- Markenbewertungen finden in einem Kontext statt, der durch steuerrechtliche Regelungen, Bewertungsstandards, Strategien und Geschäftsmodelle sowie das Branchen- und Marktumfeld der Unternehmen mitgestaltet wird, die diese Bewertungen durchführen.
- Die Bewertung und Preisfindung für Marken sind Bestandteil eines Managementprozesses. Bewertungen schlagen dabei die Brücke zwischen Markenaufbau und -pflege einerseits und dem Reporting andererseits. Insofern werden Bewertungen beispielsweise aus Anlass des Kaufs-/Verkaufs oder der Lizenzierung von Marken durchgeführt.
- Der Bewertungsprozess selbst kann als sequenzielle und/oder zum Teil parallele Folge verschiedener Teilschritte im Einzelfall individuell ausgestaltet werden. Er reicht von der Vorbereitung der Markenbewertung über die Abgrenzung des Bewertungsobjekts und die Definition wichtiger Bewertungsparameter bis hin zur abschließenden Dokumentation der Annahmen und Ergebnisse im Bewertungsbericht.
- Wichtige Bewertungsparameter sind hierbei insbesondere die markenbezogenen Cash Flows, die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Marke und der markenbezogenen risikoadjustierte Abzinsungsfaktor sowie der Lizenzsatz beim Einsatz der Lizenzanalogiemethode.
- Mit Hilfe von Scoringmodellen können wichtige Bewertungsparameter markenbezogen variiert und qualitative Bewertungsfaktoren einer mone-

tären Markenbewertung zugänglich gemacht werden. Sensitivitätsanalysen geben Aufschluss über die Änderung des Bewertungsergebnisses in Abhängigkeit von der Variation wichtiger Bewertungsparameter.

- Die Darstellung einer markenbezogenen Businessplanung aus Käufer- bzw. Verkäufersicht im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs spielt in der Unternehmenspraxis für das operative Management keine Rolle. Dies ist vielmehr ein Zusatzaufwand, der zur Erfüllung steuerrechtlicher Anforderungen bei Bedarf betrieben werden muss.
- Die transparente Dokumentation des Bewertungsprozesses und die ihm zugrunde liegenden Annahmen erleichtern die Argumentierbarkeit des Bewertungsergebnisses in Betriebsprüfungen.

Thesen zu Kapitel I. 4.:

- Die Bestimmung einer fremdüblichen Vergütung für die Übertragung oder Überlassung von Markenrechten erfolgt auf Basis der Funktions- und Risikoanalyse. Maßgebliche Frage ist, wer welchen Beitrag zur Markenentwicklung geleistet hat, wer die maßgeblichen Entscheidungen im Zusammenhang der Marke trifft und wer die entsprechenden Risiken übernimmt.
- Bei der Implementierung einer konzerninternen Markenverrechnung sollten folgende Aspekte berücksichtigt werden: Die vertragliche Ausgestaltung einschließlich der Ermittlung der fremdüblichen Verrechnungspreise, die Abgrenzung von Aufwands- und Ertragspositionen, Dokumentationspflichten, IT-Notwendigkeiten und Landesspezifika wie Kapitalverkehrskontrollen, Quellenbesteuerung und Umsatzsteuer.
- Die vertragliche Ausgestaltung bei Nutzungsüberlassungsverträgen, insbesondere beim Leasing, kann zu einer Abweichung zwischen rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum führen und damit eine Bilanzierungspflicht beim wirtschaftlichen und nicht beim rechtlichen Eigentümer begründen.
- Wesentlicher Parameter bei der Ermittlung von Nutzungsentgelten – sowie von Verrechnungspreisen für die Übertragung von Marken – ist die Abgrenzung der markenbezogenen Aufwendungen von den allgemeinen Marketingaufwendungen, sofern die Aufwendungen Gegenstand der Bewertung sind.

Thesen zu Kapitel II. 1.:

- Als zentrale Leitlinien zur Behandlung von Marken auf internationaler Ebene dienen das OECD-Musterabkommen sowie das am 16.9.2014 veröffentlichte Arbeitsergebnis der OECD zu Maßnahme 8 “Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles” im Rahmen des BEPS-Aktionsplans. Hervorzuheben ist insbesondere der Fokus der OECD auf die tatsächliche Ausübung der maßgeblichen Funktionen (Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Nutzung) in Bezug auf die Marke, welcher die entsprechende Ertragsberechtigung verleiht.
- Bei der Bestimmung der angemessenen Vergütung werden gem. der OECD-Veröffentlichung einseitige Vergleichbarkeitsanalysen und Daumenregeln wie beispielsweise die Knoppe-Formel als unzureichend abgelehnt. Grundsätzlich kann jede der fünf Verrechnungspreismethoden der OECD die geeignete Methode zur Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung darstellen, wobei in Bezug auf Marken insbesondere die Profit-Split-Methode und alternative Bewertungsverfahren hervorzuheben sind.

Thesen zu Kapitel II. 2.:

- Im Rahmen der für diese Schrift durchgeführten internationalen Untersuchung wurde festgestellt, dass die meisten Länder über keine eigenständigen Vorschriften zur steuerlichen Behandlung von Marketing Intangibles verfügen, sondern den OECD-Richtlinien folgen. Daher ist es als wahrscheinlich zu erachten, dass in diesen Ländern die aktuell von der OECD diskutierten Vorschläge zu Maßnahme 8 ebenfalls umgesetzt werden.
- Hinsichtlich der Vergütung von Markennutzungen sind in den meisten Ländern die gängigen Vergütungsmodelle (Poolkonzepte, Lizenzmodelle und Auftragsentwicklungssysteme) zulässig, obgleich es für Poolkonzepte in bestimmten Ländern (Frankreich, Brasilien, Russland, China) Vorbehalte oder gesonderte Genehmigungsvorschriften gibt.
- In laufenden Betriebsprüfungen legen die Steuerbehörden der meisten Länder einen Prüfungsschwerpunkt auf die konzerninterne Markenverrechnung. Insbesondere werden in diesen Fällen die Verrechnung dem Grunde nach, die Angemessenheit der Bewertung und die tatsächliche Vergleichbarkeit der zum Nachweis der Fremdüblichkeit identifizierten Vergleichsdaten durch die lokalen Steuerbehörden in Frage gestellt.

Einführung

Die OECD hat mit der Neufassung des Kapitels VI der OECD Verrechnungspreisrichtlinien „Transfer Pricing Aspects of Intangibles“ im September 2014 eine international stark beachtete Vorlage geliefert, die die Position der OECD-Staaten ausführlich darlegt. Allerdings ist dies nur ein Zwischenstand auf dem Weg zur endgültigen Fassung, deren Veröffentlichung im Laufe des Jahres 2015 geplant ist. Bereits jetzt ist jedoch in der Praxis für international operierende Unternehmen deutlich spürbar, dass diese Position, insbesondere im Hinblick auf Marken und den damit verbundenen Umgang mit „Local Marketing Intangibles“, aus steuerlicher Sicht nicht uneingeschränkt von den Finanzverwaltungen bedeutender Volkswirtschaften, wie insbesondere China und Indien, geteilt wird.

Aus diesem Grunde nähert sich diese ifst-Schrift dem Thema „Marken“ aus steuerrechtlicher Sicht, und zwar sowohl im Hinblick auf den deutschen als auch internationalen Kontext, mit Hilfe einer Darstellung der diesbezüglich relevanten Regelwerke verschiedener Länder. Eine Übersicht der Inhalte ist in der nachfolgenden Abbildung dargestellt.

Abbildung 1: Marken aus steuerlicher Sicht – Inhalte der ifst-Schrift 505 im Überblick



Im ersten Kapitel werden Marken zunächst als Gegenstand steuerlicher Überlegungen vorgestellt und dazu näher definiert (I. 1.). Im Hinblick auf die korrekte Ermittlung des steuerlichen Einkommens folgt darauf eine kompakte Darstellung der Auswahl geeigneter Bewertungsverfahren und -methoden (I. 2.). Die praktische Durchführung von Markenbewertungen,

unter Beachtung der maßgeblichen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen, steht im Mittelpunkt des nächsten Abschnitts (I. 3.). Das Thema einer grenzüberschreitenden Markennutzung in Unternehmensgruppen, im Hinblick auf Transaktionen wie Kauf/Verkauf, Lizenzierung oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung, stellt den Schwerpunkt des abschließenden Abschnitts I. 4. dar.

Auf dieser Grundlage werden im zweiten Kapitel Marken mit Blick auf einen internationalen Kontext untersucht, und zwar sowohl unter dem Aspekt der BEPS-Diskussion¹ und der Position der OECD als auch hinsichtlich der einschlägigen abkommensrechtlichen Regelungen (II. 1.). Den Schlusspunkt bildet eine umfassende aktuelle Übersicht zur steuerlichen Behandlung von Marken in ausgewählten Ländern (Australien, Brasilien, China, Frankreich, Großbritannien, Indien, Japan, Kanada, Mexiko, Russland, Spanien, USA) in Kapitel II. 2. Daraus ergeben sich für Unternehmen nützliche Hinweise darauf, was aus Sicht der jeweiligen Finanzverwaltungen als *fremdübliche* Vergütung für Marken betrachtet wird.

¹ Vgl. www.oecd.org/tax/beps.htm oder auch www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2013-07-16-faq-beps.html.

I. Die Marke als Gegenstand steuerlicher Überlegungen

1. Gegenstand und Bedeutung der Marke in der steuerlichen Praxis

Jobst Wilmanns, Steffen Voll

a. Begriffsdefinition und Abgrenzung der Marke

aa. Begriffsdefinition und Abgrenzung

„Marken sind die Goldader vieler Unternehmen“.² Auch wenn diese Feststellung nicht für alle Branchen, Wertschöpfungsstufen und Unternehmen gleichermaßen zutrifft, so kann jedoch – auch bezogen auf die zunehmende Digitalisierung der Wertschöpfungssysteme – festgestellt werden, dass Visualisierung von Waren und Dienstleistungen gegenüber den Marktteilnehmern eine zunehmende Bedeutung erhält.

Eine Marke wird als die Summe aller Vorstellungen verstanden, die ein Markenname (Brand Name) oder ein Markenzeichen (Brand Mark) bei Marktteilnehmern (vor allem bei Kunden) hervorruft bzw. hervorrufen soll, um die Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden.³ Die Vorstellungen werden durch Namen, Begriffe, Zeichen, Symbole oder Kombinationen dieser zur Identifikation und Orientierungshilfe bei der Auswahl von Produkten oder Dienstleistungen geschaffen.⁴ „Als Marke können alle Zeichen, insbesondere Wörter einschließlich Personennamen, Abbildungen, Buchstaben, Zahlen, Hörzeichen, dreidimensionale Gestaltungen einschließlich der Form einer Ware oder ihrer Verpackung sowie sonstige Aufmachungen einschließlich Farbe und Farbzusammenstellungen geschützt werden, die geeignet sind, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden“ (§ 3 Abs. 1 MarkenG). Darüber hinaus können aber auch geschäftliche Bezeichnungen und geographische Herkunftsangaben geschützt werden (vgl. §§ 1 und 5 MarkenG). In der Praxis werden vielfach Marken auch für Zwecke des unternehmensinternen Managements von

² *Esch*, Frankfurter Allgemeine Zeitung 2002, Nr. 71, 25.

³ Vgl. *Burmann*, in Gabler Wirtschaftslexikon, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/marke.html>.

⁴ Vgl. ebda.

Abläufen und Prozessen verwendet, sodass der marktbezogene Zweck nur sekundären Charakter hat.

In Bezug auf die Marke kann in der Praxis i.d.R. zwischen drei Typen unterschieden werden:⁵

- Produkt- oder Dienstleistungsmarke, die für die einzelnen Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens verwendet wird,
- Dachmarke, die sich auf Produktgruppen oder Dienstleistungssegmente bezieht,
- Unternehmensmarke, die sich auf das gesamte Unternehmen bezieht.

Hiervon zu unterscheiden ist der Firmenname, der originär rein rechtlicher Natur ist und keinen unmittelbaren Bezug zum Angebot von Waren oder Dienstleistungen am Markt hat. Des Weiteren können Marken nach der Wertschöpfungsstufe unterschieden werden, und zwar wenn der Absender der Hersteller (Produzenten-/Herstellermarke), der Händler (Handelsmarken, Eigenmarken, Gattungsmarke) oder der Dienstleister direkt gegenüber dem Kunden ist.⁶

Aus dem Blickwinkel des Abnehmers der Ware bzw. Dienstleistung kann die Marke folgende Funktionen haben:⁷

- Generierung von Zusatzinformationen (z.B. über die Qualität)
- Funktion als Orientierungshilfe innerhalb der vielen Angebote (Differenzierung)
- Schaffen von Vertrauen in das Angebot (z.B. Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit)
- Funktion als emotionaler Anker, d.h. als Auslöser von bestimmten Gefühlen und Images (Spontanreaktionen)
- Abgrenzung und Vermittlung von Wertvorstellungen (z.B. ethische oder umweltbezogene Informationen)

Aus dem Blickwinkel der Unternehmen dienen Marken

- zur Differenzierung des eigenen Angebots von der Konkurrenz,
- als Möglichkeit zur Kundenbindung,

⁵ Vgl. IDW S 5, Rn 56.

⁶ Vgl. *Burmann*, in Gabler Wirtschaftslexikon, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/marke.html>.

⁷ Vgl. ebda.

- als Plattform für neue Produkte (Markenausdehnung),
- als Grundlage für eine etwaige Nutzungsüberlassung an fremde Dritte, z.B. für die Lizenzierung,
- als Schutz des eigenen Angebots vor Krisen und Einflüssen der Wettbewerber, auch vor Handelsmarken,
- zur erleichterten Akzeptanz im Handel,⁸
- zur Optimierung interner Abläufe und Prozesse (z.B. Marke als Unterscheidungskriterium in den unternehmensinternen Reportingsystemen).

Vielfach werden die Kriterien kombiniert angewendet.

bb. Rechtliche Erschöpfung von Markenrechten

Aus zivilrechtlicher Sicht ist zu analysieren, zu welchem Zeitpunkt die Marke im freien Wettbewerb in Verkehr gebracht wird und somit als erschöpft gilt. Der Erschöpfungseinwand als allgemeiner Rechtsgrundsatz des gewerblichen Rechtsschutzes erfasst alle Arten von Marken. Bei der markenrechtlichen Erschöpfung handelt es sich um eine Schranke des Markenrechts der Art, dass der Zeicheninhaber mit der Entscheidung über das erstmalige Inverkehrbringen seine Markenrechte in hinreichender Weise wahrgenommen und sich seiner Rechte begeben hat, sodass die nachfolgenden Handelsstufen die jeweilige Marke zwar nutzen, aber nicht nochmals in Verkehr bringen.

Dieser Grundsatz ist insbesondere bei der Überlassung von Markenrechten im Rahmen einer Lizenz- oder Franchisevereinbarung von erheblicher Bedeutung, da für ein bereits erschöpftes Markenrecht kein Entgelt erhoben werden kann. Somit ist es von entscheidender Bedeutung, wann eine mit einer Marke versehene Ware in den Verkehr gebracht wurde. Voraussetzung für ein mit Erschöpfungswirkung bewirkendes Inverkehrbringen ist, dass die Originalware zum Zwecke des Absatzes in den freien Wettbewerb und auf den Markt gelangt ist und dort von einem sonstigen unabhängigen Unternehmen oder dem Endabnehmer erworben wurde. Unbeachtlich ist dabei, ob das Inverkehrbringen durch den Markeninhaber selbst oder mit seiner Zustimmung durch ein konzernverbundenes Unternehmen, einen Lizenznehmer oder einen vertriebsgebundenen Händler erfolgt.

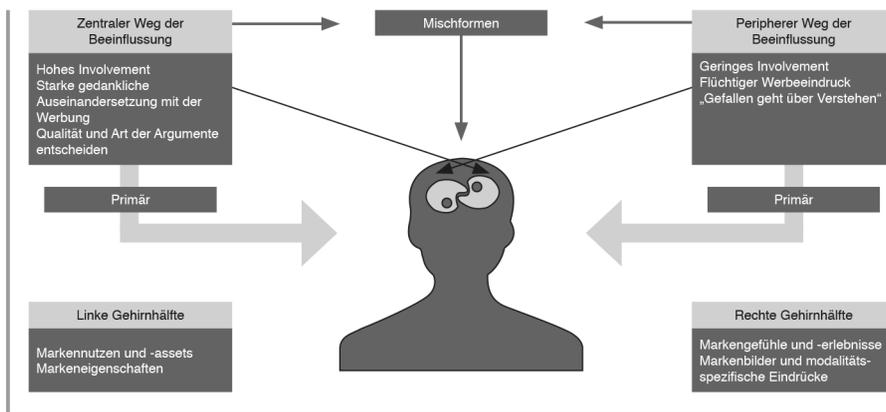
⁸ Vgl. *Burmann*, in Gabler Wirtschaftslexikon, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/marke.html>.

Kein Inverkehrbringen der Ware liegt vor, wenn diese zwar einem Dritten ausgehändigt wurde, dieser Dritte aber nicht vom Willen des Markeninhabers, die Marke in den allgemeinen Geschäftsverkehr gelangen zu lassen, unabhängig ist. Insbesondere liegt ein Inverkehrbringen nicht schon dann vor, wenn die Lieferung durch den Markeninhaber an ein ausländisches Tochterunternehmen seines Konzerns zum Weitervertrieb erfolgt.

cc. Marke als strategischer Erfolgsfaktor

Eine der wesentlichen Herausforderungen des Markenmanagements ist der Aufbau einer klaren Markenidentität und die hiermit verbundene Kontrolle. Markenstrategie bedeutet zum einen, die Vorstellungen, die mit der Marke verbunden sein sollen, im Vorhinein zu identifizieren, und zum anderen, die Einflussfaktoren für deren Umsetzung zu bestimmen. Die Vorstellungen richten sich maßgeblich an der Zielsetzung der Marke aus dem Blickwinkel der Unternehmen aus. Die Einflussfaktoren werden durch die Zielgruppen der Markenansprache (Abnehmer der Waren und Dienstleistungen) bestimmt. Die Suchformel lautet somit: „Wie kommen Leistungen und Qualität in die Marke?“⁹ Die Markenwissenschaft bezieht sich hierbei auf die Gehirnforschung und differenziert zwischen einer eher rationalen Beurteilung (rationale Markennutzung und deren Begründung – linke Hemisphäre) und der emotionalen Wahrnehmung (rechten Hemisphäre). Hieraus ergeben sich folgende Wege der Beeinflussung des Bekanntheitsgrades einer Marke:¹⁰

Abbildung 2: Wege der Beeinflussung



⁹ *Esch*, Frankfurter Allgemeine Zeitung 2002, Nr. 280, 24.

¹⁰ *Esch*, Frankfurter Allgemeine Zeitung 2002, Nr. 71, 25.

In vielen Unternehmen sind Marken und Markenstrukturen historisch gewachsen und weniger strategisch geplant. Durch Akquisitionen, Markenausdehnungen und Regionalstrategien wird vielfach die Markenarchitektur unüberschaubar.¹¹ Es wird zunehmend zur Aufgabe, die horizontalen und vertikalen Beziehungen zwischen den Marken und Produkten aus strategischer Sicht neu festzulegen. Des Weiteren ist zu bestimmen, welche Rolle der Firmenname im Kontext der Dachmarke und den untergeordneten Markengruppen hat. Aufbauend auf der Markenarchitektur gilt es eine Marketingstrategie zu entwickeln, die sicherzustellen hat, dass zum einen die Marke ihre Wirksamkeit am Markt entfaltet und zum anderen, dass die Synergien in der Markenarchitektur entsprechend realisiert werden.

In den Konzernen werden gleichermaßen – insbesondere auch durch die zunehmende Rolle der Social Medias – die Kontrolle der Markenarchitektur und die hiermit verbundenen Marketingmaßnahmen notwendig. Bei der zunehmenden Dynamik von Meinungsbildungen in den Internetforen sind die Unternehmen angehalten, Meinungsprozesse mitzusteuern und ggfs. Maßnahmen zu ergreifen. Dies bedeutet heutzutage, aktiv Marken in die selektieren Foren einzustellen und Reaktionen zu analysieren. Somit werden das Markenmanagement und die hiermit verbundene Navigation zunehmend ein Wertschöpfungsbestandteil, dessen Rolle im Kontext der gesamten Wertschöpfungskette abzustimmen ist. Für steuerliche Zwecke wird somit immer relevanter, welche Rolle die Marke und das hiermit verbundene Markenmanagement in der Funktions- und Risikoanalyse spielen.¹² Diese ist entsprechend den Vorgaben des BMF für jede grenzüberschreitende Verflechtung innerhalb einer Wertschöpfungskette vorzunehmen. Über die Funktions- und Risikoanalyse wird bestimmt, welche Mitglieder einer Wertschöpfungskette welchen Wertschöpfungsbeitrag erbringen.¹³ Das Markenmanagement ist vielfach nicht in der gleichen rechtlichen Einheit verankert, auf die das rechtliche Eigentum eingetragen ist.

¹¹ *Esch*, Frankfurter Allgemeine Zeitung 2002, Nr. 71, 25.

¹² BMF-Schreiben v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05; Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren, BStBl. 2005 I S. 570 (kurz VwG-Verfahren), Tz. 3.4.11.4 f.

¹³ *Wilmanns/Renz*, Internationale Verrechnungspreise: Handbuch für Praktiker, 1. Aufl. 2013, 41.

dd. Organisatorische Verankerung im Unternehmen

Der Life-Cycle einer Marke beinhaltet typischerweise vier Phasen:

1. Entstehung
2. Pflege und Erhaltung
3. Weiterentwicklung
4. Verwertung, Nutzung, Überlassung

In allen vier Phasen fallen unterschiedliche Ausprägungen an Aktivitäten in den Unternehmen an. In Abhängigkeit der Bedeutung der Marke bzw. Markenarchitektur werden eigene Organisationseinheiten in der Aufbauorganisation der Unternehmen implementiert. Die organisatorische Verankerung richtet sich i.d.R. sowohl an den marktbezogenen Zielen (Rolle der Marke für den Abnehmer) als auch an der Bedeutung der Marke für das Unternehmen aus. Des Weiteren kann in Abhängigkeit der Zielsetzung der Marke unterschieden werden, in welchen Funktions- bzw. Zuständigkeitsbereichen der Life-Cycle einer Marke angesiedelt ist. Es kann sich hierbei um eigenständige Funktionseinheiten handeln oder um Organisationseinheiten, die in operative Funktionseinheiten (z.B. im Vertrieb, Marketing oder Forschung und Entwicklung) eingebettet sind. In Abhängigkeit der Bedeutung der Marke in der Wertschöpfungskette ist zu unterscheiden, auf welcher Hierarchieebene eines Unternehmens die Markenpolitik angesiedelt ist. Im B2C-Geschäft (z.B. Handelsunternehmen) ist vielfach eine eigene Vorstandsrolle für Markenpolitik bzw. -strategie implementiert. In B2B-Geschäftsmodellen ist in der Praxis vielfach keine eigenständige Markenorganisation vorhanden. In international operierenden Konzernen ist des Weiteren zu analysieren, wie sich die Verantwortung für Markenpolitik und den hiermit verbundenen Life-Cycle zwischen der Headquarterebene und den regionalen Organisationseinheiten aufteilt. Markenpolitik bedarf in Abhängigkeit der regionalen Märkte, der Ausprägungen der Kunden und der kulturellen Unterschiede vielfach einer Lokalisierung. Im Extremfall kann dies bedeuten, dass den Konzerneinheiten die Marke durch einen zentralen Markeninhaber rechtlich überlassen wird und die Markenstrategie sowie die operative Umsetzung der Markenpolitik dezentral auf der Ebene der lokalen Konzerneinheiten erfolgen.

b. Marktbezogene Analyse der Marke

In der marktbezogenen Analyse ist zu unterscheiden, wer der Abnehmer einer Ware oder Leistung ist. Hier sind folgende Beziehungen der Marktteilnehmer zu unterscheiden:

- Handel und Endkunden: Es handelt sich hier um eine typische B2C-Beziehung. Es ist zu analysieren, ob der Handel Inhaber eigener Marken (Handels-, Eigenmarken etc.) oder nur der Mittler der Herstellermarke ist und welche Marketingmaßnahmen mit den Marken verbunden sind.
- Hersteller und Endkunden: Auch hier handelt es sich um eine typische B2C-Beziehung. Die Ausprägung ist vergleichbar mit der Beziehung zwischen Handel und Endkunden, nur mit dem Unterschied, dass der Handel vom Hersteller übernommen wird. Insofern stellt sich die Markenarchitektur weniger komplex dar.
- Hersteller und Hersteller: Dies ist eine typische Konstellation in der Zulieferindustrie. Aber auch die Belieferung von Investitions- und Verbrauchsgütern, die Überlassung von geistigem Know-how (z.B. Software) oder Erbringung von Dienstleistungen an andere gewerbliche Unternehmen fallen in diese Kategorie. Bei all diesen geschäftlichen Beziehungen handelt es sich B2B-Beziehungen, allerdings mit vielfach sehr unterschiedlichen Ausprägungen. Im B2B-Geschäft ist zum einen der Unterschied zwischen Firmennamen und Marke relevant und zum anderen, welche Arten an Vorstellungen bei dem herstellenden Abnehmer hervorgerufen werden sollen. Vielfach kann es sich auch um technische Informationen handeln, bei denen zu bestimmen ist, ob diese unmittelbar mit der (Hersteller-, Dach-)Marke verbunden sind. Eine erste Indikation können die Analyse an Aufwendungen und die hiermit verbundene Verursachung in der Unternehmensorganisation sein.
- Hersteller und Handel: Zu unterscheiden sind die Beziehung zwischen dem Hersteller und Stufe des Handels (Groß- vs. Einzelhandel) und die Rolle der Marktteilnehmer in der Beziehung. Typische Ausprägungen sind z.B. die Belieferung von Non-Label-Produkten, die als Eigen- bzw. Handelsmarken vom Handel eigenständig vermarktet werden, die Belieferung von Markenprodukten oder die Übernahme einer rein logistischen und preisbeeinflussenden Rolle seitens des Handels (vielfach im Großhandel vorzufinden). Alle Konstellationen sind dem B2B-Segment zuzurechnen.

Die genannten Ausprägungen hängen sehr stark von der Branche, den regionalen Marktbedingungen und auch der Wertschöpfungsstufe der geschäftli-

chen Tätigkeit ab. Des Weiteren kann in vielen Unternehmen bzw. Konzernen eine Vermengung der verschiedenen Arten von Geschäftsbeziehungen festgestellt werden. Zum Beispiel kann ein Unternehmen (Hersteller von Fitness-Geräten) Non-Label-Produkte für den Handel herstellen, die dieser im Rahmen einer Eigenmarke weitervertriebt, gleichzeitig vertreibt der Hersteller das gleiche Produkt unter seiner eigenen Herstellermarke an Endkunden und dieser vertreibt Fitnessgeräte an Hotels und gewerbliche Fitnessketten.

Diesen Marktbeziehungen sind entsprechend sowohl die o.a. Funktionen aus dem Blickwinkel des Abnehmers als auch die Zielsetzung des jeweiligen Unternehmens gegenüberzustellen. Im Folgenden wird in einer Synopse dargestellt, wie sich tendenziell die Ziele und Funktionen vielfach im Kontext der Leistungsbeziehungen zwischen Markeninhaber und Abnehmer darstellen.

Abbildung 3: Funktionen der Marke in Abhängigkeit der Marktbeziehungen

		B2C		B2B	
Marktbeziehung		Handel/ Endkunde	Hersteller/ Endkunde	Hersteller/ Hersteller	Hersteller/ Handel
Funktion	Marktbeziehung				
Generierung von zusätzlichen Informationen (Qualität)		✓	✓✓	✓✓	✓
Funktion als Orientierungshilfe (Differenzierung)		✓✓	✓✓	✓✓	✓✓✓
Schaffung/Aufbau von Vertrauen (Nachhaltigkeit)		✓	✓	✓✓✓	✓
Funktion als emotionaler Anker (Spontanreaktion)		✓✓✓	✓✓✓	✓	
Vermittlung von Wertvorstellungen		✓	✓	✓	
✓ Schwache Ausprägung ✓✓ Mittlere Ausprägung ✓✓✓ Starke Ausprägung					

Die Stellung der Marke in der Wertschöpfungskette sowie der Wert der Marke hängen sehr stark von den genannten Zielen, den ausgeübten Funkti-

onen sowie der Ausprägung der Leistungsbeziehungen am Markt ab. Bezogen auf die steuerliche Beurteilung der verrechnungspreisbezogenen Implikationen einer Marke sollte bereits in der Markt- und Industrieanalyse auf die genannten Aspekte eingegangen werden.

c. Steuerliche Aspekte

aa. Steuerliche Rechtsgrundlage und Korrektornormen

Sofern im Konzern grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen (Konzernerheiten) bestehen, sind diese in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu vergüten. Die gesetzlichen Grundlagen im deutschen Steuerrecht für die Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen sind:¹⁴

- die einkommensteuerlichen Regelungen zur Einlage und Entnahme bei natürlichen Personen und Personengesellschaften (§§ 4 ff. EStG),
- die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung bzw. Einlage bei Kapitalgesellschaften (§ 8 KStG),
- die Berichtigung von Einkünften bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland (§ 1 AStG),
- weitere Sondervorschriften, wie z.B. zur Zinsschranke, Quellensteuer auf Lizenzen und Zinsen sowie die ergänzenden Vorschriften im Gewerbesteuergesetz.

In der Praxis ist es Konsens, dass der maßgebliche Beurteilungsmaßstab für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen der Fremdvergleichsmaßstab nach § 1 AStG ist. Formal werden jedoch in Übereinstimmung mit § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG als primäre Korrektornorm die o.a. Normen des EStG bzw. KStG angewendet. Hiernach werden Gewinnberichtigungen nach § 1 AStG nur dann durchgeführt, wenn die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weiter gehenden Berichtigungen führt als die Anwendung der genannten ertragsteuerlichen Gewinnberichtigungsvorschriften.

Dies bedeutet für alle grenzüberschreitenden Leistungsverflechtungen im Konzern im Zusammenhang mit dem Life-Cycle einer Marke, dass diese im Blickwinkel des Fremdvergleichsgrundsatzes zu beurteilen und nach § 90 Abs. 3 AO zu dokumentieren sind.

¹⁴ *Wilmanns/Renz*, Internationale Verrechnungspreise: Handbuch für Praktiker, 2013, 64 f.

bb. Abgrenzung des Wirtschaftsgutes „Marke“ zu marketingbezogenen Leistungen

In Anlehnung an die laufende BFH-Rechtsprechung wird der Begriff des Wirtschaftsgutes maßgeblich am Kriterium der selbstständigen Bewertbarkeit ausgerichtet.¹⁵ In Ergänzung zieht der handelsrechtliche Begriff Vermögensgegenstand das Kriterium der selbstständigen Verkehrsfähigkeit hinzu. Die Rechtsprechung des BFH misst der Verkehrsfähigkeit nur insoweit Bedeutung bei, als ein Wirtschaftsgut zusammen mit dem Betrieb übertragbar sein muss. Hiernach umfasst der Begriff des Wirtschaftsgutes sämtliche vermögenswerte Vorteile, die selbstständig bewertbar und längerfristig nutzbar sind. Somit wird nicht auf ein spezielles Recht abgestellt, sondern auf den *abgrenzbaren wirtschaftlichen Wert* im fortgeführten Unternehmen.¹⁶ So werden Markenrechte trotz vielfach fehlender Einzelveräußerbarkeit als Wirtschaftsgut beurteilt.¹⁷ Entscheidend in diesem Kontext erscheint der Begriff der „Abgrenzbarkeit“. Der Begriff steht im unmittelbaren Kontext der einzelnen Verwertbarkeit des Wirtschaftsgutes. Insofern erscheint es im Blickwinkel der Analyse von Marken von besonderer Bedeutung, den zweifelsohne vorhandenen Namen, Begriffe, Zeichen, Symbole oder Kombinationen, die zur Identifikation und Orientierungshilfe bei der Auswahl von Produkten oder Dienstleistungen geschaffen worden sind, hinsichtlich ihres abgrenzbaren wirtschaftlichen Wertes zu prüfen. Hier sind die in Kapitel I. 1. dargestellten Kriterien heranzuziehen.

Vom Begriff der Marke als eigenständiges Wirtschaftsgut sind marketing- und absatzbezogene Maßnahmen abzugrenzen, deren Bezug nicht originär auf die Marke gerichtet ist. Der Begriff Marketing ist sehr viel weiter gefasst als die definitorische Abgrenzung einer Marke und umfasst neben der Anwendung der Marke folgende Analyse-, Planungs- und Operationalisierungsfelder:¹⁸

¹⁵ *Ellrott/Krämer*, in Beck'scher Bilanzkommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Aufl. 2010, § 247 HGB, Tz. 12 ff.

¹⁶ *Ellrott*, in Beck'scher Bilanzkommentar Handelsbilanz Steuerbilanz, 7. Aufl. 2010, § 247 HGB, Tz. 390.

¹⁷ BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 24.7.1996 – X R 139/93, BFH/NV 1997, 105; BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl. II 2000, 632; vgl. auch *Wilmanns/Renz*, Internationale Verrechnungspreise: Handbuch für Praktiker, 2013, 293.

¹⁸ *Wöhe/Döring*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Aufl. 2013, 387.

- Kundenwünsche
- Marktforschung
- Innovationsmanagement
- Verhaltensorientierung
- Marktsegmentierung
- Absatzpolitische Instrumente

Bei diesen marketingbezogenen Maßnahmen ist zu prüfen, welchen Waren- und Dienstleistungsbeziehungen im Konzern diese Aktivitäten und die hiermit verbundenen Aufwendungen zuzurechnen sind.

cc. Zurechnung von Markenrechten

Die steuerliche Zurechnung von Markenrechten nach dem deutschen Steuerrecht erfolgt nach den allgemeinen Vorschriften kraft zivilrechtlichen oder (bei einer Konkurrenz vorrangig) wirtschaftlichen Eigentums.

Wirtschaftliches Eigentum knüpft entsprechend § 39 AO in Abgrenzung zum rechtlichen Eigentum an die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut an. Es wird im Regelfall angenommen, wenn der Inhaber der tatsächlichen Sachherrschaft den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut in einer Weise ausschließen kann, dass der Herausgabeanspruch des rechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Mit Blick auf gewerbliche Schutzrechte treten Fälle des wirtschaftlichen Eigentums in der Praxis insbesondere im Zusammenhang mit Lizenzierung der Rechte über die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer auf (z.B. Restlaufzeit eines Patents). Mit Blick auf die unbestimmte Nutzungsdauer von Markenrechten können diese Grundsätze i.d.R. nur auf Aktionsmarken, deren Verwendung auf einen festen und vorab bestimmten Zeitraum beschränkt ist, übertragen werden (z.B. zeitlich befristete Marke im Zusammenhang mit einem Großereignis). Dem folgend kann der markenrechtliche Lizenznehmer den Lizenzgeber i.d.R. nicht in der Art und Weise über die tatsächliche Sachherrschaft ausschließen, um wirtschaftliches Eigentum an den lizenzierten Markenrechten begründen zu können.

dd. Aktivierung, Bewertung und Abschreibung von Markenrechten

Probleme bei der steuerlichen Aktivierung, Bewertung und Abschreibung von Markenrechten entstehen oftmals bei dem Kauf von Unternehmen oder Teilbetrieben im sog. „Asset Deal“. Bei diesem Verfahren werden anstelle

des Gesamtbetriebs die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebs erworben, die im aufnehmenden Unternehmen mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren sind. Dabei sind auch die entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände nach § 246 Abs. 1 S. 1 HGB aktivierungspflichtig, wenn sie einen immateriellen wirtschaftlichen Wert darstellen, der selbstständig verkehrsfähig ist. In Praxis erfolgt dabei jedoch nur selten eine individuelle Preisfestlegung für jedes einzelne Wirtschaftsgut, sodass sich oftmals Abgrenzungsproblematiken einerseits zwischen immateriellen Vermögenswerten, wie z.B. Markenrechten, und andererseits dem Geschäfts- und Firmenwert stellen. Während der Geschäfts- und Firmenwert zwingend über 15 Jahre abzuschreiben ist, unterliegen immaterielle Vermögenswerte regelmäßig deutlich kürzeren Abschreibungszeiträumen.

ee. Laufende Rechtsprechung in Deutschland

In einem BFH-Urteil und weiteren FG-Urteilen haben sich die jeweiligen Gerichte mit den Fragen der Abgrenzung der Marke zum Firmen-/Konzernnamen, der Lizenzierungspflicht bei gleichzeitiger Warenlieferung sowie der Werthaltigkeit einer Marke auseinandergesetzt.

Im BFH-Urteil vom 9.8.2000¹⁹ hat der BFH klargestellt, dass die Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen i.d.R. einen sog. Rückhalt im Konzern darstellt, für den Lizenzentgelte steuerlich nicht verrechenbar sind. Soweit jedoch der Konzernname auch als Markenname oder -zeichen verwendet wird und dieser Marke ein eigenständiger Wert zugeordnet werden kann, ist die Klassifizierung als nicht verrechenbarer Rückhalt des Konzerns nicht mehr gegeben. Als maßgeblicher Maßstab für einen eigenständigen Wert gilt die Fähigkeit der Marke, einen eigenständigen Beitrag zur Absatzförderung zu leisten. Der BFH stellt ergänzend fest, dass die Marke auch dann einen vermarktungsfähigen Eigenwert verkörpert, wenn sie gegenüber dem Endkonsumenten nicht eigenständig in Erscheinung tritt. Für die Frage des Wertes und der Entgeltfähigkeit der Marke ist bedeutend, welche Preise für die Produkte erzielbar sind und welche Rolle sie im Marketingmix spielt. Das sog. „Standing“ am Markt und der hiermit verbundene Ruf des Markennutzers verkörpern an sich nicht einen Markenwert.

Das FG Münster urteilte aufbauend auf das oben zitierte BFH-Urteil hinsichtlich der Fragestellung der unentgeltlichen Markenüberlassung an eine konzern-

¹⁹ BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140; *Schreiber/Nientimp*, Verrechnungspreise, 5. Aufl. 2013, 1392.

verbundene ausländische Gesellschaft.²⁰ Auch das FG Münster bestätigte, dass sich die Werthaltigkeit einer Marke danach beurteilt, ob die mit der Einräumung verbundenen besonderen marktfähigen Schutzrechte geeignet seien, zur Absatzförderung beizutragen. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Fall kam das Gericht zur Auffassung, dass der Markenname dem Kunden dazu dient, das Unternehmen zu identifizieren. Das FG Münster geht in seinem Urteil gleichermaßen auf die Bestimmung der Lizenz ein. Hiernach bestätigt das Gericht die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 AStG. Da dem FG keine anderweitige plausible Ermittlungsbasis vorgelegt worden ist, ermittelte das FG den fremdvergleichskonformen Wert anhand des für eine Markenrechtsverletzung von den Zivilgerichten anerkannten Schadensersatzanspruches. Die Bandbreite der Schadensersatzansprüche lag im vorliegenden Fall zwischen 1 % und 5 %. Da es sich im Streitfall um Produkte handelte, die der breiten Öffentlichkeit nicht bekannt sind, hält das FG einen Ansatz an unterem Rahmen der Bandbreite für sachgerecht. Das FG lehnte eine Mischkalkulation auf Basis des EBIT als nicht sachgerecht ab. Bei dieser gewinnorientierten Methodik fließen Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage ein, die für die Verwendung des Markenzeichens nicht aussagefähig sind. Auch die Anwendung der sog. „Knoppe-Formel“ wurde als nicht zutreffende Methodik abgewiesen. Das FG-Urteil Münster ist BFH-anhängig.

In einem bisher nicht veröffentlichten Urteil des FG München kommt dieses zum Urteil, dass, soweit eine überlassene Marke werthaltig ist, die Marke einer Konzerngesellschaft unter den gleichen Umständen und Bedingungen wie einem fremden Dritten überlassen werden kann.²¹ In dem vorliegenden Fall war nach Ansicht des Gerichts für die konkrete Tätigkeit der Vertriebsgesellschaft der Abschluss eines zusätzlichen Lizenzvertrages nicht erforderlich. Im Blickwinkel des Fremdvergleichsgrundsatzes würde ein fremder Dritter bei einem Kauf eines Markenproduktes nicht gesondert neben der Bezahlung des Kaufpreises an den Verkäufer noch eine zusätzliche Lizenzgebühr bezahlen.

Zusammenfassend kann die laufende Rechtsprechung wie folgt zusammengefasst werden:

- Soweit die Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen einen sog. Rückhalt im Konzern darstellt, sind keine gesonderten Lizenzentgelte steuerlich verrechenbar.

²⁰ FG Münster v. 14.2.2014 – 4 K 1053/11 E.

²¹ FG Münster v. 14.2.2014 – 4 K 1053/11 E, EFG 2014, 921, BFH-anhängig: I R 22/14; vgl. auch *Schreiber/Nientimp*, Verrechnungspreise, 5. Aufl. 2013, 1399.

- Als maßgeblicher Maßstab für einen eigenständigen Wert einer Marke wird die Fähigkeit der Marke, einen eigenständigen Beitrag zur Absatzförderung zu leisten, bestimmt.
- Eine Marke kann auch dann einen vermarktungsfähigen Eigenwert verkörpern, wenn sie gegenüber dem Endkonsumenten nicht eigenständig in Erscheinung tritt.
- Eine Mischkalkulation auf Basis des EBIT (gewinnorientierte Methodik) wird als nicht sachgerecht abgelehnt. Auch die Anwendung der sog. „Knoppe-Formel“ wird als nicht zutreffende Bestimmungsmethodik einer Lizenz nicht anerkannt.
- In Abhängigkeit der öffentlichen Wahrnehmung einer Marke kann ein sachgerechter Wert innerhalb einer ermittelten Bandbreite bestimmt werden.

ff. Anlässe der Bewertung in der steuerlichen Praxis

Die Bewertung von Marken gewann erst Ende der Achtzigerjahre an großer Bedeutung, bedingt durch

- eine große Anzahl von Unternehmensakquisitionen, in denen Markenrechte einen entscheidenden Wertfaktor darstellten, sowie
- das Aufgreifen des Themas „Marke“ von Marketing-Theoretikern und -Praktikern.²²

Marken gehören für viele Unternehmen zu den zentralen Werttreibern. Studien belegen, dass 91 % der Unternehmen Marken zu den wichtigsten Einflussgrößen des Unternehmenserfolgs zählen.²³

Im Hinblick auf die große Bedeutung der Bekanntheit einer Marke und die in vielen Bereichen erhebliche Markentreue der Verbraucher kann die Übertragung einer Marke in vielen Fällen sogar mit der Übertragung des Marktanteils gleichzustellen sein, selbst wenn die Produktionseinrichtungen nicht mitübertragen werden.²⁴

Daneben ist die steigende Aufmerksamkeit auch darauf zurückzuführen, dass die Zahl der unterschiedlichen Anlässe, bei denen eine Markenbewer-

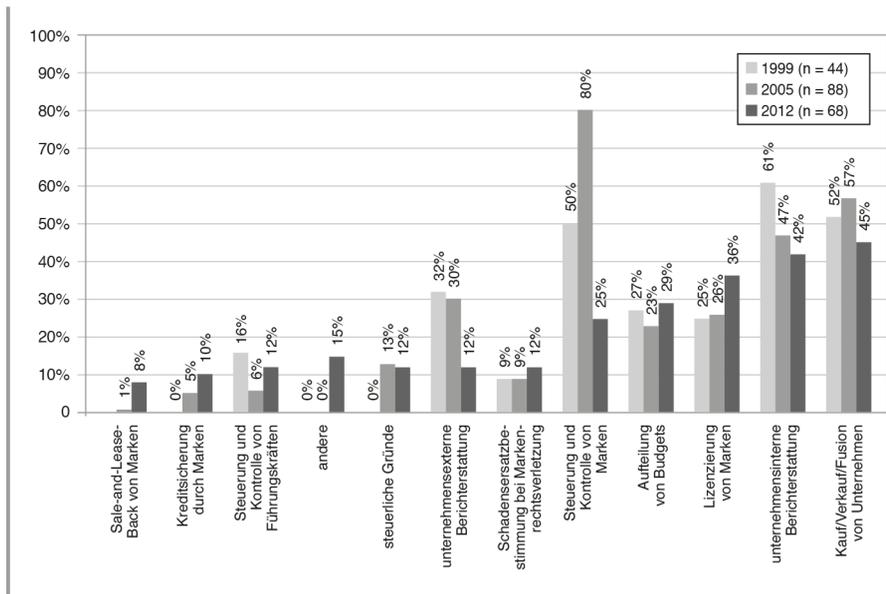
²² *Lange*, Internationales Handbuch des Marken- und Kennzeichenrechts, 1. Aufl. 2009, Rn. 5650 ff.

²³ *Menninger/Reiter/Sattler/Högl/Klepper*, Markenstudie, 2012, 9.

²⁴ BGH v. 7.7.1992 – KVR 14/91 –, BGHZ 119, 117–136.

tung sinnvoll oder sogar notwendig erscheint, deutlich zugenommen hat. In einer Markenstudie wurden die Anlässe einer Markenbewertung und deren Relevanz erfasst.

Abbildung 4: Verwendungszweck von Markenbewertungen und deren Bedeutung aus Unternehmenssicht²⁵



In der steuerlichen Praxis ist die Bewertung von Marken insbesondere bei der Übertragung von Markenrechten oder deren Lizenzierung an verbundene Unternehmen von entscheidender Bedeutung. Während bei der Übertragung von Markenrechten i.d.R. die Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter im Vordergrund steht, dient die Bewertung von Markenrechten bei deren Lizenzierung an verbundene Unternehmen als Ausgangspunkt für die Festlegung einer angemessener (fremdüblichen) Lizenz.

²⁵ Vgl. *Menninger/Reiter/Sattler/Högl/Klepper*, Markenstudie, 2012, 12. Die hier zitierte empirische Studie basiert auf einer Befragung im Jahr 2011 unter den 100 umsatzstärksten deutschen Unternehmen sowie den Mitgliedern des Markenverbands e.V. Aufgrund der unterschiedlichen Stichproben sowie der divergierenden Definitionen von „extern“ und „intern“ steht diese Sicht auf die Anlässe der durchgeführten Markenbewertungen gleichberechtigt neben der in Kapitel I. 3. zitierten empirischen Studie.

2. Auswahl geeigneter Bewertungsverfahren und -methoden

Dr. Jutta Menninger

Sowohl der deutsche Gesetzgeber als auch die OECD fühlen sich nicht berufen, für Verrechnungspreiszwecke eigene Bewertungsregeln für immaterielle Werte zu entwickeln. In dem BMF-Schreiben vom 13.10.2010 „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)“ wird nach dem obligatorischen Hinweis auf die vorrangige Anwendung der Standardmethoden gemäß § 1 Abs. 3 S. 1–4 AStG²⁶ auf die Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs gemäß § 1 Abs. 3 S. 5–8 AStG mittels betriebswirtschaftlicher Bewertung nach einem kapitalwertorientierten Verfahren verwiesen.²⁷ Explizit genannt werden sowohl der Bewertungsstandard S 5 des IDW²⁸ als auch der DIN ISO 10668.²⁹

Die OECD beschreibt in ihrer neuesten Veröffentlichung „Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“³⁰ im Rahmen des OECD/G20-BEPS-Projekts den gleichen Weg. Sie nimmt zunächst Bezug auf die Standardmethoden der Kapitel I bis III der OECD-RL und dort insbesondere auf die Anwendung des 9-Stufen-Prozesses in Paragraph 3.4.³¹ Sollte ein direkter Fremdvergleich nicht zuverlässig möglich sein, wird ebenfalls auf die Anwendung von betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden verwiesen.³² Auf die Nennung von einem oder mehreren Bewertungsstandards, die von Bewertungsspezialisten angewendet werden, wurde bewusst verzichtet.³³

Sowohl nach nationalen als auch nach internationalen Verrechnungspreisrichtlinien ist für die Markenbewertung zunächst zu überprüfen, ob ein

²⁶ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, Tz. 61, 25.

²⁷ Vgl. ebda., Tz. 63, 26.

²⁸ Vgl. IDW, S 5 i.d.F. 2011, Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte, FN-IDW 2011, 467 ff.

²⁹ Vgl. DIN ISO, Markenbewertung – Anforderungen an die monetäre Markenbewertung (ISO 10668: 2011).

³⁰ Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 8: 2014 Deliverable, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles.

³¹ Vgl. ebda., Tz. 6.104, 64.

³² Vgl. ebda., Tz. 6.150 ff., 78 ff.

³³ Vgl. ebda., Tz. 6.153, 79.

direkter Fremdvergleich auf Basis der Standardmethoden zu einem zuverlässigen Ergebnis führt.

a. Standardmethoden

Zur Bestimmung der Verrechnungspreise werden gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 AStG die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufsmethode und die Kostenaufschlagsmethode genannt.

Während Marken eher seltener transferiert werden, so wird deren Nutzung sowohl fremden Dritten als auch verbundenen Unternehmen mittels Lizenzen sehr häufig ermöglicht. Solche Lizenzvereinbarungen werden – sofern öffentlich verfügbar – in Datenbanken gesammelt. Zwei wesentliche Anbieter für die Ermittlung von Lizenzsätzen für Marken sind „RoyaltyStatTM“ und „RoyaltySourceTM“. „RoyaltyStatTM“ basiert auf den der SEC (U.S. Securities and Exchange Commission) zur Verfügung gestellten Lizenzraten und Lizenzverträgen. „RoyaltySourceTM“ enthält Daten aus SEC Filings, öffentlichen Unternehmensinformationen sowie der Presse.

Die klassische Benchmarking-Analyse dient dazu, vergleichbare Lizenzverträge zu identifizieren, die zwischen fremden Dritten in einem ähnlichen Branchensektor unter vergleichbaren Umständen geschlossen wurden. Die Selektion der vergleichbaren Daten erfolgt in einem zweistufigen Prozess.

Auf Basis eines Katalogs von vordefinierten Suchkriterien wird zunächst eine umfassende Liste von vergleichbaren Verträgen herausgesucht. Solche Kriterien sind zum Beispiel der Vertragstyp, die Art der Vergütung, die Abschlusskriterien für abhängige Unternehmen sowie der Branchencode.

Die umfassende Liste wird dann einer manuellen Einzelanalyse unterzogen, die i.d.R. dazu führt, dass eine Vielzahl der Verträge und Lizenzen als nicht vergleichbar ausgeschlossen wird.

Der Benchmarking-Bericht enthält neben den vergleichbaren Lizenzen auch eine Auflistung aller ausgeschlossenen Verträge sowie der jeweiligen Ausschlussgründe.

Neben der grundsätzlichen Problematik, eine zuverlässige Vergleichbarkeit zu gewährleisten, ist zu beachten, dass es für die Lizenzdatenbanken keine regionalen Versionen gibt. Die ökonomische Wirkung einer Marke kann jedoch je nach Land oder Region sehr unterschiedlich sein. Auch für andere Benchmarking-Analysen, wie z.B. für die Kostenaufschlagsmethode, wird

sowohl von der OECD als auch von einzelnen Ländern verstärkt ein regionaler Fokus gefordert. Ein weltweit einheitlicher Ansatz für die Ermittlung und Anwendung der Lizenzsätze scheint auch vor diesem Hintergrund problematisch.

b. Betriebswirtschaftliche Bewertungsmethoden

Sowohl die OECD³⁴ als auch das BMF³⁵ subsumieren unter betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden kapitalwertorientierte Verfahren, wie z.B. die Ertragswert- oder die Discounted-Cash-Flow-(DCF-)Methode.

Dem kapitalwertorientierten Verfahren liegt die Annahme zugrunde, dass sich der Wert eines immateriellen Vermögenswertes aus dessen Eigenschaften ergibt, künftige Erfolgsbeiträge in Form von Zahlungsströmen für den Eigentümer zu erwirtschaften. Der Wert eines Vermögenswertes ergibt sich daher aus der Summe der Barwerte der künftig erzielbaren Zahlungsströme zum Bewertungsstichtag, die aus der Nutzung des immateriellen Vermögenswertes während der erwarteten wirtschaftlichen Nutzungsdauer erzielt werden. Eine wesentliche Aufgabe bei der Bewertung immaterieller Vermögenswerte besteht in der Isolierung der spezifischen Zahlungsströme, die dem zu bewertenden Vermögenswert zuzurechnen sind.

Zur Wertermittlung sind die künftig erzielbaren Zahlungsströme mit dem vermögenswertspezifischen Kapitalkostensatz auf den Bewertungsstichtag zu diskontieren. Bei der in der Praxis regelmäßig angewendeten Risikozuschlagsmethode müssen die Erwartungswerte der Zahlungsströme mit einem risikoangepassten Kapitalisierungszinssatz diskontiert werden. Als Ausgangsgröße dienen häufig die gewichteten Kapitalkosten des Unternehmens, die regelmäßig vom Kapitalmarkt abgeleitet werden. Bei der Bestimmung des vermögenswertspezifischen Risikozuschlags ist darauf zu achten, dass nur solche Unternehmen in die Vergleichsgruppe einbezogen werden, die zum zu bewertenden Vermögenswert gleichwertige Vermögenswerte bei der Leistungserstellung oder zur Positionierung auf dem Absatzmarkt einsetzen.

Zur Anwendung von betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden für die Markenbewertung kann sowohl auf den IDW S 5 als auch auf den DIN ISO 10668 Bezug genommen werden.

³⁴ Vgl. ebda., Tz. 6.150 ff., 78 ff.

³⁵ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, Tz. 63, 26.

Der IDW S 5 legt vor dem Hintergrund der in Theorie und Praxis entwickelten Standpunkte die betriebswirtschaftlichen Grundsätze dar, nach denen Wirtschaftsprüfer immaterielle Vermögenswerte bewerten. Im Vordergrund stehen dabei die betriebswirtschaftlichen Grundsätze und nicht die Fragen der Bilanzierbarkeit sowie die Besonderheiten der Bewertung immaterieller Werte für bilanzielle Zwecke (siehe dazu IDW RS HFA 16). In den ersten Abschnitten des IDW S 5 wird auf die allgemeinen Grundsätze zur Bewertung von immateriellen Vermögenswerten eingegangen; gefolgt von den Besonderheiten bei der Bewertung von Marken und anderen immateriellen Werten.

Laut der Einleitung zum DIN ISO 10668 ermöglicht der internationale Standard einen in sich stimmigen und zuverlässigen Ansatz zur Markenbewertung, die finanzwirtschaftliche, verhaltenswissenschaftliche und rechtliche Aspekte einschließt.

Während der IDW S 5 ein nationaler Standard ist, handelt es sich beim DIN ISO 10668 um einen international verabschiedeten Standard. Es ist jedoch bei beiden Standards zu berücksichtigen, dass diese nicht für Steuerzwecke bzw. für die Ermittlung von Verrechnungspreisen entwickelt wurden. Sichtweisen, wie sie z.B. für den hypothetischen Fremdvergleich notwendig sind, sind in diesen Standards nicht enthalten. Die Standards können daher nur die Basis für eine steuerlich zutreffende Bewertung bilden.

Für die Markenbewertung fokussieren sich die beiden Standards³⁶ auch im Hinblick auf die gängige Bewertungspraxis³⁷ auf die Lizenzpreisanalogie sowie die Mehrgewinnmethode.

Bei der Methode der Lizenzpreisanalogie werden unter Verwendung eines Analogieschlusses die finanziellen Erfolgsbeiträge eines immateriellen Vermögenswertes durch Lizenzentgelte approximiert, die dem Eigentümer dieses Vermögenswertes gegenüber der Alternative der Lizenzierung eines nutzenäquivalenten Vergleichsobjektes erspart bleiben. Dadurch wird ermittelt,

³⁶ Eine vergleichende Analyse der Bewertungsstandards IDW S 5, DIN ISO 10668 und DIN 77100 enthält Menninger/Wurzer, Bewertungsstandards, 1. Aufl., 2014.

³⁷ Die ausführliche Darstellung eines Bewertungsfalls aus der Praxis sowohl nach der Mehrgewinnmethode als auch der Lizenzpreisanalogie enthält Fischer/Menninger, Monetäre Markenbewertung, in: Fezer (Hrsg.), Handbuch der Markenpraxis, 2. Aufl., 2012.

welche Lizenzzahlungen fiktiv zu entrichten wären, wenn sich der betreffende immaterielle Vermögenswert im Eigentum eines Dritten befände.

Die fiktiven Lizenzzahlungen werden anhand von marktüblichen Lizenzraten für vergleichbare Vermögenswerte abgeleitet, die sich beispielsweise auf Umsatzerlöse beziehen. Die Lizenzrate ist dann mit den geplanten Umsatzerlösen, die dem zu bewertenden immateriellen Vermögenswert zuzuordnen sind, zu multiplizieren. Nach Abzug der Unternehmenssteuern ist der Barwert der Lizenzzahlungen zu bestimmen. Diese Methode setzt voraus, dass es vergleichbare Vermögenswerte gibt, die regelmäßig zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern lizenziert werden.

In der Praxis werden zur Ermittlung des Lizenzsatzes bei Anwendung der Lizenzpreisanalogie Datenbanken zu Rate gezogen, wie sie bereits bei den Benchmarking-Analysen für den direkten Fremdvergleich beschrieben wurden. Die grundsätzliche Kritik an der Verwendbarkeit der Daten trifft daher auch die Methode der Lizenzpreisanalogie. Der Vorteil gegenüber einer reinen Benchmarking-Analyse liegt in der Zugrundelegung der Unternehmensplanung und der Anwendung eines kapitalwertorientierten Verfahrens.

Die aus Sicht der Standards zu bevorzugende Mehrgewinnmethode fokussiert sich auf die Isolierung der Mehrgewinne, die mit der Marke erzielt werden können. Unter Einbeziehung von psychologischen und verhaltensorientierten Komponenten werden sowohl die Preis- als auch die Mengeneffekte der Marke im Vergleich zu einem nicht markierten oder schwächer markierten Produkt isoliert.

Die notwendige Preisdifferenzanalyse kann dabei sowohl auf Basis von Paneldaten als auch auf Basis von Conjoint-Analysen durchgeführt werden. Während es sich bei Paneldaten um tatsächlich am Markt gezahlte Preisprämien handelt, wird bei Conjoint-Analysen die grundsätzliche Preisbereitschaft indirekt ermittelt.

Das Panel-Verfahren ermittelt auf Basis von Handelseinkaufspreisen die Preis- und Mengenunterschiede und damit die Preis-/Mengenprämien. Dieses Verfahren eignet sich vorzugsweise für Marken aus dem Konsumgüterbereich.

In der Praxis wird jedoch häufiger die (Choice-Based-)Conjoint-Analyse verwendet. Dabei handelt es sich um ein Verfahren zur Messung von Produktbewertungen, das sämtliche Eigenschaften eines Produkts, u.a. Marke

und Preis, auf seine Attraktivität untersucht. Die Methode wurde in der Psychologie entwickelt und bedeutet übersetzt „ganzheitliche Betrachtung“ (CONsidered = betrachtet, JOINTly = gemeinsam, zusammenwirkend). Da das Verfahren herauszufinden versucht, welchen Beitrag verschiedene Komponenten zum Gesamtnutzen eines Objekts leisten, dient es üblicherweise zur Unterstützung bei der Produktentwicklung bzw. der Neueinführung eines Produkts oder auch bei der Preisbildung.

Bei der Conjoint-Analyse handelt es sich häufig um eine computergestützte Befragung, bei der die Auskunftsperson am Bildschirm sitzt und Fragen zu dem Produkt sowie zu Vergleichsprodukten beantwortet. Indem die Auskunftsperson aus mehreren Produktkonzepten jeweils ein präferiertes Produkt oder auch kein Produkt wählen kann, kann die Conjoint-Analyse durch Wiederholung dieser Wahlhandlung das reale Entscheidungsverhalten der Konsumenten gut widerspiegeln. Darüber hinaus kann im Rahmen der Conjoint-Analyse eine Interaktion zwischen zwei oder mehreren Merkmalen berücksichtigt werden.

Um die Nachhaltigkeit der gemessenen Preisdifferenz und des Erfolgs der Marke beurteilen zu können, sind der Markenstatus, die Markenstärke sowie der Einfluss der Marke auf die Nachfrage zu bestimmen.³⁸ Der Markenstatus umfasst die Bewertung des Status Quo der Marke sowie der Markentreiber. Wichtig ist eine umfassende und gründliche Auswertung der Markenwahrnehmung unter den relevanten interessierten Parteien im Vergleich zu Wettbewerbsmarken. Die emotionale und rationale Einstellung der interessierten Parteien zur Marke bestimmt deren zukünftigen Erfolg und damit die Aufrechterhaltung bzw. Steigerung ihres Wertes. Diese Beziehung bildet die Grundlage für den Einfluss der Marke und die Erzeugung von Markentreue. Ein beständiges Kaufverhalten sowie das Potenzial, eine Preisprämie zu erzielen, bestimmen den nachhaltigen Erfolg der Marke.

Die Analyse der Markenstärke unter den relevanten interessierten Parteien dient dazu, die Größe zukünftiger Absatzmengen, die Umsätze und Risiken einschätzen zu können. Messparameter der Markenstärke sind z.B. die Bekanntheit, die Imageattribute, das Markenwissen, die Einstellung sowie die Loyalität. Durch neue Trends, Änderungen des Kundengeschmacks bzw. -verhaltens sowie durch Wettbewerbsaktivitäten kann die Markenstärke beeinflusst werden.

³⁸ Vgl. DIN ISO, Markenbewertung – Anforderungen an die monetäre Markenbewertung (ISO 10668: 2010), 13 f.

Von besonderer Bedeutung für die Markenbewertung ist die Beurteilung der Markenrelevanz innerhalb des spezifischen Markt- und Segmentumfeldes. Sie beschreibt den Einfluss, den die Marke auf die Kaufentscheidung der Zielgruppe am Markt ausübt. Nicht trivial ist die Abgrenzung des Einflusses von anderen immateriellen Werten, wie z.B. dem Kundenstamm oder der Technologie.

Zur Ermittlung der markenspezifischen Ergebnisse sind neben dem markenspezifischen Umsatz vor allem auch die für die Entwicklung und Erhaltung der Marke notwendigen Kosten zu berücksichtigen. Bei der anschließenden Ermittlung des Barwertes ist zu berücksichtigen, dass der vermögenswertspezifische Kapitalisierungszinssatz im Falle von Dachmarken auch mit dem Diskontierungszinssatz des Unternehmens identisch sein kann.

Wie bei allen Bewertungsstandards des IDW wird auch beim IDW S 5 besonderer Wert auf die Plausibilisierung der Ergebnisse gelegt.³⁹ Da es sich bei der Markenbewertung um eine Isolierung der Mehrergebnisse der Marke handelt, ist vor allem sicherzustellen, dass der ermittelte Wert in einem sinnvollen Verhältnis zum Gesamtwert bzw. zur Marktkapitalisierung sowie zu den Werten anderer wesentlicher Werttreiber des Unternehmens steht. Sofern die Unternehmensplanung insgesamt zur Verfügung steht, bietet sich eine überschlägige Unternehmensbewertung zur Plausibilisierung an. Die Gefahr einer Überbewertung bei Fokussierung auf einen einzigen immateriellen Vermögensgegenstand ist nicht zu überschätzen. Dies liegt auch daran, dass in vielen Fällen keine spezifische Cash-Flow-Planung für die Marke vorliegt, sondern die auf immaterielle Vermögenswerte entfallenden Cash Flows aus der Unternehmensplanung abgeleitet werden. Die der Bewertung zugrunde liegende Planungsrechnung ist dann einer detaillierten Plausibilitätsanalyse, wie im Standard IDW S 1 für Unternehmensbewertung⁴⁰ beschrieben, zu unterziehen. Insbesondere ist auch die Planungstreue der Vergangenheit zu überprüfen. Liegt jedoch eine spezifische Planung für die Marke vor, ist zu untersuchen, ob die Planungsprämissen mit denen der Unternehmensplanung in Einklang stehen. Ergänzend besteht auch die Möglichkeit der Plausibilisierung durch die Verwendung mehrerer Bewertungsmethoden, wie z.B. der Mehrgewinn- und der Lizenzpreisanalogiemetho-

³⁹ Vgl. IDW, S 5 i.d.F. 2011, Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte, FN-IDW 2011, Tz. 77 ff., 477 ff.

⁴⁰ Vgl. IDW, S 1 i.d.F. 2008, Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, FN-IDW 2008, Tz. 89.

de.⁴¹ Die Notwendigkeit der Plausibilisierung der Planung wird auch in den neuen Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten bei immateriellen Werten der OECD besonders hervorgehoben.⁴²

Sofern der Wert der Marke in einem ersten Schritt auf Basis der betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden ermittelt wurde, ist als Nächstes zu überprüfen, ob Korrekturen, wie sie z.B. in den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung oder in den Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten für immaterielle Werte der OECD enthalten sind, im jeweiligen Einzelfall anzuwenden sind. Zu nennen wären u.a. eine zweiseitige Betrachtungsweise, die Berücksichtigung von Steuern aus der Transaktion selbst, die Ableitung einer begrenzten oder unbegrenzten Nutzungsdauer, eine funktions- und risikoadäquate Ableitung der Diskontierungszinssätze sowie die Überprüfung der Annahmen zu den Wachstumsraten.

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 5–8 AStG ist der hypothetische Fremdvergleich durchzuführen, sofern ein direkter Fremdvergleich nicht zuverlässig möglich ist. Dies gilt nicht nur für die Bewertung einer Funktionsverlagerung, sondern auch für wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter. Bei dem hypothetischen Fremdvergleich handelt es sich um einen zweiseitigen Ansatz, und zwar aus Sicht des abgebenden sowie des aufnehmenden Unternehmens. Die OECD schließt sich dieser Sichtweise in ihren Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten für immaterielle Werte insoweit an, als sie die Anwendung von einseitigen Methoden wie die Wiederverkaufspreismethode oder die Nettomargenmethode als generell nicht zuverlässig für die Bewertung von immateriellen Werten qualifiziert.⁴³ Bei der Anwendung von betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden sieht die OECD auch eine zweiseitige Wertermittlung vor, allerdings nur in Abhängigkeit vom jeweiligen Sachverhalt.⁴⁴ Die Annahme des Mittelwerts in der Bandbreite, wenn ein anderer Wert nicht glaubhaft gemacht wird, wie in § 1 Abs. 3 S. 7 AStG geregelt, sehen die OECD-Richtlinien nicht vor: “The arm’s length price will fall

⁴¹ Vgl. IDW, S 5 i.d.F. 2011, Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte, FN-IDW 2011, Tz. 80, 477.

⁴² Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 8: 2014 Deliverable, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Tz. 6.160 ff., 81 ff.

⁴³ Vgl. ebda., Tz. 6.138, 74.

⁴⁴ Vgl. ebda., Tz. 6.154, 79.

somewhere within the range of present values evaluated from the perspectives of the transferor and the transferee.⁷⁴⁵

Die Notwendigkeit der Berücksichtigung von Steuern aus der Transaktion selbst, d.h. sowohl die steuerliche Abschreibung aus Sicht des Aufnehmenden als auch die sofortige Versteuerung der stillen Reserven aus Sicht des Abgebenden, lässt sich nur auf Basis der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung postulieren.⁴⁶ Ob eine automatische Übertragung dieser Regelung für die Funktionsverlagerung auf die Bestimmung der Verrechnungspreise von immateriellen Werten allerdings auch aus Sicht des BMF gewünscht ist, lässt sich zumindest dann in Frage stellen, wenn die zweiseitige Berücksichtigung der Steuereffekte aus der Transaktion zu keinem Einigungsbereich mehr führt. Letzteres scheint in der Praxis nicht so selten der Fall zu sein. Die OECD formuliert im Hinblick auf die Berücksichtigung der Steuern daher allgemein, dass es notwendig sein könnte, die Steuereffekte bei der Wertermittlung zu berücksichtigen.⁴⁷ Unzweifelhaft erscheint jedoch entweder der vollständige Einbezug oder der Nichteinbezug der Steuereffekte auf beiden Seiten. Dies bedeutet, dass eine Wertermittlung, die im Rahmen einer Kaufpreisallokation nur den Steuereffekt aus Sicht des aufnehmenden Unternehmens werterhöhend berücksichtigt, keine angemessene Ermittlung des Verrechnungspreises des immateriellen Wertes darstellen kann.

Der Ansatz einer begrenzten oder unbegrenzten Nutzungsdauer hat einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe des Verrechnungspreises des immateriellen Wertes. Bei Marken tendiert die betriebswirtschaftliche Bewertungspraxis zu dem Ansatz einer unbegrenzten Nutzungsdauer, und zwar nicht nur bei Dach-, sondern auch bei Produktmarken. Dies liegt vor allem an der Berücksichtigung aller zukünftigen Aufwendungen zur dauerhaften Erhaltung der Marke als attraktives Differenzierungsmerkmal. Bei diesem Ansatz wird daher unterstellt, dass sich die Marke permanent so erneuert, dass es ihr weiter gelingt, die entsprechenden Preisprämien zu realisieren. Bei der Bewertung einer Marke für Verrechnungspreiszwecke ist diese Annahme auch vor folgendem berechtigtem Hinweis der Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten für immaterielle Werte der OECD zu hinterfragen: "It should be recognised that, while some intangibles have an indeterminate useful life

⁴⁵ Vgl. ebda., Tz. 6.154, 79.

⁴⁶ Vgl. Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, Tz. 118 und Tz. 125, 42 und 44/45.

⁴⁷ Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 8: 2014 Deliverable, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Tz. 6.175, 84.

at the time of valuation, that fact does not imply that non-routine returns are attributable to such intangibles in perpetuity.”⁴⁸ In Abhängigkeit von dem konkreten Sachverhalt wäre daher auch ein Abschmelzen der Marke oder das Unterteilen in verschiedene Zeitabschnitte mit unterschiedlichen Preisprämien angemessen.

Für die Bewertung der Marke für Verrechnungspreiszwecke ist sowohl aus nationaler Sicht (§ 1 Abs. 3 S. 6 AStG) als auch aus internationaler Sicht der OECD⁴⁹ ein funktions- und risikoadäquater Diskontierungszinssatz zugrunde zu legen. Die OECD weist ergänzend darauf hin, dass der Ansatz von gewichteten Kapitalkosten nicht grundsätzlich als geeignet für die Bestimmung der Verrechnungspreise von immateriellen Werten angesehen werden kann.⁵⁰ Unterstellt man eine Übertragbarkeit der Regelungen der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung auf die Fragen zur Bewertung von immateriellen Werten für Verrechnungspreiszwecke, dann lässt sich auch aus nationaler Sicht kein Fokus auf gewichtete Kapitalkosten erkennen. Vielmehr sehen die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung einen funktions- und risikoadäquaten Zuschlag auf den Basiszinssatz vor.⁵¹ Dies entspricht dem Vorgehen bei der Ertragswertmethode und bietet den Vorteil, im Kapitalisierungszinssatz keine Vermischung der Effekte aus Eigen- und Fremdfinanzierung zu enthalten. Die Ableitung der funktions- und risikoadäquaten Zuschläge soll sich entsprechend den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung an den marktüblichen Renditen orientieren, die für die Ausübung vergleichbarer Funktionen erzielt werden, wenn ausreichend vergleichbare Renditeerwartungen ermittelt werden können. Alternativ sehen die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung eine Ableitung auf Basis einer Wertschöpfungsanalyse vor.⁵² Sofern die Markenbewertung anhand der Mehrgewinnmethode durchgeführt wurde, liegen bereits alle Daten vor, um die vorgeschlagene Wertschöpfungsanalyse durchzuführen. Auch die von der OECD in ihren Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten für immaterielle Werte geforderte Analyse der Volatilität⁵³ der Zahlungsströme für die

⁴⁸ Vgl. ebda., Tz. 6.173, 84.

⁴⁹ Vgl. ebda., Tz. 6.169, 83.

⁵⁰ Vgl. ebda., Tz. 6.168, 83.

⁵¹ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, Tz. 106, 39.

⁵² Vgl. ebda., Tz. 106, 39.

⁵³ Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 8: 2014 Deliverable, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Tz. 6.169, 83.

Marke in Relation zu den Zahlungsströmen des Unternehmens steht in diesem Fall zur Verfügung.

Ein besonderes Augenmerk richtet die OECD in ihren Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten für immaterielle Werte auch auf die Überprüfung der Annahmen zu den Wachstumsraten.⁵⁴ In der Praxis der betriebswirtschaftlichen Bewertung wird sehr häufig nach dem Ende der expliziten Planungsperiode das zukünftige Wachstum als lineares Modell durch Abzug einer Wachstumsrate vom Kapitalisierungszinssatz in der ewigen Rente abgebildet. Dies sieht die OECD kritisch,⁵⁵ sofern nicht aufgrund von Erfahrungen mit vergleichbaren Produkten bzw. Märkten oder aufgrund von nachvollziehbaren Analysen der wahrscheinlichen zukünftigen Entwicklung nachgewiesen werden kann, dass diese Annahmen gerechtfertigt sind. Die OECD erwartet daher für eine plausible Begründung der zugrunde gelegten Wachstumsrate, dass sowohl das Wachstum der Umsätze als auch das Wachstum der Aufwendungen auf Basis der Branchen- sowie der Unternehmenserfahrung mit vergleichbaren Produkten analysiert und entsprechend dokumentiert wird.⁵⁶

Im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Bewertung der Marke werden die markenspezifischen Zahlungsströme dem rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer zugeordnet. Eine Aufteilung, wie sie die Verrechnungspreise in Abhängigkeit von den übernommenen Funktionen und Risiken sowie den eingesetzten Vermögenswerten vorsehen, steht daher nicht im Fokus.

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der Gewinnaufteilungsmethode wird in den Richtlinien zu Verrechnungspreisaspekten für immaterielle Werte der OECD bereits bejaht.⁵⁷ Allerdings haben die bisherigen Diskussionen im Rahmen des BEPS-Projektes gezeigt, dass es sehr unterschiedliche Interpretationen sowohl im Hinblick auf die grundsätzliche Anwendbarkeit als auch bezüglich der genauen Umsetzung einer Gewinnaufteilungsmethode zur Berücksichtigung der übernommenen Funktionen und Risiken sowie der eingesetzten Vermögenswerte gibt.

⁵⁴ Vgl. ebda., Tz. 6.166, 82.

⁵⁵ Vgl. ebda., Tz. 6.166, 82.

⁵⁶ Vgl. ebda., Tz. 6.166, 82.

⁵⁷ Vgl. ebda., Tz. 6.145 ff., 76 ff.

c. Gewinnaufteilungsmethoden

Im Rahmen des OECD/G20-BEPS-Projektes zu Action 10 wurde ein Diskussionsentwurf zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode im Rahmen der Wertschöpfungskette im Dezember 2014 veröffentlicht.⁵⁸

Der vorliegende Diskussionsentwurf zu Action 10 soll vor allem klären, wann die Anwendung einer transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode angemessen ist und wie die Faktoren, die zur Gewinnaufteilung verwendet werden, die Gewinne sowie die Wertschöpfung in Einklang bringen können. Eventuelle Änderungen werden dann in Kapitel II der OECD-RL eingearbeitet.

Eine pauschale Gewinnaufteilung zwischen dem Lizenzgeber und dem Lizenznehmer erfreute sich in der Vergangenheit aufgrund ihrer einfachen Handhabung als Daumenregel einer gewissen Beliebtheit. Zu nennen wären in Deutschland die Knoppe-Formel bzw. in den USA die Goldscheider-Rule. Demzufolge sollten 25–33 % vom vorkalkulierten Nettogewinn des Lizenznehmers, der mit dem zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgut erzielt wird, dem Lizenzgeber zustehen.⁵⁹ Die in den Verrechnungspreisrichtlinien geforderte Berücksichtigung der übernommenen Funktionen und Risiken sowie eingesetzten Vermögenswerte findet bei einer solchen pauschalen Aufteilung allerdings keine Berücksichtigung, weshalb sie nur zufällig und im Einzelfall zu einem zutreffenden Ergebnis führen kann.

Die Daumenregeln werden daher schon lange in der Literatur⁶⁰ und in der Praxis kritisiert. Auch das BMF sowie die OECD⁶¹ halten sie zur Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises für ungeeignet. Der Ablehnung einer pauschalen Berücksichtigung von 25 % des EBIT im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung für die Nutzung einer Marke hat sich auch kürzlich das FG Münster⁶² angeschlossen.⁶³

⁵⁸ Vgl. OECD/G20, Release of discussion draft on the use of profit splits in the context of global value chains as part of the work on BEPS Action 10.

⁵⁹ Vgl. Knoppe, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl., 1972, 102.

⁶⁰ Vgl. z.B. Ditz/Bärsch, IStR, 2014, 492 f.; Dürrfeld/Wingendorf, IStR, 2005, 467.

⁶¹ Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 8: 2014 Deliverable, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Tz. 6.141, 75.

⁶² Vgl. FG Münster v. 14.2.2014, 4 K 1053/11 E, IStR, 2014, 489.

⁶³ FG Münster v. 14.2.2014 – 4 K 1053/11 E.

3. Praktische Umsetzung der Markenbewertung

Dr. Martin Lagarden

In den vorangegangenen Kapiteln wurde dem Leser die Marke als Gegenstand steuerlicher Überlegungen vorgestellt sowie ein Überblick hinsichtlich einschlägiger Bewertungsverfahren und -methoden vermittelt. Darauf aufbauend soll das vorliegende Kapitel nun konkrete Hinweise zur Durchführung von Markenbewertungen in der Praxis geben. Dazu werden zunächst der *Bewertungskontext*, also relevante Umfeldfaktoren, die generelle Rahmenbedingungen für die Bewertung setzen, und der „Managementzyklus“, in den Markenbewertungen im Unternehmen eingebettet sind, dargestellt. Auf dieser Grundlage findet dann die detaillierte Analyse des eigentlichen *Bewertungsprozesses* und seiner Teilschritte statt, welche von der Vorbereitung der Markenbewertung über die Definition wichtiger Bewertungsparameter bis zur abschließenden Dokumentation der Annahmen und Ergebnisse im Bewertungsbericht reichen. Im letzten Abschnitt werden schließlich unter dem Titel *Bewertungsdarstellung* die Gliederung, Struktur und wesentliche Inhalte eines exemplarischen Bewertungsberichts ausführlich erläutert.

a. Der Bewertungskontext

Empirische Daten sprechen dafür, dass Unternehmen ihre Marken eher zu externen Zwecken monetär bewerten, als dass dies aus internen Management- oder Steuerungszwecken geschieht.⁶⁴ Zu den auf externe Anforderungen gerichteten Bewertungszwecken gehören demnach vor allem die Akquisition bzw. der Verkauf von Marken, Kaufpreisaufteilungen oder Impairmenttests sowie das externe Reporting, zum Beispiel die Darstellungen von Markenwerten im Jahresabschluss. Erst danach werden Zwecke wie *Verrechnungspreisdokumentation* oder *Markenlizenzierung* genannt.⁶⁵ Das mag sich jedoch in Zukunft ändern, und zwar insbesondere vor dem Hintergrund der gestiegenen Anforderungen, welche die OECD in der neuen Fassung des Kapitels VI „*Special considerations for intangibles*“ ihrer Transfer Pricing Guidelines veröffentlicht hat.

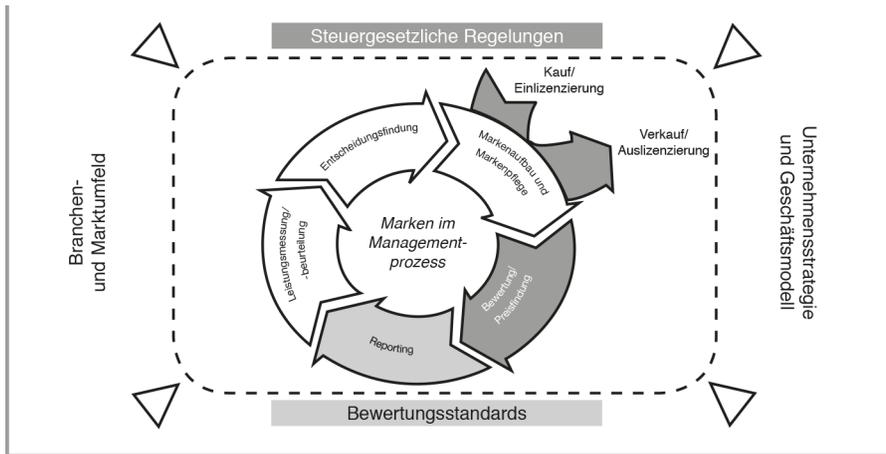
Der Kontext, in den Markenbewertungen eingebettet sind, kann mit Hilfe der nachfolgenden Abbildung näher skizziert werden. Grau unterlegt sind dabei diejenigen Anlässe, Einflussfaktoren und Elemente, die im Hinblick

⁶⁴ Vgl. *Lagarden*, 2011, 127 ff.

⁶⁵ Vgl. *Lagarden*, 2012, 307.

auf Markenbewertungen für Unternehmen besonders relevant sind. Darauf aufbauend werden dann in einem zweiten Schritt konkrete Handlungsempfehlungen für die effektive und effiziente Durchführung von Markenbewertungen in der Praxis abgeleitet.

Abbildung 5: Der Markenbewertungskontext



aa. Steuergesetzliche Regelungen

Da das Thema Markenbewertung in dieser ifst-Schrift insbesondere unter dem Aspekt der steuer(recht)lichen Relevanz betrachtet wird, geben steuergesetzliche Regelungen zunächst einmal den maßgeblichen *normativen Rahmen* für Markenbewertungen vor. Der Gesetzeszweck ist allerdings die korrekte Ermittlung von Einkommen, welches einer Besteuerung zuzuführen ist, und nicht das Management von Bewertungsprozessen. Daher sind beispielsweise die Bestimmungen des deutschen Bewertungsgesetzes nicht geeignet, um aus ihnen detaillierte Anweisungen für die Durchführung von Markenbewertungen abzuleiten. Die *Funktionsverlagerungsverordnung* vom 12. August 2008 (vgl. §§ 3 bis 7) und insbesondere die darauf Bezug nehmenden *Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung* des BMF vom 13. Oktober 2010 werden diesbezüglich schon etwas konkreter,⁶⁶ auch wenn hier Markenbewertungen nicht explizit im Fokus stehen, sodass man aus diesen Quellen einstweilen nur Analogieschlüsse ableiten kann.

⁶⁶ Insbesondere im Hinblick auf die Auswahl der Bewertungsverfahren und die Festlegung wichtiger Bewertungsparameter.

bb. Bewertungsstandards

Bewertungsstandards sind in diesem Zusammenhang hilfreicher. Denn sie bieten Handlungsanweisungen und Hinweise für Bewerter, zum Beispiel im Hinblick auf deren Aktion in unterschiedlichen Rollen⁶⁷, die Bestimmung wichtiger Inputdaten für monetäre Markenbewertungen, den Einsatz geeigneter Methoden und die transparente Dokumentation der Bewertungsannahmen und -ergebnisse. Damit dienen die Standards, vor allem die in Kapitel I. 2. b. bereits erwähnten IDW S 5 oder DIN ISO 10668, wesentlichen Zielen wie der Qualitätssicherung, Transparenz, Nachvollziehbarkeit und einer Vereinheitlichung der Durchführung von Markenbewertungen sowie der praktischen Anwendung entsprechender Bewertungsmethoden.⁶⁸ Die beiden genannten Standards stellen dabei auf eine *betriebswirtschaftlich orientierte* Markenbewertung ab, wie sie für steuerliche bzw. Verrechnungspreiszwecke gegenüber primär rechnungslegungsorientierten Bewertungen vorzuziehen ist. Auch die OECD definiert in dieser Hinsicht erstmals Rahmenbedingungen, und zwar vermittelt durch die am 16.9.2014 publizierte Fassung des Kapitels VI der Transfer Pricing Guidelines, die bei der Bewertung von Marken als oftmals bedeutende immaterielle Wirtschaftsgüter in multinationalen Unternehmensgruppen beachtet und dokumentiert werden sollten.⁶⁹ Die OECD-Guidelines erheben allerdings nicht den Anspruch, ein „Bewertungsstandard“ zu sein. Folgende Punkte werden in diesem Kontext eingehender dargestellt:

- Anmerkungen zum Einsatz von Bewertungstechniken (Tzn. 6.150–6.159)
- Anmerkungen zur Genauigkeit finanzieller Prognosen (Tzn. 6.160–6.165)
- Annahmen zu Wachstumsraten (Tz. 6.166)
- Anmerkungen zu Abzinsungsfaktoren (Tzn. 6.167–6.170)
- Anmerkungen zur Nutzungsdauer immaterieller Wirtschaftsgüter und zur ewigen Rente (Terminal Value) bei unendlich angenommener Lebensdauer (Tzn. 6.171–6.174)

⁶⁷ Beispielsweise entweder als sachverständiger Gutachter, als Wirtschaftsprüfer oder aber Berater bei Markenbewertungen.

⁶⁸ Vgl. in diesem Zusammenhang alternativ auch den Markenbewertungsstandard des Austrian Standards Institute, 2010.

⁶⁹ Vgl. OECD, 2014, Tzn. 6.150–6.177 und Example 28–30.

- Annahmen hinsichtlich der Berücksichtigung von Steuereffekten (Tz. 6.175)
 - Anmerkungen zur Gestaltung der Zahlung(en) für immaterielle Wirtschaftsgüter (Tzn. 6.176–6.177)
 - Allgemeine Beispiele zum Einsatz von Bewertungen (Example 28–30)
- Daraus ist also auch im Hinblick auf Markenbewertungen ein Orientierungsrahmen für wesentliche Annahmen, Inputparameter und das aus OECD-Sicht als vorzugswürdig betrachtete Methodenspektrum ableitbar.

cc. Unternehmensstrategie und Geschäftsmodell

Für den Fall, dass eine Markenbewertung steuerrechtlich geboten sein sollte, haben die in der Abbildung genannten grundlegenden Faktoren Unternehmensstrategie und Geschäftsmodell einerseits (d.h. die interne Perspektive aus Sicht des markenführenden oder markennutzenden Unternehmens) sowie Branchen- und Marktumfeld andererseits (externe Perspektive) einen eher nachgeordneten Einfluss auf die eigentliche Bewertung und ihre Durchführung.

Je nach Strategie und Geschäftsmodell sind die in multinationalen Unternehmensgruppen etablierten Transferpreissysteme verschiedenartig ausgestaltet, wodurch die Notwendigkeit von Bewertungen und/oder die Häufigkeit, mit der diese praktisch durchgeführt werden, beeinflusst wird. Im Falle des Vorliegens einer *Central-Entrepreneur-Struktur* mag sich beispielsweise häufiger die Frage nach der Ermittlung angemessener Lizenzsätze gegenüber den beteiligten Vertriebsunternehmen stellen, denen Markenbewertungen zugrunde gelegt werden könn(t)en. Ähnliches gilt, wenn zwar keine Lizenzen erhoben werden, aber ein Markenwert in den Verrechnungspreis für die zwischen den verbundenen Unternehmen ausgetauschten Produkte oder Dienstleistungen einbezogen wird, was auch je nach Land auf die Erklärung des Zollwerts der entsprechenden Produkte ausstrahlen kann.

Im Zusammenhang mit der Unternehmensstrategie und dem jeweils favorisierten Geschäftsmodell kann die Verfügbarkeit von (Finanz- oder Marketing-)Informationen bzw. Inputdaten für die Markenbewertung in unternehmenseigenen IT-Systemen ebenfalls einen Einfluss auf die Durchführung von Bewertungen haben, und zwar insbesondere im Hinblick auf die Auswahl der dabei anwendbaren Methoden und deren Informationsbedarf.

Schließlich kann die Durchführung von Markenbewertungen, als Konsequenz aus der Verfolgung einer bestimmten Unternehmensstrategie, im Zusammenhang mit Akquisitionen erforderlich sein, beispielsweise bei Kaufpreisaufteilungen, dem daraus abzuleitenden Wertansatz der Marken in der Bilanz oder den sich später anschließenden jährlichen Impairmenttests für erworbene Marken, im Hinblick auf ihre Abschreibung für steuerliche und/oder handelsrechtliche Zwecke in der Steuerbilanz, der Handelsbilanz I oder der Gewinn- und Verlustrechnung („Handelsbilanz-II-Sicht“).

dd. Branchen- und Marktumfeld

Das Branchen- und Marktumfeld schließlich scheint als Einflussfaktor keine besondere Bedeutung hinsichtlich der Fragestellung zu besitzen, ob Markenbewertungen in einer Branche unter Umständen „verkehrsüblich“ anzutreffen sind oder ob sich in einem bestimmten Marktsegment gegebenenfalls Vergleichswerte für Transaktionen mit Markenbezug finden lassen. Dementsprechend konnte eine empirische Beziehung zwischen der Durchführung von Markenbewertungen in Unternehmen einerseits und deren Zugehörigkeit zu bestimmten Industriesektoren andererseits bislang zumindest nicht statistisch nachgewiesen werden.⁷⁰

ee. Markenbewertungen als Teil des Managementprozesses

Wenn man nun den iterativen Managementprozess innerhalb der Abbildung 4 betrachtet, auf den die vier eingangs erläuterten Faktoren unterschiedlich stark einwirken, so sind Bewertungen zunächst einmal in Bezug auf das Element *Markenaufbau und -pflege* relevant. Das gilt nicht nur im Falle von Transaktionen mit unabhängigen Dritten beim Kauf/Verkauf oder der Aus- bzw. Einlizenzierung von Marken, sondern auch bei entsprechenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb eines Konzerns.

Nach den oben genannten Bewertungsanlässen stellen die sich daraus ergebende praktische Durchführung von *Markenbewertungen* und die damit gegebenenfalls verbundene *Preisfindung* für Kauf- bzw. Verkaufstransaktionen oder Lizenzierungen zwischen verbundenen Unternehmen einen separa-

⁷⁰ *Lagarden*, 2011, 108 ff.

ten Prozessschritt dar, welcher nachfolgend im Detail analysiert wird (siehe Abschnitt b., unten).⁷¹

Darauf folgt als Nächstes das *Reporting* der Annahmen, der Ergebnisse sowie des gesamten Bewertungsprozesses für interne und/oder externe Zwecke. Bewertungszwecke ergeben sich beispielsweise im Zusammenhang mit der steuerlichen Dokumentation grenzüberschreitender Markenübertragungen zwischen verbundenen Unternehmen. Aber auch die Dokumentation der fremdüblichen Angemessenheit der Lizenzhöhe für die Nutzung von Marken, die Unterstützung von Vergleichsanalysen vor dem Hintergrund der Diskussion um „Local marketing intangibles“ (Wie bedeutsam sind diese für den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens? Wer leistet welche Wertbeiträge bei der lokalen Markenentwicklung und -pflege? Und in welchem Ausmaß?) sowie Funktionsverlagerungen bieten Ansatzpunkte für Markenbewertungen.

Die im Rahmen des Reportings dokumentierten Sachverhalte aus der vorhergehenden Bewertung und Preisfindung bilden wiederum den Input für die nachfolgenden Prozesselemente der *Leistungsmessung/-beurteilung* und des sich daran anschließenden Schrittes der *Entscheidungsfindung*. Das gilt entweder hinsichtlich der kontinuierlichen Fortsetzung des in Abbildung 6 dargestellten Managementprozesses, durch entsprechende Investitionen in

⁷¹ *Wert*, *Preis* und auch *Kosten* sind drei Begriffe, die in diesem Zusammenhang häufig gebraucht werden. Während der *Wert* ein Ausdruck subjektiver Vorstellungen ist, die im Bewertungsprozess objektiviert bzw. quantifiziert werden sollen, bilden sich *Preise* durch den Ausgleich von Angebot und Nachfrage auf Märkten, d.h. durch Verhandlungsprozesse im Rahmen von Transaktionen. Daher kann der Wert einer Marke zwar durch einen bestimmten Preis reflektiert werden. Ein direkter Zusammenhang ist dabei aber nicht zwingend gegeben. Denn es spielen hierbei auch transaktionsbezogene Aspekte in einem direkten oder indirekten Zusammenhang mit der betrachteten Marke eine Rolle, wie deren relative Knappheit und die durch sie vermittelte Bedürfnisbefriedigung beim Endkunden. *Preise* sind in bestimmte Kostenbestandteile sowie Gewinn- bzw. Funktions- und/oder Risikoentlohnungskomponenten zerlegbar, sodass man davon ausgehen kann, dass sich die *Kosten* üblicherweise anteilig im Preis einer Marke widerspiegeln dürften, z.B. im Sinne einer Mindestpreisschwelle zur Kostendeckung aus Verkäufersicht. Auch wenn Kosten allgemein nur als schlechter Indikator für den Wert von Marken oder anderen immateriellen Wirtschaftsgütern angesehen werden, so reflektieren sie dennoch den markenbezogenen Ressourcenverbrauch im Unternehmen aus monetärer Sicht. Die Kosten sollten daher aus Sicht des Autors auf jeden Fall bei einer Preisfindung Berücksichtigung finden, und zwar insbesondere im Hinblick auf den Zeitpunkt der Bewertung von Marken (oder anderen immateriellen Wirtschaftsgütern), beispielsweise für Verrechnungspreiszwecke.

oder die personelle Ressourcenallokation für den weiteren Aufbau, die Nutzung und Pflege von Marken sowie gegebenenfalls auch dessen Abbruch, und zwar durch Verkauf oder Aufgabe einer Marke seitens des bis dahin markenföhrenden bzw. markennutzenden Unternehmens.

Aber auch Unternehmensentscheidungen über die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren (Advance Pricing Agreements) vor oder Verständigungsverfahren (Mutual Arbitration Procedures) im Nachgang zu Betriebsprüfungen stützen sich gegebenenfalls auf die praktische Durchführung von Markenbewertungen.

Im nächsten Abschnitt soll nun das zentrale Element *Bewertung und Preisfindung* des hier beschriebenen Managementprozesses eingehender untersucht werden. Auf dieser Grundlage werden konkrete Hinweise und Vorschläge für die praktische Durchführung von Markenbewertungen dargestellt.

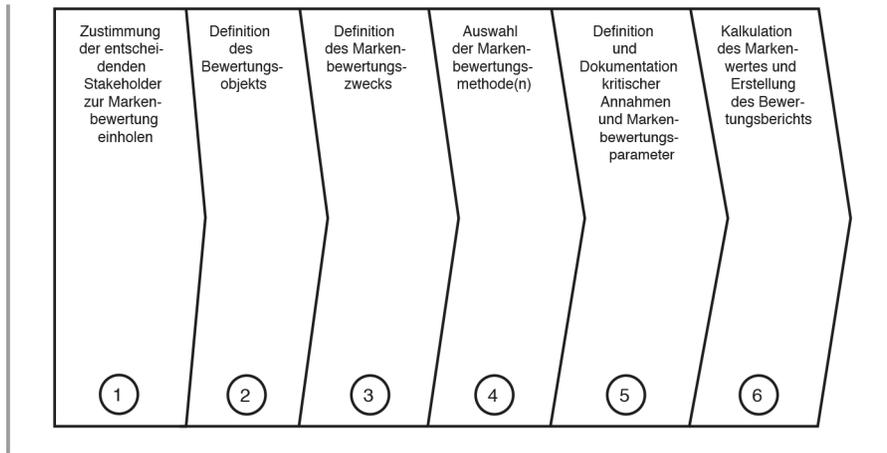
b. Der Bewertungsprozess

Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei einer Markenbewertung wiederum um einen Prozess, wie in der nachfolgenden Abbildung gezeigt wird. Dieser erschöpft sich nicht allein darin, aus einer Menge von Daten mit Hilfe eines mehr oder weniger komplizierten Rechenmodells einen oder mehrere Zahlenwerte zu ermitteln. Die transparente Ausgestaltung und Dokumentation des gesamten Prozesses und der zugrunde liegenden Bewertungsannahmen erhöht die Akzeptanz der Ergebnisse unter den beteiligten Stakeholdern im Unternehmen und damit auch deren Argumentierbarkeit in späteren Betriebsprüfungen.

Ein Bewertungsprozess ist immer subjektiv. Denn die beiden wesentlichen Determinanten des *Wertes* einer Sache oder eines Wirtschaftsgutes sind dessen *Nützlichkeit* und *Wünschbarkeit*, und zwar im Hinblick auf eine Bedürfnisbefriedigung durch das betrachtete Wirtschaftsgut und dessen Knappheit. Diese Faktoren legen es nahe, im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes eine zweiseitige Bewertung vorzunehmen, um die gegebenenfalls unterschiedlichen Wertvorstellungen voneinander unabhängiger Transaktionspartner angemessen abzubilden. Nach § 1 Absatz (3) des deutschen Außensteuergesetzes soll eine solche zweiseitige Bewertung im Bedarfsfall durch einen „hypothetischen Fremdvergleich“ sichergestellt werden, falls unmittelbar oder zumindest eingeschränkt vergleichbare Daten fehlen.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass Bewertungsstandards⁷² allgemeine Hinweise zur Durchführung von Bewertungsprozessen wie auch im Hinblick auf die Bewertung von Marken oder anderen immateriellen Wirtschaftsgütern geben. Die nachfolgende Abbildung skizziert schematisch die einzelnen Schritte des Bewertungsprozesses.

Abbildung 6: Der Bewertungsprozess



Schritt 1:

Zunächst einmal ist der Zeitpunkt der Bewertung ein entscheidender Aspekt. Das gilt im Hinblick auf die Frage, zu welchem Stichtag und an welchem Punkt im Lebenszyklus einer Marke eine Bewertung erfolgt. Dieser hat einen wesentlichen Einfluss auf die Werthaltigkeit und damit die Höhe des jeweils beizulegenden fremdüblichen Wertes bzw. Preises. Denn beim Aufbau einer Marke fallen zunächst Kosten an, während Gewinne (oder Gewinnpotenziale) erst zu einem späteren Zeitpunkt (möglicherweise, aber nicht „garantiert“) realisierbar sind bzw. tatsächlich realisiert werden. Insofern liefern kostenorientierte Bewertungsmethoden zu einem frühen Zeitpunkt im Lebenszyklus eines immateriellen Wirtschaftsgutes unter Umständen sinnvollere Anhaltspunkte zu dessen Wert als beispielsweise ausgefeilte Discounted-Cash-Flow-Methoden, die erst zu einem späteren Bewertungszeitpunkt geeigneter sein können, wenn entweder schon Umsätze aus der

⁷² Vgl. IDW S 5, DIN ISO 10668 oder ÖNORM A 6800.

Verwertung einer Marke (oder anderer immaterieller Wirtschaftsgüter) erzielt werden oder diese zumindest konkreter absehbar sind.⁷³

Vor Beginn einer Bewertung wird üblicherweise die Zustimmung der entscheidenden unternehmensinternen Stakeholder der Markenbewertung einzuholen sein. Mit Bewertungen ist der Einsatz knapper Ressourcen des Unternehmens verbunden (Personal, Zeit, Budgets). Diese Ressourcen werden einerseits in derjenigen Abteilung eingesetzt, die die Markenbewertung „technisch durchführt“ (beispielsweise im Finanzcontrolling). Falls die Durchführung und Koordination des Bewertungsprozesses auseinanderfallen, erstreckt sich der Ressourceneinsatz neben derjenigen Abteilung, welche die Bewertung koordiniert (gegebenenfalls die Steuerabteilung), und der ausführenden Abteilung (zum Beispiel das Finanzcontrolling) auch auf weitere Abteilungen, in denen unter Umständen Kapazitäten für die Beschaffung notwendiger Daten und Informationen bereitgestellt werden müssen, so beispielsweise im Marketing des Unternehmensbereichs, der die zu bewertende Marke operativ einsetzt.

Deshalb ist dem Management der konkrete Bedarf bzw. der wirtschaftliche Grund für die Markenbewertung darzustellen. Falls die Bewertung steuerlich geboten ist, beispielsweise im Falle der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation beim grenzüberschreitenden Verkauf einer Marke von einem an ein anderes verbundenes Unternehmen im Konzern, ist die Zustimmung der verantwortlichen Entscheider aus Gründen der rechtlichen Compliance nur eine Formsache. Dennoch ist dabei im Sinne eines Erwartungsmanagements auch darzustellen, was mit der Bewertung und deren Dokumentation erreicht werden kann und was nicht. Beispielsweise ist die Akzeptanz einer Bewertung und ihres Ergebnisses seitens der Betriebsprüfung in den beteiligten bzw. betroffenen verbundenen Unternehmen nicht im Voraus garantierbar.

Weiterhin sind die Verantwortlichen (Projektleiter, Team) für die geplante Bewertung zu bestimmen sowie der dafür vorgesehene Zeitrahmen und das gewährte Budget. Schließlich ist in diesem Zusammenhang festzulegen, ob die Bewertung nur mit internen Ressourcen oder auch mit externer Unterstützung (spezialisierte Bewerter und/oder andere Experten) durchgeführt werden soll. Die Entscheidung darüber wird vom Bewertungsanlass und dem Ziel der Bewertung abhängen, den das Unternehmen zu erreichen sucht. Der Zeitbedarf und die Kosten spielen hierbei natürlich ebenfalls eine Rolle.

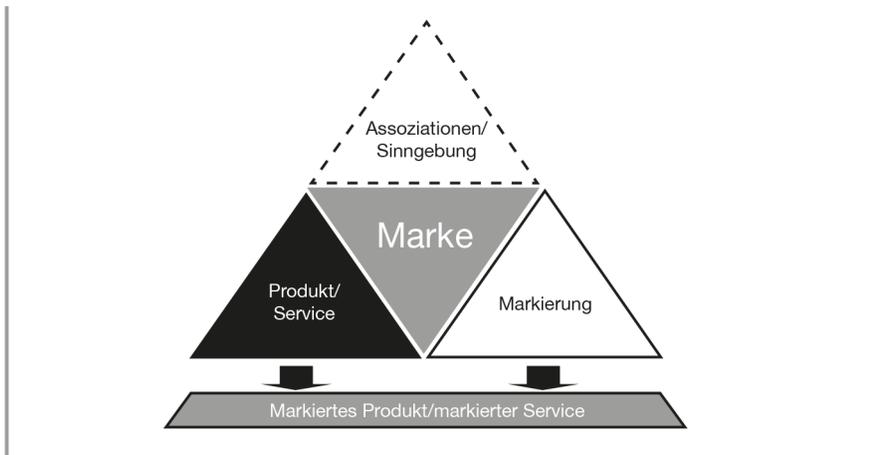
⁷³ Vgl. auch Fußnote 71.

Aber selbst wenn eine Bewertung nicht „inhouse“ durchgeführt werden soll, so ist der Arbeitsaufwand nicht vollständig an externe Spezialisten delegierbar, da die notwendigen Daten und Informationen letztlich nur im Unternehmen selbst beschafft werden können.

Schritt 2:

Als Nächstes muss das Bewertungsobjekt definiert werden. Im Falle von Marken ist dies von besonderer Bedeutung, da es sich hierbei im übertragenen Sinne um „mehrdimensionale“ Objekte handelt. Die nachfolgende Abbildung soll die Definition einer Marke dementsprechend visualisieren.

Abbildung 7: Das Konzept der Marke



Das *Produkt- oder Serviceelement* ist dabei das „greifbare“ Angebot an die Kunden, d.h. ein Gut oder eine Dienstleistung. In vielen Fällen schließt das allerdings auch die gegebenenfalls zugrunde liegenden Patente, (Herstell-) Prozesse, Technologie(n), Rezepturformulierungen, das Verpackungsdesign, Dienstleistungsbeschreibungen oder nicht rechtlich kodifiziertes Know-how und/oder Informationen ein, auf denen das entsprechende Produkt oder der Service aufbaut.

Das Element *Markierung* reflektiert die Legaldefinition des Begriffes der Marke, wie er in § 3 des deutschen Markengesetzes niedergelegt ist. Darin werden die zwei wesentlichen Funktionen einer Marke im Verkehrsgebrauch, nämlich *Informationsvermittlung* und *Identifikation*, im Hinblick auf einen dadurch vermittelten wirtschaftlichen Nutzen für den Markeninhaber (betriebswirtschaftliche Perspektive) ausführlich beschrieben.

Die dritte zusätzliche Komponente, die in der Abbildung als *Assoziation* oder auch *Sinngebung* bezeichnet wird, bezieht sich auf das Markenimage im Sinne einer psychologischen Wahrnehmung von Marken im Bewusstsein der Kunden. Hiermit soll die verhaltensorientierte Perspektive des Begriffs der Marke umschrieben werden. Darüber hinaus können darunter ebenfalls Aspekte wie Unternehmensreputation/-image und die Beziehungen zwischen Stakeholdern und dem markenführenden Unternehmen im Sinne einer Identifikation verstanden werden, also über die unmittelbar angebotenen *markierten Produkte oder Services* hinaus.⁷⁴

Es ist daher nachvollziehbar, dass eine Marke als *Bündel* von verschiedenen (im-)materiellen Komponenten verstanden werden kann, im Sinne einer Bewertungseinheit.⁷⁵ Die einzelnen Bestandteile sind unter Umständen nur in diesem Kontext (d.h. „aggregiert“) sinnvoll bewertbar. Dies wird besonders deutlich im Hinblick auf den Einsatz der Lizenzanalogiemethode⁷⁶ zur Markenbewertung, bei welcher der Markenwert bestimmt wird, ohne dabei den *isolierten Wertbeitrag* der Marke einerseits und den Wertbeitrag weiterer diesbezüglich geschäftsnotwendiger Vermögensgegenstände andererseits zu differenzieren, so wie es beispielsweise bei der Restwertmethode⁷⁷ üblich ist.

Darüber hinaus können sich Marken sowohl auf ein Unternehmen insgesamt beziehen (Bsp. *Henkel*), auf Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens (Bsp. *Persil Flüssig*) oder auch auf ganze Produktkategorien (Bsp. *Loctite* oder *Schwarzkopf Professional*) im Falle von Dachmarken. Unternehmens- und Dachmarken sind dabei nicht unbedingt deckungsgleich. Eine klare Abgrenzung beider Markentypen ist nicht immer eindeutig möglich.

Die Bewertung der drei genannten Markentypen stellt den oder die Bewerter vor unterschiedliche Herausforderungen, und zwar im Hinblick auf die Abgrenzung des Bewertungsobjekts (Was wird einbezogen, was nicht?) und die damit unmittelbar verbundene Identifikation der relevanten Inputparameter, wie zum Beispiel der markenbezogenen Cash Flows, oder die Ableitung eines risikoadaptierten Abzinsungsfaktors für die Marke. Es ist also festzulegen, ob eine Unternehmensmarke, eine Produktmarke oder eine Dachmarke bewertet wird und welche Bestandteile dann, im Sinne der obigen Marken-

⁷⁴ Vgl. *Lagarden*, 2011, 19 ff.

⁷⁵ Vgl. IDW S 5, Tz. 12.

⁷⁶ *Relief from Royalty Method* oder auch *Royalty Payment Method*.

⁷⁷ *Multi Period Excess Earnings Method*.

definition, entweder einzeln oder als *Bündel* Gegenstand der Bewertung sind. In dem Zusammenhang spielt auch die Identifikation der Werttreiber der Markenstärke bzw. der Markenrelevanz aus Sicht der angepeilten Zielgruppen eine Rolle.

Schritt 3:

Danach folgt die Definition des Bewertungszwecks. Hierunter ist die Dokumentation der Geschäftsgründe und der angestrebten Ziele für die Bewertung zu verstehen. Zwar gibt es ein breites Spektrum denkbarer Gründe für Markenbewertungen, die unter den Oberbegriffen *interne* beziehungsweise *externe Bewertungszwecke* zusammengefasst werden können.⁷⁸ Im Kontext der vorliegenden Schrift liegt der Fokus jedoch eindeutig auf steuerlich veranlassten Markenbewertungen, sei es zu Dokumentationszwecken oder steuerplanerischen Zwecken. Diese Zwecke werden, wie im Abschnitt I. 3. a. erwähnt, zum Teil durch externe Rahmenbedingungen induziert, und zwar an erster Stelle durch gesetzliche Regelungen, aber auch im Hinblick auf (inter)national vereinbarte Standards zur Durchführung von Bewertungen. Zahlreiche empirische Studien der vergangenen Jahre zeigen allerdings, dass „steuerliche Bewertungszwecke“ offenbar eher eine nachgeordnete Rolle für Unternehmen spielen.⁷⁹

⁷⁸ Vgl. *Lagarden*, 2011, 32 ff.

⁷⁹ Vgl. beispielsweise *Menninger/Reiter/Sattler/Högl/Klepper*, 2012 und *Sattler*, PricewaterhouseCoopers, GfK Marktforschung, Markenverband e.V., 2006.

Tabelle 1: Analyse von Bewertungszwecken in Unternehmen, in denen eine Markenbewertung durchgeführt wurde⁸⁰

No.	Why has brand valuation been done in your company so far?	Frequency	Percent	Percent of Cases (N* = 56)
	External purposes			
1	Acquisition / sale (of a brand / trademark or company)	23	11,4 %	41,1 %
2	Purchase Price Allocation / impairment test	23	11,4 %	41,1 %
3	External reporting (if mandatorily required, for example, within annual reporting)	19	9,5 %	33,9 %
4	Transfer pricing (documentation)	14	7,0 %	25,0 %
5	Brand / trademark licensing	13	6,5 %	23,2 %
6	Don't know	5	2,5 %	8,9 %
7	Credit securitization	4	2,0 %	7,1 %
8	Damage claim calculation (upon brand infringement)	2	1,0 %	3,6 %
	Partial sum	103	51,2 %	
*N: Number of respondents to this question.				

⁸⁰ Vgl. *Lagarden*, 2012, 307.

	Internal purposes			
1	Brand management		29	14,4 %
2	Benchmarking (internal / external)		18	9,0 %
3	Internal reporting		15	7,5 %
4	Brand budgeting / -controlling		14	7,0 %
5	Tax planning		10	5,0 %
6	<i>Voluntary</i> investor- / capital market communication		8	4,0 %
7	Don't know		3	1,5 %
8	Managerial incentivization		1	0,5 %
	Partial sum		98	48,8 %
	Total sum		201	100,0 %

*N: Number of respondents to this question.

Mit der Definition des Bewertungszwecks ist die Klärung der Frage verbunden, welches *Wertkonzept* der Bewertung zugrunde liegt, zum Beispiel insbesondere der *Fair (Market) Value* als typisierter Wert⁸¹ oder ein Entscheidungswert⁸². Falls externe Bewerter mit der Markenbewertung beauftragt sein sollten, so hängt es auch vom Bewertungszweck ab, in welcher Rolle der oder die Bewerter agieren, beispielsweise als unabhängiger Sachverständiger oder als Berater.⁸³

Schritt 4:

An dieser Stelle ist die Methode auszuwählen, mit der die Markenbewertung durchgeführt werden soll. Idealerweise wird mehr als eine Methode eingesetzt, um den ermittelten Wert einer späteren Plausibilitätsprüfung unterziehen zu können. Dabei beeinflusst die Verfügbarkeit bewertungsrelevanter Daten und Informationen die Auswahl der einsetzbaren Bewertungsmethode(n). Es ist grundsätzlich zu klären, *welche* quantitativen und qualitativen *Daten und Informationen* im Unternehmen *verfügbar* sind beziehungsweise ob es notwendig ist, was es kostet und wie lange es dauert, nicht vorhandene oder unvollständige Informationen zu beschaffen sowie Fehler oder Widersprüche in der gegebenen Daten- bzw. Informationsbasis zu beseitigen. Einem unverhältnismäßigen Anspruch an Granularität und Vollständigkeit sind in diesem Zusammenhang Grenzen zu setzen, wie die OECD in den Textziffern 5.9, 5.14, 5.28 und 5.33 des Kapitels V „*Documentation*“ der Transfer Pricing Guidelines (2014) ausführt.⁸⁴

Auch die Stärken und Schwächen der verfügbaren Methoden sind bei der Auswahl zu berücksichtigen. Soll die Bewertung ausschließlich unternehmensintern durchgeführten werden,⁸⁵ so spielt bei der Methodenwahl ebenfalls eine Rolle, welche Kompetenzen und Erfahrungen der oder die Bewer-

⁸¹ Vgl. International Accounting Standards Board, 2011, IFRS 13. – Basisannahmen für den Fair Market Value sind unter anderem, dass die Transaktion (z.B. ein Markenverkauf) auf dem für die Marke vorteilhaftesten Markt stattfindet und die bestmögliche Nutzung aus Verkäuferperspektive unterstellt wird. Das impliziert eine „einseitige“ Bewertungsperspektive.

⁸² Berücksichtigung subjektiver Erwartungen hinsichtlich der Markennutzungsmöglichkeiten aus Käufer- und/oder Verkäufersicht.

⁸³ Vgl. IDW S 5, Tzn. 7 bis 11.

⁸⁴ Vgl. Schritt 2 (oben) sowie auch *Lagarden*, 2014, 698.

⁸⁵ Vgl. OECD, 2014, Chapter V, Tz. 5.47.

ter einbringen. All diese Aspekte sind den verantwortlichen Entscheidern im Unternehmen in diesem Zusammenhang (gegebenenfalls erneut) im Sinne eines proaktiven Erwartungsmanagements zu vermitteln. Dazu gehört die transparente Darstellung, welche Aussagen und Ergebnisse mit Hilfe der gewählten Bewertungsmethode(n) erzielbar sind und welche nicht, da Bewertungen immer subjektiven Charakter haben, auf einer Reihe von Annahmen basieren und je nach Interessenlage der betroffenen Stakeholder mehr oder weniger gründlich hinterfragt werden. Die „Unangreifbarkeit“ einer Markenbewertung in späteren Betriebsprüfungssituationen kann weder im Voraus noch mit Sicherheit garantiert werden. Das gilt selbst dann, wenn die Bewertung mit hohem Aufwand und Ressourceneinsatz betrieben wurde und ohne Zweifel dem Stand der aktuellen Bewertungstechnik entspricht (siehe Schritt 1). Für *steuerlich gebotene* Bewertungen stehen eindeutig finanzorientierte Methoden im Fokus, und hierbei vor allem die kapitalwertbezogenen Discounted-Cash-Flow-Methoden, wie bereits oben erwähnt.⁸⁶ Auf die potenzielle Erklärungskraft der Bewertungsmethoden im Hinblick auf die Stärke oder die Relevanz der Marke, die Facetten des Markenwerts aus verhaltensorientierter Sicht darstellen, kommt es dabei nicht unbedingt an.

Auf Basis der Ergebnisse verschiedener empirischer Untersuchungen kann man davon ausgehen, dass vor allem kapitalwertbasierte Discounted-Cash-Flow-Methoden eingesetzt werden, um den Wert einer Marke zukunftsgerichtet zu bewerten, wie die nachfolgende Tabelle zeigt.

⁸⁶ Vgl. Kapitel I. 2. b. und OECD, 2014, Chapter VI, Tzn. 6.150–6.159.

Tabelle 2: Einsatz von Markenbewertungsmethoden in der Praxis⁸⁷

No.	If brand valuation has already been done in your company: Which approaches or methods have been (or are) mainly used for brand valuation?	Frequency	Percent	Percent of Cases (N* = 56)
1	Economic use / income-based approaches	31	37,8 %	55,4 %
2	Market-based approaches	14	17,1 %	25,0 %
3	Cost-based approaches	8	9,8 %	14,3 %
4	“Rules of thumb”	5	6,1 %	8,9 %
5	Sensitivity analysis	4	4,9 %	7,1 %
6	Scenario analysis	3	3,7 %	5,4 %
7	Other methods	2	2,4 %	3,6 %
8	Real options method	1	1,2 %	1,8 %
9	Don't know	14	17,1 %	25,0 %
	Sum	82	100,0 %	
*N: Number of respondents to this question.				

⁸⁷ Vgl. beispielhaft *Lagarden*, 2012, 310.

No.	Income-based methods employed for brand valuation in companies	Frequency	Percent	Percent of Cases (N* = 31)
1	Discounted cash flow method	21	42,9 %	67,7 %
2	Relief from royalty method (Royalty payment method)	10	20,4 %	32,3 %
3	Formulary-based approaches / methods	6	12,2 %	19,4 %
4	Profit split method (Income split method)	5	10,2 %	16,1 %
5	Multi period excess earnings method	4	8,2 %	12,9 %
6	Price premium – or volume premium method	2	4,1 %	6,5 %
7	Incremental cash flow method	1	2,0 %	3,2 %
	Sum	49	100,0 %	

*N: Number of respondents to this question.

Darunter fallen die in Kapitel I. 2. b. bereits erwähnte *Lizenzanalogiemethode*⁸⁸ sowie die *Mehrgewinnmethode*⁸⁹. Sie sind dem Management konzeptionell leicht zu vermitteln und auch relativ einfach in der praktischen Handhabung für monetäre Markenbewertungen einsetzbar. Darüber hinaus hat insbesondere die Lizenzanalogiemethode den Vorteil, dass man mit ihrer Hilfe Markenbewertungen bei Bedarf in größerer Zahl und dabei mit überschaubarem Zeit- und Personalaufwand im Unternehmen durchführen kann. Die Lizenzanalogiemethode ist rein finanzorientiert und kann keine Erklärungen für die zugrunde liegenden Treiber des Markenwertes liefern. Allerdings können hierbei gegebenenfalls auch qualitative Bewertungsinformationen, vermittelt durch ein Scoringmodell, in die Bewertung einfließen, so beispielsweise über den verwendeten markenbezogenen Lizenzsatz oder den risikoadjustierten Abzinsungsfaktor, wie es in Schritt 5 exemplarisch dargestellt wird. Die Mehrgewinnmethode ist im Vergleich zur Lizenzanalogiemethode besser geeignet, unterschiedliche bewertungsrelevante Informationen in differenzierterer Art und Weise in die Markenbewertung einfließen zu lassen, zum Beispiel neben den wirtschaftlichen auch rechtliche oder käuferverhaltensorientierte Daten, die dann wiederum mit Hilfe von Scoringmodellen in der Bewertung reflektiert werden können.⁹⁰ Allerdings ist der Anspruch an die Qualität und Verfügbarkeit entsprechender Daten bei der Mehrgewinnmethode höher als bei der Lizenzanalogiemethode.

Schritt 5:

Im Rahmen des Bewertungsprozesses folgt nun die Definition und Dokumentation der kritischen Annahmen und Bewertungsparameter. Im Falle der überwiegend eingesetzten Discounted-Cash-Flow-Methoden sind dies insbesondere:

1. die **markenbezogenen Cash Flows**,
2. die **wirtschaftliche Nutzungsdauer der Marke** und
3. der **markenbezogen risikoadjustierte Abzinsungsfaktor**.

Falls eine „unendliche Lebensdauer“ der zu bewertenden Marke plausibel darstellbar ist, muss auch eine *markenbezogene Wachstumsrate* für den Zeit-

⁸⁸ *Relief from Royalty* oder auch *Royalty Payment Method*.

⁸⁹ *Incremental Cash Flow Method*.

⁹⁰ Vgl. auch Abschnitt I. 2. b.

abschnitt festgelegt werden, der über die konkrete mehrjährige Planungsperiode für die Marke hinausreicht und der dann dem Wertbeitrag der ewigen Rente (Terminal Value) zugrunde liegt. Es ist allerdings nicht *a priori* von einer „ewigen Lebensdauer“ auszugehen (vgl. IDW S 5, Tz. 25), vor allem deshalb, weil erfahrungsgemäß der bei weitem überwiegende Anteil des Markenwertes aus dem Terminal Value resultiert. Die genannten Parameter sind vielmehr aus Planungen des verantwortlichen Managements für die Marke abzuleiten sowie aus historischen Daten und Informationen des Unternehmens, soweit diese verfügbar sind.

Beim Einsatz der Lizenzanalogiemethode muss man zur Bestimmung des verwendeten Lizenzsatzes gegebenenfalls auf (zum Teil kontrovers diskutierte) Lizenzbenchmarkstudien oder andere (unter Umständen nur sehr eingeschränkt verfügbare) Marktdaten aus der Literatur zurückgreifen, falls keine unternehmensinternen Lizenzdaten vorliegen sollten, was je nach Branche unterschiedlich wahrscheinlich ist. Außerdem ist in diesem Fall der Lizenzsatz ein weiterer wesentlicher Inputparameter für die Bewertung und deren Ergebnis, was mit Hilfe einer *Sensitivitätsanalyse* transparent dargestellt werden kann (siehe unten).

Sofern qualitative (nicht-monetäre) Daten in die Bewertung einbezogen werden sollen, müssen diese in einem der genannten Inputfaktoren abgebildet werden. Dazu dienen beispielsweise Ab- oder Zuschläge bei den markenbezogenen Cash Flows, beim markenbezogenen risikoadjustierten Abzinsungsfaktor oder beim verwendeten Lizenzsatz, z.B. bei der Abbildung der Markenstärke oder Markenrelevanz aus Kundensicht oder im Hinblick auf den rechtlichen Schutzzumfang der zu bewertenden Marke in territorialer und/oder zeitlicher Hinsicht. Um diese Überleitung von qualitativen Informationen in quantitative Bewertungsparameter darzustellen, werden entweder pauschalierende Annahmen getroffen oder Scoringmodelle eingesetzt, mit deren Hilfe die Variation der Bewertungsparameter auf diese verschiedenen Einflussfaktoren zurückgeführt und letztere zusätzlich unterschiedlich gewichtet werden können. Die Gewichtung kann beispielsweise auf der Basis von Marktforschungsergebnissen zu verschiedenen Markenattributen vorgenommen werden, auf der Grundlage von Daten aus dem Risikoreporting des Unternehmens oder Erfahrungen der verantwortlichen Markenmanager. Ein Beispiel ist in den beiden nachfolgenden Abbildungen gezeigt.

Abbildung 8: Überleitung von qualitativen Daten in quantitative Bewertungsparameter (schematisch)

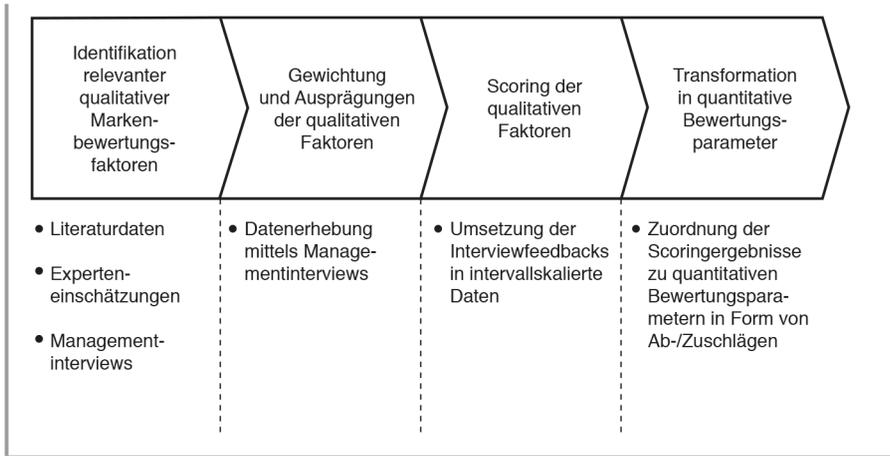


Abbildung 9: Einsatz eines Scoringmodells bei der Variation des Lizenzsatzes⁹¹

(D) Scoringmodell						
Nr.	Markenrelevanter Bewertungsfaktor	A	B	A x B	C	A x C
		Gewichtung* (0–100 %)	Ausprägung für die zu bewertende Marke* (Skala von 0–2)**	Scoring für die zu bewertende Marke	Vergleichsmaßstab* z.B. „No Name Marke“ im Handel (Skala von 0–2)**	Scoring für die Vergleichsmarke
1	Markenloyalität	25 %	1	0,25	0	0,0
2	Markenbekanntheit	25 %	2	0,5	1	0,25
3	Wahrgenommene Markenqualität	20 %	2	0,4	1	0,2
4	Markenschutz	20 %	2	0,4	0	0
5	Andere diesbezüglich relevante Vermögensgegenstände	10 %	1	0,1	1	0,1
		100 %		1,7		0,6

* Subjektive Einschätzung des Managements.
 ** Merkmalsausprägungen (Ordinalskala): 0 = schwach bzw. nicht vorhanden / 1 = mittel / 2 = stark

⁹¹ Die hier beispielhaft dargestellte Lizenzsatzvariation bezieht sich auf den Einsatz der Lizenzanalysemethode zur Markenbewertung.

(II) Umsetzung des Scoringergebnisses in den Bewertungsparameter „Lizenzsatz“		
Basislizenzsatz für (ggf. eingeschränkt) vergleichbare markierte Produkte (z.B. aus unternehmensinternen Vergleichsdaten und/oder einer Benchmarkstudie): 4,0 %		
Scoringrange* (0-2)**	Lizenzabschlag bzw. -aufschlag***	Lizenzsatzanpassung für die zu bewertende Marke*** (Basislizenzsatz +/- Ab- bzw. Zuschlag)
< 0,8	-1 %	3,0 %
0,8-1,6	+/- 0 %	4,0 %
> 1,6	1,0 %	5,0 %
*** Annahme: Anpassungsbandbreite von -25 % bis +25 %, bezogen auf den Basislizenzsatz; z.B. aus Einschätzungen des Managements und/oder Bewertererfahrungen.		
Alternativen:		
1) Pauschal gewählte Ab-/Zuschläge auf ausgewählte Bewertungsparameter <ul style="list-style-type: none"> ▶ Vgl. auch das Vorgehen bei der Sensitivitätsanalyse; z.B. „WACC +/- 1 %“ 		
2) Variation von Bewertungsparametern anhand von observierten Bandbreiten <ul style="list-style-type: none"> ▶ Bezugnahme auf Peer-Group-Daten oder Literaturangaben (z.B. Lizenzbandbreiten für bestimmte Branchen) 		

Wie bereits erläutert, sind Bewertungen subjektive Prozesse. Dementsprechend können die Ergebnisse von Markenbewertungen stark streuen, und zwar je nach Bewerter, den angewandten Bewertungsmethoden und selbst unter „kontrollierten Bedingungen“⁹². Das sollte jedoch nicht als Votum für die Maxime „anything goes“ missverstanden werden! Es unterstreicht vielmehr lediglich die Notwendigkeit, getroffene Annahmen transparent und nachvollziehbar im Bewertungsbericht zu dokumentieren, um so eine besser fundierte Argumentationsbasis für spätere Betriebsprüfungen zu etablieren. Eine zweiseitige Bewertung, im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs, ist durch mehrfache Bewertung mit Hilfe der gewählten Methode(n) und Variation der wesentlichen Bewertungsparameter darstellbar, beispielsweise der Cash Flows oder des risikoadjustierten Abzinsungsfaktors. Rein formal geschieht dies auch bei einer *Sensitivitätsanalyse* im Kontext des Bewertungsprozesses, bei der die Änderungen des Bewertungsergebnisses in Abhängigkeit von den oben genannten wichtigen Bewertungsparametern aufgezeigt werden. Hierbei wäre dann zu begründen, warum welche Parameterkombinationen jeweils aus Käufer- bzw. Verkäufersicht plausibel erscheinen.

Schritt 6:

In diesem abschließenden Schritt werden die Bewertungsannahmen nochmals kritisch hinterfragt, was später auch im Bewertungsbericht schriftlich dokumentiert werden sollte. In den für die Bewertung verwendeten Daten und Informationen sowie vermittelt durch die einsetzbaren Bewertungsmethoden werden, wie oben dargestellt, wichtige Einflussfaktoren wie die Lebensdauer der zu bewertenden Marke(n), Unsicherheit und Risiko, Inflation, Steuersätze, die Kapitalstruktur des Unternehmens und der Zeitwert der betrachteten Zahlungsströme abbildbar. Die Doppelzählung von relevanten Faktoren (z.B. das markenspezifische Risiko im Cash Flow und im Abzinsungsfaktor) oder deren inkonsistente Berücksichtigung (z.B. markenbezogene Cash Flows nach Steuern, aber Abzinsungsfaktor vor Steuern) stellen vermeidbare technische Fallstricke im Bewertungsprozess dar.

Die Kalkulationen sind – zumindest stichprobenartig – auf rechnerische Richtigkeit zu prüfen. Darüber hinaus sollte an dieser Stelle zu Plausibilisierungszwecken betrachtet werden, in welchem Verhältnis der erhaltene Markenwert zum Unternehmenswert und/oder den Werten anderer Vermögensgegenstände des Unternehmens steht, da Letztere gegebenenfalls zuver-

⁹² Vgl. *Lagarden*, 2011, 13 ff.

lässiger bestimmt werden können. Aus empirischen Studien der letzten Jahre ist bekannt, dass Markenwerte (aggregiert betrachtet) schätzungsweise rund 32,5 % +/- 26,0 % des Unternehmenswertes ausmachen können.⁹³ Wenn man dabei berücksichtigt, dass Marken je nach Branche mehr oder eben auch weniger Bedeutung für den individuellen Unternehmenserfolg haben und dass dazu auch andere (im-)materielle Wirtschaftsgüter ihren Anteil beitragen, so wird die recht große Schwankungsbreite durchaus nachvollziehbar.

Falls die Markenbewertung durch externe Bewerter durchgeführt wird, dürfte die Plausibilisierung des erhaltenen Wertes obligatorisch im Rahmen mehrstufiger Qualitätsprüfungen („Health checks“) erfolgen. Zur Plausibilitätsprüfung gehören an dieser Stelle auch die Bewertung mit Hilfe einer alternativen Methode sowie die Sensitivitätsanalyse in Bezug auf die in Schritt 5 genannten wichtigsten Bewertungsparameter. Letztere ermöglicht eine bessere Einschätzung der Schwankungsbreite des Bewertungsergebnisses in Abhängigkeit von den dabei ausgewählten Bewertungsparametern und weist ebenfalls darauf hin, dass es nicht einen einzigen „wahren“ Markenwert gibt, im Sinne eines absoluten Punktwertes, sondern vielmehr eine Bandbreite plausibler Markenwerte. Wie in Schritt 5 erwähnt, ist diese von der *Bandbreite im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs* abgrenzbar, bei der sich die theoretisch fremdüblichen Markenwerte aus denjenigen Inputparameterkombinationen ergeben werden, die aus der Sicht des hypothetischen Käufers (Wert- bzw. Preisobergrenze) bzw. Verkäufers (Wert- bzw. Preisuntergrenze) der Marke als „besonders wahrscheinlich“ darstellbar sind.⁹⁴

An dieser Stelle ist einschränkend anzumerken, dass in der Unternehmenspraxis eine markenbezogene Businessplanung aus Käufer- und Verkäufersicht allerdings kein Thema ist, dem das operative Management seine Aufmerksamkeit widmet. Vielmehr handelt es sich um einen (unternehmensintern) erklärungsbedürftigen Zusatzaufwand, der zur Erfüllung der Anforderungen der Funktionsverlagerungsverordnung bei Bedarf betrieben werden muss. Im Ausland stehen diesen Anforderungen derzeit aus Sicht des Autors keine uneingeschränkt vergleichbaren Vorschriften gegenüber. Denn eine zweiseitige Bewertung im Sinne der OECD Transfer Pricing Guide-

⁹³ Vgl. *Lagarden*, 2012, 304.

⁹⁴ Beziehungswise aus dem *Median* des durch diese beiden Randwerte aufgespannten Intervalls, als dem dann annahmegemäß *wahrscheinlichsten* „hypothetisch fremdüblichen“ Markenwert, sofern kein anderer Markenwert innerhalb dieser Bandbreite plausibel als angemessen(er als der Medianwert) dargestellt werden kann.

lines könnte bereits durch Parametervariation im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse erfolgen (z.B. als „Expected-case“- vs. „Worst-case“-Betrachtung), was jedoch nicht notwendigerweise mit der Käufer- bzw. Verkäufersicht im Sinne der deutschen Vorschriften gleichzusetzen ist.

Die umfassende Dokumentation des Bewertungsprozesses und seiner Ergebnisse im Bewertungsbericht wird zum Abschluss dieses Kapitels im folgenden Abschnitt ausführlich dargestellt.

c. Die Bewertungsdarstellung

In diesem Abschnitt wird ein schematisches Beispiel für die Gliederung, Struktur und die wesentlichen Inhalte eines Markenbewertungsberichts zusammen mit einigen Erläuterungen vorgestellt. Ein solcher Bericht kann beispielsweise der Verrechnungsdokumentation eines grenzüberschreitenden Markenverkaufs zwischen verbundenen Unternehmen dienen.

aa. Zusammenfassung der Ergebnisse der Bewertung

Angabe des Anlasses und Ziels der Bewertung; der wesentlichen Datenquelle(n); des Wertkonzepts (z.B. Fair Market Value); des Bewertungszeitpunkts; des grundsätzlichen Bewertungsverfahrens (z.B. kapitalwertbasiert bzw. „Income Approach“) und der dabei eingesetzten Bewertungsmethode (z.B. Lizenzanalogiemethode bzw. „Relief from Royalty Method“) sowie des Bewertungsergebnisses (z.B. berechneter Wert, zusammen mit Minimal- und Maximalwert; gegebenenfalls Wert aus Käufer- bzw. Verkäufersicht).

bb. Grundlagen der Bewertung

Ziel und Zweck

Beschreibung der Hintergründe des Ziels und Zwecks der Bewertung, zum Beispiel im Hinblick auf den Auftraggeber (markenführendes Unternehmen) und den Auftragnehmer (Bewerter), soweit die Bewertung extern durchgeführt wurde.

Umfang der Bewertungsaufgabe/des Bewertungsauftrags

Darstellung der wesentlichen Schritte des Bewertungsprozesses, z.B. in stichpunktartiger Form oder als Abbildung.

Grundlegender Bewertungsstandard, Bewertungsannahme und Wertkonzept

Angabe des maßgeblichen Bewertungsstandards und der damit verbundenen Rahmenbedingungen; Darstellung des Wertkonzeptes (z.B. Fair Market Value) und der sich daraus ableitenden grundlegenden Bewertungsannahmen (z.B. Ausschluss von wertbeeinflussenden Synergieeffekten, die nur für ausgewählte Marktteilnehmer bei Erwerb der bewerteten Marke(n) zugänglich wären).

Genutzte Datenquellen

Zusammenfassende Aufzählung der wesentlichen historischen Finanzdaten und Plandaten (Zeitreihen) hinsichtlich der zu bewertenden Marke(n); Nennung der gegebenenfalls genutzten Datenbanken (z.B. BloombergTM, OneSourceTM, DatamonitorTM, Royalty StatTM, Royalty SourceTM, ktMINETM etc.) und öffentlich zugänglicher Markt-/Branchendaten (Marktstudien, Literaturdaten) – sofern verfügbar; Managementinformationen aus dem markenführenden Unternehmen (z.B. aus Interviews oder internen Marktforschungsanalysen, Paneldaten, Conjointanalysen o.Ä. – sofern verfügbar), gegebenenfalls zur Darstellung einer Käufer- bzw. Verkäufersicht im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs.

Grenzen der Bewertung

Verweis auf den Bewertungszweck; falls die Bewertung durch externe Bewerter durchgeführt wurde: Ausschluss der Verantwortung für die Verifikation der seitens des Unternehmens für die Bewertung bereitgestellten historischen Finanzdaten bzw. der Plandaten durch den externen Bewerter; Ausschluss der Kenntnis materieller Ereignisse oder Änderungen, welche auf die Bewertung bzw. den ermittelten Wert wesentlichen Einfluss haben könnten; Bezugnahme auf den Bewertungszeitpunkt hinsichtlich der Aussagekraft des ermittelten Markenwertes; gegebenenfalls Geheimhaltungsvorbehalt.

cc. Hintergrundinformationen für die Markenbewertung

Analyse des Industriezweigs und des wirtschaftlichen Umfelds:

Marktübersicht und Beschreibung der Branche

Darstellung des für die bewertete(n) Marke(n) relevanten Marktes (z.B. Produktgruppen, umsatzbezogenes Marktvolumen, historisches Marktwachstum bis zum Bewertungszeitpunkt), bedeutende Wettbewerber (Unternehmen, Marken) im Markt und deren Marktanteile, inklusive Handelsmarken („Private Label“) und/oder weniger bedeutende Marken bzw. Anbieter.

Marktsegmentierung und Werttreiber

Abgrenzung des relevanten Marktes nach Produktkategorien und deren umsatzbezogenen Marktanteilen; durchschnittliches jährliches Marktwachstum pro Segment (Compound Annual Growth Rate/CAGR); gegebenenfalls Produktionskapazitäten im relevanten Markt, bezogen auf die genannten Produktkategorien und deren Auslastung (historisch und/oder zum Bewertungszeitpunkt) und diesbezügliche Erwartung hinsichtlich künftiger Entwicklungen; aktuelle und/oder historische Marktanteile der bewerteten Marke(n) und ihrer wichtigen Wettbewerber vor der Bewertung.

dd. Unternehmensanalyse

Beschreibung des markenführenden Unternehmens

Gesellschaftsform; Gründungsjahr; Gesellschaftsstruktur (gegebenenfalls Tochtergesellschaften); Historie; Sitz; Hauptfunktionen der Gesellschaft (z.B. Produktions- und Vertriebsgesellschaft); sofern anwendbar: organisatorische Einbettung in eine (multinationale) Unternehmensgruppe; Anzahl Mitarbeiter, Produktionsstätten; Gesamtumsatz, -ergebnis in den Jahren vor dem (bzw. bis zum aktuellen) Bewertungszeitpunkt; Produkt(gruppen)portfolio; Markenportfolio (z.B. die „Top-5“-Marken mit der jeweils zugrundeliegenden Produktgruppe bzw. -kategorie und entsprechenden Marktanteilsangaben, einschließlich der zu bewertenden Marke(n)); Einschätzungen des Managements zu den Marken des eigenen Portfolios hinsichtlich Anwendungsbereich (Produktgruppe(n) bzw. -kategorie(n)), gegebenenfalls zur Internationalität und/oder lokalen Bedeutung der Marke(n) und deren erwartetem Entwicklungspotenzial (hierbei könnte *zusätzlich* gegebenenfalls eine Käufer- und Verkäufersicht dargestellt werden).

Beschreibung der zu bewertenden Marke(n)

Markendefinition bzw. -abgrenzung, d.h. zu bewertende Elemente der Marke(n) bzw. des Markenkapitals („Brand Equity“), wie beispielsweise Markenloyalität, Markenbekanntheit, wahrgenommene Markenqualität sowie andere unterstützende Vermögensgegenstände (z.B. Patente, Vertriebskanäle); Entstehung und Entwicklung der zu bewertenden Marke(n) des Portfolios, z.B. Name, Logo; historische Finanzaufgaben und Plandaten für die zu bewertende(n) Marke(n), z.B. Umsatz- und Absatzmengenzeitreihe (gegebenenfalls getrennt nach Inland bzw. Ausland), durchschnittliches jährliches Wachstum (CAGR) der Umsatzzahlen für den betrachteten Zeitraum (Planungszeitraum, gegebenenfalls inkl. der historischen Daten) und Begründung des Managements für die geplante Entwicklung (hierbei könnte gegebenenfalls eine Käufer- und Verkäufersicht dargestellt werden).

ee. Bewertungsverfahren und -methode

Diskussion der verfügbaren Bewertungsverfahren und Begründung der Auswahl der nachfolgend angewendeten Bewertungsmethode(n).

Wichtige Bewertungsannahmen:

Quelle(n) für die Ableitung der markenbezogenen Cash Flows

Businessplan für die Marke(n), sonstige Erwartungen des Managements, Angabe des detaillierten Planungszeitraums (z.B. 3, 5 oder 10 Jahre, beginnend mit dem Jahr des Bewertungsstichtages); bei Bedarf dabei Differenzierung zwischen Markeninhaber und Markennutzer; gegebenenfalls *zusätzlich* eine Darstellung der Käufer- bzw. Verkäufersicht im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs.

Ableitung des risikoadjustierten Bewertungszinssatzes

Bestimmung des gewichteten Kapitalkostensatzes (oftmals des Weighted Average Cost of Capital/WACC) für das markenführende Unternehmen und, davon abgeleitet, für die zu bewertende(n) Marke(n); dabei dann üblicherweise Nutzung des Capital Asset Pricing Modells (CAPM) für die Bestimmung der Eigenkapitalkosten – Ableitung des „risikofreien“ Anteils an den Kapitalkosten (i.a. Bezugnahme auf langlaufende Staatsanleihen im relevanten Wirtschaftsraum), Markttrisikoprämie, β -Faktor; Bestimmung der

Fremdkapitalkosten; zusammenfassende Darstellung des Ergebnisses für den gewichteten Kapitalkostensatz; alternativ zum gewichteten Kapitalkostensatz für die zu bewertende Marke: ein „risikofreier“ Basiszinsatz plus funktions- und risikoadäquater Zuschlagssatz⁹⁵; gegebenenfalls *zusätzlich* Darstellung der Käufer- und Verkäufersicht im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs.

Restnutzungsdauer der Marke

Managementexpectations zur Markennutzung, auch unter Berücksichtigung künftiger Markenführung durch ein anderes Managementteam; Lebenszyklen ähnlicher/vergleichbarer Marken bzw. markierter Produkte, (gegebenenfalls) diesbezüglich (öffentlich) zugängliche Studien, Literaturannahmen; erwartete Nachfrageentwicklung für die zu bewertende Marke bzw. nach entsprechend markierten Produkten; Absichten des Managements im Hinblick auf die weitere Steuerung bzw. Entwicklung der zu bewertenden Marke – aus diesen Informationen kann die Entscheidung abgeleitet werden, gegebenenfalls eine unendliche Lebensdauer der Marke über den detaillierten Planungshorizont hinaus anzunehmen; gegebenenfalls auch *zusätzlich* Darstellung einer Käufer- bzw. Verkäufersicht im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs.

Wachstumsfaktor nach dem detaillierten Planungszeitraum

Annahmen des Managements und Plausibilitätsüberlegungen der Bewerter, Marktwachstum oder -schrumpfung, gegebenenfalls Berücksichtigung von Inflationseffekten; gegebenenfalls *zusätzlich* Darstellung einer Käufer- bzw. Verkäufersicht im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs.

Lizenzsatz (bei Anwendung der Lizenzanalogiemethode)

Darstellung einer Bandbreite marktüblicher Lizenzraten für vergleichbare Marken in ähnlichen Märkten (z.B. soweit verfügbar aus internen Preisvergleichsdaten, externen Datenbankstudien, Literaturdaten) unter Berücksichtigung der Besonderheiten der zu bewertenden Marke, der Markenbekanntheit und Markenstärke, auch: Bewertererfahrungen; gegebenenfalls *zusätzlich* Darstellung einer Käufer- bzw. Verkäufersicht im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs.

⁹⁵ Vgl. auch I. 2. b., 43.

Steuersatz

Üblicherweise der Körperschaftsteuersatz des markenführenden Unternehmens, alternativ des erwerbenden Unternehmens (zweiseitige Bewertung).

Abzinsungsfaktor

Darstellung des verwendeten risikoadjustierten Abzinsungsfaktors (siehe oben).

Steuerlicher Amortisationsfaktor

Darstellung der Überlegungen zur Anwendbarkeit des steuerlichen Amortisationsfaktors (*Tax amortization benefit*/„TAB“) auf Erwerberseite; soweit anwendbar: entsprechende lokale steuergesetzliche Regelungen und die steuerlich gebotene Abschreibungsdauer für die bewertete Marke (gegebenenfalls Verweis auf internationale Bewertungsstandards).

ff. Bewertungsergebnisse

Darstellung des errechneten Wertes

Zum Beispiel der *Fair Market Value* der zu bewertenden Marke(n); ggf. *zusätzlich* aus Käufer- bzw. Verkäufersicht, im Sinne des hypothetischen Fremdvergleichs.

Sensitivitätsanalyse der wichtigsten Bewertungsparameter

Beispielsweise Variation des verwendeten Lizenzsatzes (beim Einsatz der Lizenzanalogiemethode), des markenbezogenen risikoadjustierten Abzinsungsfaktors und/oder der markenbezogenen Cash Flows und Darstellung der dementsprechend erhaltenen Markenwerte (Bandbreiten).

Anhänge

Detaillierte Darstellung des für die Bewertung verwendeten Zahlenmaterials (Zeitreihendaten zur Planungsperiode und zur ewigen Rente (Terminal Value)) und der Berechnung des Markenwertes mit Hilfe der gewählten Bewertungsmethode; gegebenenfalls weitere Details zum Bewertungsverfahren und zur Methodenwahl; detaillierte Darstellung der Daten zur Herleitung des gewichteten Kapitalkostensatzes; detaillierte Darstellung der Daten

zur Herleitung des steuerlichen Amortisationsfaktors; gegebenenfalls Plausibilisierung der erhaltenen Bewertungsergebnisse mit Hilfe einer weiteren Bewertungsmethode (z.B. externe Preisvergleichsmethode oder unternehmensinterner Preisvergleich – sofern verfügbar).

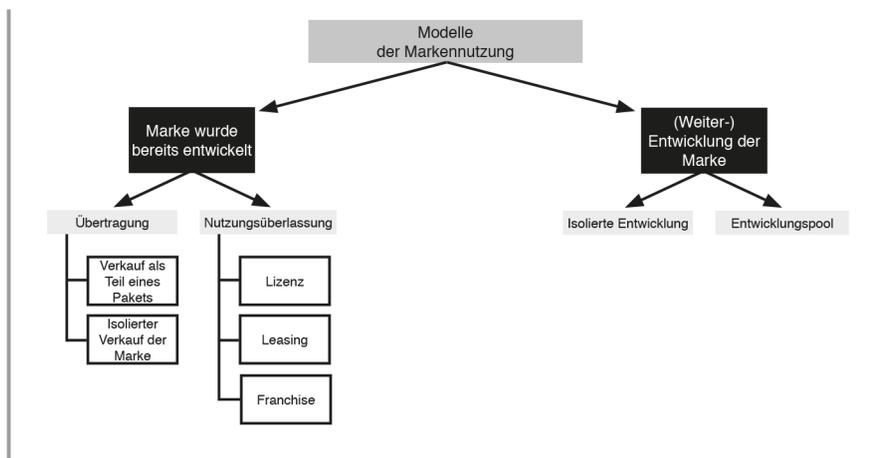
4. Modelle der Markennutzung und Implementierungsüberlegungen

Dr. Björn Heidecke, Steffen Voll

Die Verrechnung von Marken innerhalb von multinationalen Konzernen orientiert sich nicht nur an steuerlichen Aspekten, sondern hat gleichermaßen betriebswirtschaftliche und operative Dimensionen zu berücksichtigen. Grundlage der Verrechnung von Marken sind die Funktions- und Risikoanalyse und die damit verbundene Wertschöpfungsbeitragsanalyse. In diesen Analyseschritten ist zu bestimmen, welche Rolle die Markenpolitik im Kontext der Wertschöpfung hat und wer Strategieträger ist. Vielfach werden in der Praxis – entgegen der vorgegebenen Schrittfolge zur Bestimmung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises – Marken nach pauschalierten Vorgaben bewertet. Hiervor ist zu warnen. Im folgenden Kapitel werden Optionen der Verrechnung von Marken vertieft behandelt und Überlegungen zur Implementierung angestellt.

Die nachfolgende Abbildung benennt die verschiedenen Modelle der konzerninternen Markennutzung und -übertragung.

Abbildung 10: Modelle der Markennutzung



a. Modelle der Markennutzung

Eine bestehende Marke kann entweder durch einen Kauf isoliert oder im Paket mit weiteren Funktionen und Wirtschaftsgütern übertragen oder aber lizenziert, geleast oder als Franchise-Modell mit weiteren Dienstleistungen zur Nutzung überlassen werden.⁹⁶ Sofern die Marke noch nicht besteht oder weiterentwickelt werden soll, kann dies isoliert durch eine Gesellschaft oder gemeinschaftlich über einen Entwicklungspool erfolgen. Kombinationen sind denkbar, z.B. dass eine bereits bestehende Marke im Pool weiterentwickelt oder dass eine Marke zunächst übertragen und dann lizenziert wird.

aa. Übertragung

aaa. Abgrenzung wirtschaftliches und rechtliches Eigentum

Bei der Übertragung – also dem Verkauf – von Rechten ist zwischen der Übertragung des wirtschaftlichen und des rechtlichen Eigentums zu unterscheiden. Rechtliches Eigentum stellt auf den zivilrechtlichen Eigentümer eines Wirtschaftsgutes ab. Dies kann zum Beispiel die Eintragung einer Marke im Markenregister des deutschen Patent- und Markenamtes in München sein. Nach § 39 Abs. 2 AO ergibt sich das wirtschaftliche Eigentum über die Möglichkeit, den zivilrechtlichen Eigentümer über die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen. Nach § 39 Abs. 1 AO hat bei unterschiedlichem rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentümer der wirtschaftliche Eigentümer das Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz zu bilanzieren. Dies beeinflusst mithin die Abschreibung und somit das unternehmerische Ergebnis.

In der Regel fallen Übertragung des wirtschaftlichen sowie des rechtlichen Eigentums zusammen. Es kann aber Gründe geben, warum nur das wirtschaftliche, nicht aber das rechtliche Eigentum übertragen werden soll. Für die Praxis relevant sind die folgenden Gründe für ein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum:

⁹⁶ Gleichermaßen können auch in der Entwicklung befindliche Marken verkauft oder zur Nutzung überlassen und anschließend durch den Käufer bzw. Nutzungsnehmer weiterentwickelt werden. Dies beeinflusst den Kaufpreis bzw. das Nutzungsentgelt der Höhe nach. Grundsätzlich kann aber auch für diese Konstellation das im Folgenden Dargestellte angenommen werden, sodass auch aus Gründen der besseren Lesbarkeit nicht jedes Mal die Sonderform der Übertragung bzw. Nutzungsüberlassung von in Entwicklung befindlichen Marken erwähnt wird.

- Die rechtliche Eintragung und der hiermit verbundene Schutz wurden in einer anderen Rechtseinheit vorgenommen als die wirtschaftliche Entscheidung über die Entstehung, Weiterentwicklung und Nutzung der Marke.
- Für einige Länder und einige Industrien, z.B. im Pharma-Bereich, ergeben sich regulatorische Vorgaben, wo und durch wen eine Marke zu registrieren ist.
- Die Marke ist Bestandteil einer Poolvereinbarung. Nur ein Mitglied des Pools ist rechtlicher Eigentümer.
- Laufende Rechtstreitigkeiten, z.B. mit Blick auf die Markenverletzung, verhindern die Übertragung des rechtlichen Eigentums bzw. können zu Verzögerungen von anhängigen Klageverfahren führen.
- Operative Überlegungen wie Kostenaspekte der Umschreibung.

Auch wenn wirtschaftliches und rechtliches Eigentum bewusst oder unbewusst⁹⁷ auseinanderfallen, wird der rechtliche Eigentümer in der Ausübung seiner zivilrechtlichen Eigentumsrechte gegenüber Dritten nicht beschränkt. Der rechtliche Eigentümer kann daher insbesondere das Recht veräußern, belasten oder im Rahmen einer Sicherheitsabrede übertragen sowie Unterlassungsansprüche aus dem Recht geltend machen (z.B. im Falle von Markenrechtsverletzungen). Daneben bleibt der rechtliche Eigentümer in allen formellen Markenrechtsverfahren, wie z.B. im Rahmen einer Löschungsklage aufgrund von Nichtbenutzung der Marke, der Verfahrensbeteiligte. Entsprechend ist der wirtschaftliche Eigentümer in der Ausübung seiner Rechtsposition zwingend auf Unterstützungshandlungen des rechtlichen Eigentümers angewiesen. In der Praxis empfiehlt es sich daher, eine Vereinbarung über die Rechte und Pflichten des rechtlichen Eigentümers zu treffen. Gegenstände einer solchen Vereinbarung sind regelmäßig:

- Pflicht zur Vornahme verfahrensrechtlicher Handlungen des rechtlichen Eigentümers auf Anweisung des wirtschaftlichen Eigentümers, wie z.B. die Geltendmachung von Unterlassungsansprüchen, Verteidigung der Marke in Löschungsverfahren oder die Zahlung von Gebühren zur Erneuerung bzw. Verlängerung des Markenrechts bei der betreffenden Behörde.
- Verbot der Übertragung, Lizenzierung oder anderweitigen Belastung der Marke.
- Regelung eines jederzeitigen Anspruchs auf Übertragung des Markenrechts, auf Verlangen des wirtschaftlichen Eigentümers.

⁹⁷ Zu den möglichen Ursachen für ein unbewusstes Auseinanderfallen siehe insbesondere Kapitel I. 1. c. cc.

- Kostentragungspflicht des wirtschaftlichen Eigentümers für die oben genannten Handlungen sowie Vereinbarung einer angemessenen Vergütung.
- Ggf. Schadensersatzansprüche des wirtschaftlichen Eigentümers bei Zuwiderhandlungen gegen die Bestimmungen des Vertrages.

Zu beachten ist insoweit, dass sich auch ohne eine solche Vereinbarung der rechtliche Eigentümer des Markenrechts gegenüber dem wirtschaftlichen Eigentümer schadensersatzpflichtig machen kann, wenn dieser ohne Zustimmung des wirtschaftlichen Eigentümers über das Markenrecht verfügt.

bbb. Isolierter Verkauf der Marke und Verkauf einer Marke im Paket

Die Reinform der Übertragung der Marke ist ihr isolierter Verkauf. Hierbei werden dem Käufer die wirtschaftliche und ggf. auch die rechtliche Eigentümerschaft an einer Marke bzw. einem Markenportfolio übertragen. Folgende Abbildung veranschaulicht den isolierten Verkauf.

Abbildung 11: Isolierter Verkauf der Marke



Beim Verkauf einer Marke als Teil eines Pakets wird nicht nur das Eigentum an der Marke bzw. einem Markenportfolio übertragen, sondern gleichermaßen andere materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z.B. Produktionsmaschinen und Vertriebsrechte. Zudem kann es zur Übertragung von Funktionen, Risiken und Geschäftschancen kommen. Folgende Abbildung veranschaulicht die Transaktion.

Abbildung 12: Verkauf als Teil eines Pakets



Eine typische Funktion mit ihren Risiken, die mit Marken verbunden ist, ist das Marketing mit seinen verschiedenen Säulen oder Teilfunktionen: Die Kommunikationspolitik einschließlich der Werbung, der Preispolitik oder Konditionenpolitik, der Distributionspolitik und der Produktpolitik.⁹⁸

⁹⁸ Vgl. *Meffert*, Marketing: Grundlagen der Absatzpolitik, 7. Aufl. 1989, 115 f.

Für die Praxis stellt sich hier die entscheidende Frage: Was ist die „Marke“? Die Antwort ist Grundlage für die Abgrenzung der Kosten, die in eine mögliche Bewertung eingehen: Welche Kosten sind der Marke zuzurechnen und welche Kosten sind allgemeiner Marketingaufwand, aber eben nicht Marken-IP-generierend? Mit Blick auf die Ausführungen in Kapitel I. 1. ist die Marke zunächst über die rechtliche Dimension abzugrenzen und die Vorstellungen, die sie auslöst. In Anlehnung an *Repenn*⁹⁹ sind der Marke dann nur die Kosten für die Planung einschließlich Entwurf, Entwicklung und Recherche der Anmeldung und der Erhaltung zuzurechnen. Für die Praxis sind dies beispielsweise Kosten für die Entwicklung des Markenlogos, z.B. für Werbeagenturen, sowie Schutzgebühren verbunden mit Kosten für juristische Beratung. Ausdrücklich grenzt *Repenn* darüber hinausgehende Aufwendungen wie Werbungskosten von den eigentlichen Kosten, die den Grundwert einer Marke beeinflussen, ab. *Domizlaff* warnt in seinem 1937 erstmals veröffentlichtem „Grundgesetz der Markenbildung“ gar davor, dass übermäßige Werbung einer Marke schaden könnte, und betont stärker die Qualität der Ware, die sich durchsetzen solle, um eine nachhaltige Markenware zu schaffen.¹⁰⁰ *Meffert* und *Burmann*¹⁰¹ fassen das Markenkonzept hingegen weiter und definieren es als Vorstellungsbild im Kopf des Konsumenten, das die Kaufentscheidung beeinflusst. Nur was auch einen höheren Umsatz bringt, so könnte man vereinfachen, kann als Marke gefasst werden. Diese verhaltenswissenschaftliche Definition der Marke ordnet mithin auch die über einen längeren Zeitraum laufenden Marketingmaßnahmen der Markenbildung zu, weil diese Maßnahmen eben die Vorstellung über eine Marke beeinflussen. Wie die Ausführungen zeigen, ist die Abgrenzung der Kosten, die der Marke zuzurechnen sind, subjektiv und fallweise zu prüfen. Daher ist dabei immer auch das Markenverständnis in dem Unternehmen zu überprüfen und in der Funktionsanalyse zu beschreiben, welchen Einfluss Marketing auf die Markenbildung hat. Folgende Tabelle kann eine erste Anwendungshilfe bieten.

⁹⁹ Vgl. *Repenn*, Handbuch der Markenbewertung und -verwertung, 2. Aufl. 1998, 42 ff.

¹⁰⁰ Vgl. *Domizlaff*, Grundgesetze der natürlichen Markenbildung, 7. Aufl. 1994, 719.

¹⁰¹ Vgl. *Meffert/Burmann*, Marketing: Grundlagen marktorientierter Unternehmensführung. Konzepte – Instrumente – Praxisbeispiele, 2000, 170.

Tabelle 3: Abgrenzung von Kosten als Teil der Markenbildung

Position	Enges Markenkonzept	Weites Markenkonzept
Registrierungskosten	Teil der Markenbildung	Teil der Markenbildung
Kosten der Entwicklung Logo und Schriftzug	Teil der Markenbildung	Teil der Markenbildung
Imagebildung durch TV-Spots, Internet	Nicht Teil der Markenbildung	Teil der Markenbildung
Messebesuche	Nicht Teil der Markenbildung	Teil der Markenbildung
Weitere PR und Kommunikation	Nicht Teil der Markenbildung	Teil der Markenbildung

ccc. Ermittlung des Verrechnungspreises

Wenn es zu einem Verkauf kommt, ist zunächst zu fragen, ob ein isolierter Verkauf vorliegt oder ein Verkauf im Paket. Bei einem isolierten Verkauf sind die entsprechenden Regeln zur Einzelbewertung (vgl. Abschnitt I. 2.) einschlägig.¹⁰² Sofern eine Marke im Paket mit weiteren Funktionen und Risiken sowie Geschäftschancen übertragen wird, ist zu prüfen, ob eine Funk-

¹⁰² In diesem Kontext ist zu beachten, dass der Gesetzgeber regelmäßig Sachverhalte im Zeitfenster von fünf Jahren für die Beurteilung, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt, zusammenfasst (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 3 FVerIV). Damit ist möglich, dass eine Konstruktion, die bei isolierter Betrachtung der einzelnen Vorgänge nicht zur Annahme einer Funktionsverlagerung führt, in Summe den Tatbestand der Funktionsverlagerung erfüllt. Ein Beispiel kann ein Unternehmen sein, das sich zunächst für die isolierte Übertragung der Marke entscheidet und zwei Jahre später die Marketingfunktion verlagert. Kommt es hierbei zu einer unbeabsichtigten Funktionsverlagerung, hat der Gesetzgeber die Regelvermutung aufgestellt, dass die Wirtschaftsgüter nicht übertragen, sondern überlassen wurden. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass aus dem Verhalten der Parteien, z.B. einem Kaufvertrag, nicht zwingend von einer Übertragung ausgegangen werden muss. Die Regelvermutung hat für den Steuerpflichtigen den Vorteil, dass es nicht zu einer Einmalbesteuerung des Transferpakets kommt, sondern sich das Transferpaket, und so die damit verbundene Steuerbelastung, über mehrere Besteuerungsperioden verteilt.

tionsverlagerung vorliegt – ob also neben der Marke wesentliche Risiken, Chancen und Funktionen übertragen werden.¹⁰³ Wenn eine Funktionsverlagerung vorliegt, hat stets eine Bewertung der übertragenen Wirtschaftsgüter und Funktionen nach den Grundsätzen des § 1 Abs. 3 AStG zu erfolgen, und zwar wie folgt:

- Liegen **vergleichbare Transaktionen** vor und ist deren Preis bekannt, können diese Preise als Maßstab genommen werden.¹⁰⁴ Für sehr individuelle Marken in Kombination mit Marketing- oder Vertriebsfunktion dürfte dies regelmäßig nicht der Fall sein.
- Sofern glaubhaft gemacht wird, dass ein **wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut** als Teil des Pakets übertragen wird und dies genau benannt werden kann, sind Einzelbewertungen zulässig (sog. Dritte Escape-Klausel¹⁰⁵). Für Marken ist es sinnvoll, die Anwendbarkeit der Escape-Klausel zu prüfen, insbesondere bei sehr werthaltigen und prägenden Marken.
- Sofern keine vergleichbaren Fremdvergleichswerte vorliegen und keine Escape-Klausel anzuwenden ist, verweist der Gesetzgeber auf den sog. **hypothetischen Fremdvergleich**. Dieser besagt, dass aus Käufer- und Verkäufersicht eine mindeste Zahlungsforderung bzw. eine maximale Zahlungsbereitschaft abgeleitet werden muss. Der letztlich anzusetzende Preis liegt dann innerhalb dieser Bandbreite. Bezüglich der Ermittlung von Mindest- und Maximumpreis verweisen wir auf Abschnitt I. 2. sowie tiefgehende Literatur wie *Renz* und *Wilmanns*.¹⁰⁶

ddd. Problemstellung: Verdeckter Ratenkauf als unbeabsichtigte Übertragung bei einer Nutzungsüberlassung

Neben dem isolierten Verkauf einer Marke oder dem Verkauf einer Marke im Paket – beiden darf eine gewisse Absicht unterstellt werden – kann es auch unbeabsichtigt zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums kommen. Dies ist beim verdeckten Ratenkauf der Fall, der sich als steuerliche Würdigung aus einer geplanten Nutzungsüberlassung, z.B. einer Lizenzierung oder einem Leasing, ergeben kann. Rechtsfolge eines verdeck-

¹⁰³ Vgl. § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG für den Begriff der „Funktionsverlagerung“.

¹⁰⁴ Vgl. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG.

¹⁰⁵ Vgl. § 1 Abs. 3 S. 10 AStG.

¹⁰⁶ Vgl. *Wilmanns/Renz*, Internationale Verrechnungspreise: Handbuch für Praktiker, 2013.

ten Ratenkaufs sind die Aktivierung und Abschreibung beim Leasing- bzw. Lizenznehmer und mithin die sofort ertragswirksame Veräußerung durch den Leasing- bzw. Lizenzgeber.

Ein verdeckter Ratenkauf kann für Zwecke der Besteuerung durch die Finanzverwaltung unterstellt werden, wenn z.B. eine Lizenzierung dazu führt, dass der rechtliche Eigentümer für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von der Nutzung des Wirtschaftsguts ausgeschlossen wird. Das FG Münster hat jüngst diesbezüglich entschieden, dass die Gewährung eines exklusiven und unbeschränkten Patentrechts über die gesamte Patentlaufzeit ohne die Vereinbarung von ordentlichen Kündigungsrechten oder einer Rückfallklausel zu einer Behandlung als Rechtskauf führen kann (vgl. Kapitel I. 1. c. ee.). Es ist davon auszugehen, dass diese Grundsätze auch auf Markenleasing anwendbar sind, sodass sowohl bei der Lizenzierung als auch beim Leasing die Gefahr der Umklassifizierung in einen Kauf besteht.

Die Gefahr eines verdeckten Ratenkaufs ist sicherlich bei Patenten und mithin Technologien größer als bei Marken, weil Marken oftmals keine begrenzte gewöhnliche Nutzungsdauer innewohnt (vgl. auch Kap. I. 2. zur Laufzeit von Marken). Gleichwohl kann es aber beispielsweise bei zeitlich begrenzten Aktionsmarken, z.B. im Zusammenhang mit einer Fußball-WM oder einer Olympiade, zu verdeckten Ratenkäufen kommen. Vertragliche Regelungen unter Gewährung einer nicht-exklusiven Lizenz sowie einer Laufzeit unterhalb der Nutzungsdauer können hilfreich sein, um einen verdeckten Ratenkauf zu vermeiden.

bb. Nutzungsüberlassung

Anders als beim Kauf, bei dem das Eigentum an der Marke übertragen wird (siehe oben), wird bei einer Nutzungsüberlassung unterhalb der Schwelle der Übertragung nur ein Nutzungsrecht an einer Marke und ggf. weiteren immateriellen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit der Markennutzung überlassen. Dem wirtschaftlichen Eigentümer der Marke fließt dafür i.d.R. ein Nutzungsentgelt zu. Der folgende Abschnitt stellt die Lizenzierung, das Leasing und das Franchising als drei mögliche Formen der Nutzungsüberlassung von Marken vor.

aaa. Grundausprägungen

Zur leichteren Einordnung sei eine knappe Abgrenzung gegeben: Während die Lizenz sich begrifflich nur auf Schutzrechte und weitere immaterielle

Güter beschränkt, ist der Begriff des Leasings weiter gefasst und gleichermaßen auf materielle und immaterielle Vermögensgegenstände anwendbar. Die Sonderform des Franchisings stellt eine Kombination aus der Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern und der Erbringung von weiteren Dienstleistungen, wie z.B. Logistik, Beschaffung oder Marketing, mit dem Ziel dar, ein gesamtes Geschäftskonzept zu nutzen. Franchising ist damit umfassender als die Lizenzierung, weil es über die reine Nutzungsüberlassung des immateriellen Wirtschaftsgutes hinausgeht.

Lizenzierung

Das Recht an einer Marke, das durch Eintragung begründet ist, kann einem anderen Konzernunternehmen zur Nutzung überlassen werden. In der Regel erfolgt hierfür die Belastung einer Lizenzgebühr. Folgende Abbildung veranschaulicht die Lizenzierung.

Abbildung 13: Lizenzierung



Den beteiligten Unternehmen wird ein relativ großer Gestaltungsspielraum in der Ausgestaltung des Lizenzmodells eingeräumt. Folgende Parameter sollten in der Praxis diskutiert werden und bieten gleichermaßen Gestaltungspotential:

- Dauer der Lizenz.
- Art und Form, in der die Marke benutzt werden darf (z.B. bestimmte Schriftbilder, ausschließliche Anbringung an bestimmten Orten auf dem Produkt, Benutzung nur für bestimmte Produkte).
- Gegenständliche Reichweite im Sinne des Umfangs des Lizenzgegenstandes: Wurde z.B. nur eine Marke lizenziert oder ein Markenportfolio? Wurden weitere Vertriebsrechte eingeräumt?
- Gebiet, für das die Lizenz greift, wie z.B. Deutschland, Europa, Länder der EU, UK oder nur England usw.
- Verpflichtungen des Lizenznehmers mit Blick auf die Qualität der Waren und Dienstleistungen, die mit der Marke in Verkehr gebracht werden.
- Ausschließliche bzw. synonym exklusive oder nicht ausschließliche bzw. synonym einfache oder nicht exklusive Lizenz, z.B. in Bezug auf eine Region.

- Bemessung der Lizenzgebühren: Denkbar sind z.B. umsatz- oder absatzabhängige Lizenzen, ggf. mit einem Mindestbetrag. Alternativ kann eine einmalige Pauschallizenzgebühr vereinbart werden. Mischformen der beiden Grundausrprägungen sind denkbar.

Leasing

Im Gegensatz zur Lizenz beschränkt sich das Leasing nicht auf immaterielle Vermögensgegenstände. Leasing ist vielmehr die Überlassung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern aufgrund von miet- bzw. pachtvertragsähnlichen Vereinbarungen.¹⁰⁷ Mithin können auch immaterielle Vermögensgegenstände wie Marken geleast werden,¹⁰⁸ wie auch *Reitzle*¹⁰⁹ in ihrer Untersuchung „Markenleasing“ darstellt. Der maßgebliche Unterschied zur Lizenzierung ist, dass beim Leasing ergänzend zur Nutzungsüberlassung Finanzierungsaspekte in die Bepreisung einbezogen werden. Betriebswirtschaftlich wird zwischen Operating- und Finanzierungs-Leasing unterschieden.

Operating-Leasing

Beim Operating-Leasing hat der Leasingvertrag nur eine kurze Laufzeit, der jederzeit gekündigt werden kann. Hier steht nicht die Finanzierung des Leasinggegenstandes im Mittelpunkt. Der Leasinggeber strebt nicht die Amortisation des Anschaffungs- oder Herstellungsaufwandes mit einem einmaligen Leasing an, sondern vielmehr durch mehrfaches Überlassen des Leasinggegenstandes an verschiedene Leasingnehmer.¹¹⁰ Insbesondere die kurzfristige Überlassung sowie das Leasen an verschiedene Leasingnehmer im Zeitablauf dürften bei einer Marke weniger relevant sein. Sollte es dennoch für eine Marke oder ein Markenportfolio gewählt werden, entspricht es wirtschaftlich einer Lizenzierung über einen kurzen Zeitraum. In der Praxis ist das Operating-Leasing von Marken kaum zu finden.

¹⁰⁷ Vgl. *Waldmann/Müller*, Preise und Preisprüfungen bei öffentlichen Aufträgen, 8. Aufl. 2010, 9.

¹⁰⁸ Vgl. *Reitzle*, Markenleasing: Theoretische Fundierung und praxisorientierte Evaluation der Möglichkeiten und Grenzen, 2010.

¹⁰⁹ Vgl. *Fezer*, Markenrecht, 4. Aufl. 2009, § 27, Rn. 77.

¹¹⁰ Vgl. *BaFin*, Merkblatt – Hinweise zum Tatbestand des Finanzierungsleasings, 2009.

Finanzierungs-Leasing

Im Gegensatz zum Operating-Leasing, was eine Art Miete darstellt, steht beim Finanzierungs-Leasing die Finanzierung der Anschaffungs- bzw. Herstellkosten sowie aller Nebenkosten und Zinskosten im Fokus. Beim Finanzierungs-Leasing wird ein Vertrag über eine festgelegte Grundmietzeit geschlossen, der beidseitig nicht kündbar ist. Unterschieden wird, ob in der Grundmietzeit mindestens die Gesamtkosten des Leasinggebers gedeckt werden können (Vollamortisation¹¹¹) oder nur ein Teil des Gesamtkosten (Teilamortisation¹¹²). Zudem ist zwischen Mobilien und Immobilien zu unterscheiden. Die Literatur geht davon aus, dass Marken Mobilien sind und mithin die entsprechenden BMF-Schreiben zu Voll- und Teilamortisation einschlägig sind.¹¹³ In der weiteren Ausgestaltung ist zu unterscheiden, ob der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit eine Kauf- oder Verlängerungsoption hat oder nicht. In der Sonderform des Spezial-Leasings wird der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten. Denkbar wäre hier z.B. eine Marke, die für eine spezifische Region anwendbar ist, etwa bedingt durch eine sprachliche Barriere in Form des Aufgreifens eines lokalen Dialekts. Die folgende Abbildung veranschaulicht das Leasing.

Abbildung 14: Finanzierungs-Leasing



Durch die feste Grundmietzeit beim Leasing wird ein Teil oder bei der Vollamortisation das gesamte Investitionsrisiko an den Leasingnehmer übertragen. Lediglich das Kreditausfallrisiko verbleibt beim Leasinggeber. Weil die Bedeutung des Finanzierungs-Leasings steigt und ferner der Leasinggeber eine nicht unmaßgebliche Finanzierungsfunktion ausübt, sind seit 2009 die Vorgaben der BaFin zu berücksichtigen. Gegebenenfalls ist ein Erlaubnis-

¹¹¹ Vgl. BMF v. 19.4.1971 – Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter, BStBl. I 1971, 264.

¹¹² Vgl. ebda.

¹¹³ Vgl. Reitzle, Markenleasing: Theoretische Fundierung und praxisorientierte Evaluation der Möglichkeiten und Grenzen, 2010, 170 ff.

trag zu stellen, sofern regelmäßig und als Teil des Geschäftsmodells Finanzierungs-Leasing durchgeführt wird.¹¹⁴ Beim Finanzierungs-Leasing ist darauf zu achten, dass die vertraglichen Regelungen und die hiermit verbundenen einzelvertraglichen Implikationen nicht zu einem verdeckten Ratenkauf führen.

Sale-and-Lease-Back als Sonderform

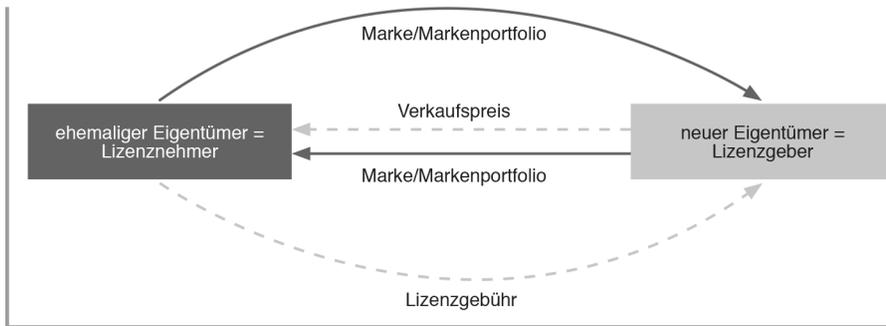
Ein Beitrag in der *Brand eins* stellt schon 2009 Sale-and-Lease-Back als eine innovative Art zur Finanzierung von Unternehmen dar. In dem Beitrag geht es um die Marke „Closed“, die das Hamburger Modeunternehmen an die HSH-Bank für 5 Mio. Euro verkauft und rüchlizenziert hat. Nach acht Jahren, so der Artikel, solle das Recht an der Marke wieder auf die „Closed“ zurückfallen. Dadurch konnte die Gesellschaft eine Finanzierung ermöglichen.¹¹⁵ Auch der medial diskutierte Dolce & Gabbana-Fall baut auf dem Sale-and-Lease-Back auf: Die italienischen Modemacher hatten ihre Markenrechte an eine luxemburgische Gesellschaft verkauft und rüchlizenziert. Grundsätzlich verkauft der Eigentümer die Marke an eine andere Gesellschaft und lizenziert bzw. least sie über ein Finanzierungs-Leasing zurück. Die folgende Abbildung veranschaulicht das Sale-and-Lease-Back-Verfahren.¹¹⁶ Bei Sale-and-Lease-Back-Transaktionen ist regelmäßig zu überprüfen und bei der Bewertung zu berücksichtigen, ob dieselben Markenausprägungen Gegenstand der vertraglichen Vereinbarung sind. So ist denkbar, dass eine Marke an eine zentrale IP-Gesellschaft verkauft wird, aber bei der Rücklizenziierung ein nicht-exklusives Recht an einem Paket an Marken einschließlich der zuvor verkauften Marke genutzt werden kann. Insbesondere weil man bei IP-Gesellschaften oftmals allen einbringenden Unternehmen bzw. Verkäufern des immateriellen Vermögens über eine Rücklizenz Zugriff auf ein Portfolio gewähren möchte, werden die Lizenzverträge nicht-exklusiv vereinbart.

¹¹⁴ Vgl. *BaFin*, Merkblatt – Hinweise zum Tatbestand des Finanzierungsleasings, 2009.

¹¹⁵ Vgl. *Friemel*, *Brand eins* 2009, 98–101.

¹¹⁶ Die steuerliche Würdigung auf Seiten von Käufer bzw. Lizenzgeber und Verkäufer bzw. Lizenznehmer wird in diesem Beitrag nicht dargestellt. Gleichmaßen wird nicht auf Möglichkeiten eingegangen, den Verkauf als eine Einlage in eine neu gegründete Gesellschaft darzustellen, um so weitere steuerliche Vorteile zu ermöglichen.

Abbildung 15: Sale-and-Lease-Back



Franchise

Möchte ein Unternehmen nicht nur eine Marke nutzen, sondern gleichermaßen ein ganzes Geschäftskonzept verbunden mit weiteren Dienstleistungen wie Einkauf, Logistik und Vertriebsstruktur, kann Franchising in Betracht kommen. Nach Definition des Deutschen Franchise-Verbandes charakterisiert sich Franchising dadurch, dass der Franchisegeber ein unternehmerisches Gesamtkonzept entwickelt, das von seinen Franchisenehmern selbstständig an ihrem Standort bzw. Gebiet umgesetzt wird. Der Franchisenehmer ist ein rechtlich selbstständiger und eigenverantwortlich operierender Unternehmer. Als Gegenleistungen kommt es zur Zahlung einer zunächst fixen Eintrittsgebühr und anschließend einer umsatzabhängigen Franchisegebühr.¹¹⁷ Folgende Abbildung veranschaulicht das Franchise-Konzept.

Abbildung 16: Franchise



Zu beachten ist bei der Ausgestaltung des Franchise-Konzepts, welche Entscheidungsmöglichkeiten der Franchisenehmer haben soll und wie umfangreich er Risiken zu verantworten hat. Dies ist zum einen ein Eingriff in die betriebswirtschaftlichen Möglichkeiten und motivationalen Aspekte. Zum anderen wird hierdurch auch maßgeblich das für Zwecke der Verrechnungspreisbildung notwendige Funktions- und Risikoprofil beeinflusst. So könnte eine Finanzverwaltung in Frage stellen, ob ein Franchisenehmer wirklich

¹¹⁷ Vgl. *Deutscher Franchise Verband e.V.*, 2014.

noch wesentliche eigene Entscheidungen treffen kann oder ggf. nur Risiken trägt. Wenn dem nicht so ist, ergibt sich schnell die Diskussion, ob der Franchisenehmer als Routine- oder Mittelunternehmer zu klassifizieren und entsprechend mit einer geringen, aber stabilen Marge zu vergüten ist.

bbb. Fremdüblicher Verrechnungspreis

Funktions- und Risikoanalyse als Ausgangspunkt

Für die Modelle der Nutzungsüberlassung ist ein Nutzungsentgelt in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen. Hierbei ist die Funktions- und Risikoanalyse von der Markenentwicklung und -nutzung zu berücksichtigen. Sie stellt die maßgebliche Frage, welchen Beitrag der Nutzungsgeber (z.B. Lizenzgeber) zur Markenentwicklung geleistet hat und was erst durch Vertriebsaktivitäten des Nutzungsnehmers (z.B. Lizenznehmer) entstanden ist. Sie berücksichtigt ferner die wesentliche Frage, wer die maßgeblichen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Marke getroffen hat und wer entsprechende Risiken, bedingt durch die Kostenübernahme, trägt. Letztlich beschreibt sie die Bedeutung der Marke für das Geschäftsmodell.

Auswahl der Methoden in Abhängigkeit von der Funktions- und Risikoanalyse

Als Ergebnis dieser Analyse sind eine oder mehrere Verrechnungsmethoden als Ermittlungs- und Verprobungsgrundlage zu selektieren. Das Ergebnis der Funktions- und Risikoanalyse und folglich der Berechnungsmethodik kann auch eine Flexibilisierung der Margen in Abhängigkeit von den wirtschaftlichen Umständen bedeuten. Kombinationen von Methoden sind denkbar. Grundsätzlich kommen zur Ermittlung des Nutzungsentgelts die folgenden Methoden in Betracht:¹¹⁸ Die Preisvergleichsmethode, die Gewinnaufteilungsmethode und die Kostenaufschlagsmethode, aber auch die TNMM.

¹¹⁸ Eine umfangreiche Darstellung der Verrechnungsmethoden findet sich bei *Dawid/Dorner*, Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis, 2013 oder *Renz/Wilmanns*, Internationale Verrechnungspreise: Handbuch für Praktiker, 2013.

Methoden

Preisvergleichsmethode: Bei der Preisvergleichsmethode¹¹⁹ werden vergleichbare Transaktionen außerhalb des Unternehmens (externer Preisvergleich) oder aber zwischen einem Konzernunternehmen und einem fremden Dritten (innerer Preisvergleich) als Referenzwerte für die konzerninterne Preisermittlung berücksichtigt. Die Finanzverwaltung fordert eine hohe Vergleichbarkeit der Transaktionen. In der Praxis wird die Preisvergleichsmethode oft auf Lizenzen angewendet sowie auf den Teil der Franchise-Gebühr, der auf die Schutzrechte wie die Marke entfällt. Mit Blick auf die Vergleichbarkeit sind Kriterien wie Lizenzgegenstand, Exklusivität, Region, Laufzeit, Bezugsbasis (Absatz oder Umsatz) und weitere Vertragsbedingung zu berücksichtigen. Als Möglichkeiten zur Identifikation von vergleichbaren Transaktionen werden regelmäßig die folgenden Quellen verwendet:

- **Literatursuche:** In der Kommentarliteratur¹²⁰ werden Tabellen mit vergleichbaren Lizenzsätzen für verschiedene Industrien für Marken dargestellt. Der Vorteil dieser Literatursuchen ist die schnelle Verfügbarkeit. Allerdings erlauben sie oftmals keine genaue Analyse der Vergleichbarkeitskriterien.¹²¹
- **Vertragssuchen im Internet:** In letzter Zeit werden immer häufiger Google-Suchen zu vergleichbaren Verträgen durchgeführt. Hierbei ist es empfehlenswert, den Suchprozess genau zu beschreiben, insbesondere, weil diese Methode bei der Finanzverwaltung noch nicht etabliert ist.
- **Lizenzdatenbankstudien:** Deutlich bewährter sind Lizenzdatenbankstudien, in den nach vorgegeben Kriterien vergleichbare Verträge identifiziert und Lizenzbandbreiten abgeleitet werden. Hierzu finden sich weitere Ausführungen in Kapitel I. 2.

Überdies bieten Gerichtsurteile eine Indikation. Wie aber Nestler (2015) anmerkt, liegt hier oft ein Zirkelschluss vor: Gerichte verweisen auf die Kommentare und die Kommentare auf die Gerichte.

¹¹⁹ Vgl. BMF v. 23.2.1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1983, 218; 2.2.1.

¹²⁰ Vgl. *Roeder*, Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter, in *Kroppen* (Hrsg.), *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, 19. Aufl. 2014.

¹²¹ Vgl. zur Diskussion von Lizenzstudien auch Kap. I. 2. a.

Gewinnaufteilungsmethode: Die Gewinnaufteilungsmethode¹²² fragt, welcher Anteil am Gewinn den an der Transaktion beteiligten Unternehmen zuzuordnen ist. In der Praxis wird die Gewinnaufteilungsmethode analog zu der Preisvergleichsmethode häufig auf Lizenzen, das Operating-Leasing sowie den Teil der Franchise-Gebühr, die auf die Schutzrechte wie die Marke entfällt, angewendet. Die Gewinnaufteilungsmethode geht von dem gesamten Gewinn aus, der sich aus einer Transaktion ergibt, die mit der Marke verbunden ist. Der Lizenzsatz bzw. der Preis für die Nutzung des Schutzrechts beim Franchising werden hierbei indirekt ermittelt. Zunächst wird gefragt, welche Gesellschaft welchen Anteil am Gewinn erhalten soll. Im nächsten Schritt werden Gewinnerwartungen und die Lizenzbasis bestimmt. Basierend auf der beabsichtigten Gewinnaufteilung, der Gewinnerwartung und der Lizenzbasis (z.B. der Umsatz) lässt sich ein Gewinn ableiten.

Beispiel: Angenommen, für den Vertrieb von Limonaden mit einem Markenzeichen wird ein Gewinn von 100 erwartet. Der Gewinn fällt zunächst bei der Vertriebsgesellschaft an. Ferner wird eine Umsatzerwartung von 1000 angenommen und eine Gewinnaufteilung von 50/50 unterstellt. Dann sollte ein Lizenzsatz von 5 % des Umsatzes vereinbart werden.

Zur Verprobung der Gewinnaufteilung kommen in der Praxis oft Daumenregeln wie die Knoppe-Formel im deutschen oder die sog. Goldscheider-Rule im angelsächsischen Sprachraum zur Anwendung. Demnach sollte der Lizenzgeber 25 % bis 33 % des Gewinns vor Lizenzzahlung erhalten. Diese Daumenregeln werden in der Praxis häufig angewendet, aber auch gleichermaßen kritisiert, da sie zu sehr vereinfachen und insbesondere industriespezifische Besonderheiten nicht abbilden. Sie eignen sich daher nur als Verprobungsinstrument.¹²³ Eine genauere Methode ist die Mikrofundierung des Aufteilungsschlüssels, z.B. nach dem Einsatz von Ressourcen durch Lizenznehmer und Lizenzgeber.

Die Gewinnaufteilungsmethode kann auch angewendet werden, um eine fixe Eintrittsgebühr in ein Franchise-System zu ermitteln. Denkbar ist z.B., dass eine einmalige Zahlung über die geplante Laufzeit des Franchise-Modells aufgeteilt wird und mithin der Gewinn vor Zahlung der jährlichen Franchise-Gebühr sinkt.

¹²² Vgl. BMF v. 23.2.1983 – Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1983, 218, 2.2.1.

¹²³ Vgl. *Goldscheider et al.*, Les Nouvelles 2002, 123 ff.

Kostenaufschlagsmethode: Nach der Kostenaufschlagsmethode¹²⁴ ergibt sich das Nutzungsentgelt über die Höhe der Kosten beim Nutzungsüberlasser. Hierbei werden z.B. die Entwicklungskosten mit einem marktüblichen Aufschlag unter Berücksichtigung von Diskonteffekten in eine Lizenz umgerechnet. Angenommen, die Entwicklungskosten betragen 100 und der Aufschlag soll 5 % betragen, dann müsste der Barwert der Lizenzzahlungen bei erwarteten Umsätzen bei gegebener Laufzeit dem Betrag von 105 entsprechen. Zur Ermittlung des Diskontsatzes sei auf Kapitel I. 3. verwiesen. Weil die Kostenaufschlagsmethode i.d.R. in Abhängigkeit der Höhe des Kostenaufschlag nur eine Routinevergütung einpreist, nicht aber dem besonders werthaltigen Charakter der Marke Rechnung trägt, wird der so ermittelte Lizenzsatz regelmäßig nur als Untergrenze verstanden.

Gleichwohl sollte eine kostenbasierte Betrachtung dem Grunde nach nicht vorschnell abgelehnt werden. Die Vorstellung, dass die Kosten in keinem Zusammenhang zum Wert von IP stehen – hier der Marke –, mag für besonders innovative und bahnbrechende Erfindungen sowie tradierte Marken zutreffen. In der Praxis ist indes der Prozess der Markenpositionierung bzw. der Markenführung langwierig und mithin kostenintensiv und nicht Ergebnis einer „schnellen Idee“. Er umfasst nach Baumgarth (2013, 114 ff.) die vier Prozessstufen: Erstens die Analyse mit Festlegung der Markenstrategie und der Abgrenzung von anderen Marken, zweitens die Positionskonzeptionierung, drittens die Positionierungsumsetzung mit Festlegung der Markenelemente sowie die konkrete Umsetzung, z.B. durch Werbung, und viertens die Kontrolle. Es darf eine Korrelation vermutet werden zwischen Kosten und Erfolg der Markenführung. Dieser Gedanke knüpft an das weite Markenverständnis (siehe Kapitel I. 4. a. aa. bbb.) an und versteht die Marke als Vorstellungsbild im Kopf der Konsumenten.

Konsequenterweise müsste dann bei der Ermittlung der Lizenz der Höhe nach die Kostenbasis weiter gefasst sein und *ceteris paribus* die Lizenz höher ausfallen. Weiter gefasst meint hier sowohl die Berücksichtigung einzelner Kostenpositionen der Vorstellungsbildung (vgl. Kapitel I. 4. a. aa. bbb.) als auch die Kosten der Markenführung im Zeitverlauf nach Einführung der Marke. Bei der Frage nach einem angemessenen Kostenaufschlag könnten angemessene Verzinsungen des eingesetzten Kapitals berücksichtigt werden, wobei der Zinssatz abhängig von der Erfolgswahrscheinlichkeit des Markenerfolgs ermittelt werden könnte. Der Zinssatz ließe sich dann über die Aus-

¹²⁴ Vgl. BMF v. 23.2.1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1983, 218; 2.2.4.

fallwahrscheinlichkeit einer spezifischen Ratingklasse und den damit verbundenen Zinssatz ermitteln.

Um dem Gedanken Rechnung zu tragen, dass eine einmal etablierte Marke ab einem gewissen Zustand tradiert ist und der Wert dann durch die Kosten nicht mehr hinreichend abgebildet sein dürfte, könnte der Zeitraum zur Ermittlung der Barwertäquivalenz der Lizenzströme mit den Entwicklungskosten begrenzt werden. Nach Ablauf des Zeitraums wäre dann der ermittelte oder ein abschmelzender Lizenzsatz anzuwenden. Dieser Zeitpunkt würde dann ökonomisch den Übergang von einer kostenbasierten Lizenz hin zu einer von den Kosten unabhängigen Lizenz markieren – den Übergang zu einer tradierten Marke. Dies begegnete auch dem Einwand, dass die abnehmenden Grenzkosten der Markenführung nicht mehr im Verhältnis zum Gewinnpotential stehen, wodurch eine reine Kostenbetrachtung das Gewinnpotential in der Tendenz unterschätzt.

Die Ausführungen zeigen, dass es elementar ist, die Markenführung verbunden mit ihren Phasen sowie den Charakter der Marke zu verstehen und mit hin in der Funktions- und Risikobeschreibung abzubilden. Dies umfasst auch die Fragen nach Erfolgswahrscheinlichkeiten der Markenpositionierung, Laufzeit der Marke und der Abgrenzung, ab wann und unter welchen Bedingungen die Marke als tradierte Marke zu verstehen ist, z.B. ermittelt über die Instrumentvariable „Bekanntheit“.

Hinlänglicher sollte die Akzeptanz der Kostenaufschlagsmethode beim Finanzierungs-Leasing sein: Hier wird die Leasing-Gebühr genau so berechnet, dass der mit der Markenentwicklung verbundene Aufwand ggf. mit einem Gewinnelement sowie die Finanzierungskosten gedeckt werden. Inwiefern dies durch die Finanzverwaltung nachvollzogen wird, bleibt abzuwarten, da in der Praxis erst wenige Marken über Finanzierungs-Leasing übertragen werden.

TNMM: Die Analyse der Verrechnung der Marke über eine TNMM als gewinnbasierte Methoden kann bei Vertriebsgesellschaften geboten sein. Wenn z.B. festgestellt wird, dass Routinevertriebsgesellschaften ohne Marke eine spezifische Gewinnbandbreite erzielen und Routinegesellschaften mit Marke eine höhere Bandbreite, kann die Differenz zwischen den Routinebandbreiten als Markenpremium identifiziert werden.

Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass der Wert von der Verwertbarkeit abhängt. Ähnlich argumentiert auch Nestler (2015), die auf typisches Vorgehen von Schiedsstellen zur Ermittlung des Wertes von Arbeitnehmererfin-

dungen eingeht. Schiedsstellen würden die Verwertbarkeit regelmäßig bei der Ermittlung der Ansprüche von Arbeitnehmern berücksichtigen.

Ferner kann gefragt werden, ob die Margen von Marketingagenturen, die Elemente der Markenführung als wesentlichen Gegenstand in ihrem Portfolio anbieten, eine Indikation für die Höhe der Nutzungsgebühr bieten.

ccc. Sonderfall Lizenzierung einer mit dem Konzernnamen identischen Marke

Eine Lizenzierung des Konzernnamens an verbundene Unternehmen scheidet grundsätzlich aus, wenn der Konzernname zumindest nicht zugleich als Marke geschützt ist. Ist er jedoch als Marke geschützt, kann eine Lizenzierung der Marke unter Berücksichtigung des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatzes geboten sein.

ddd. Weitere steuerliche Aspekte bei der Nutzungsüberlassung

Quellensteuer

Die von deutschen Unternehmen an ausländische Lizenzgeber zu zahlenden Lizenzgebühren unterliegen im Jahr 2015 einer Quellensteuer von 15 %, ¹²⁵ vorbehaltlich abweichender Regelung in Doppelbesteuerungsabkommen. Soweit Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, kann das Recht zum Abzug der Quellensteuer dem Grunde oder der Höhe nach beschränkt sein. Weitere Ausführungen zur Quellensteuer finden sich in Kapitel II. 1.

Umsatzsteuer

Die Übertragung oder Überlassung von Markenrechten unterliegt i.d.R. der Umsatzsteuer. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die umsatzsteuerliche Behandlung in Deutschland und, soweit relevant, auf die umsatzsteuerliche Behandlung bei einem unternehmerischen Leistungsempfänger mit Sitz in der EU zwischen Unternehmen i.S.d. Umsatzsteuergesetzes. ^{126, 127}

¹²⁵ Vgl. § 50a Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 S. 1 EStG.

¹²⁶ Entsprechend der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

¹²⁷ Siehe § 2 Abs. 1 UStG.

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.¹²⁸ Die Lieferung ist im Umsatzsteuerrecht positiv definiert als Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand.¹²⁹ Davon abweichend ist die „sonstige Leistung“ negativ formuliert und erfasst grundsätzlich sämtliche Leistungen, die keine Lieferungen sind.¹³⁰ Markenrechte sind keine Gegenstände im Sinne des UStG, sodass es sich bei deren eigenständiger Übertragung und Überlassung um keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung handelt.¹³¹

Weil für die Beantwortung der Frage, ob Umsatzsteuerbarkeit in Deutschland vorliegt, der Ort der Leistung (sowohl für Lieferungen als auch sonstige Leistungen) maßgeblich ist,¹³² soll nach dem Ort der sonstigen Leistung gefragt werden. Der Ort der sonstigen Leistung liegt beim Leistungsempfänger (z.B. dem Lizenznehmer). Im Falle einer grenzüberschreitenden Markenüberlassung oder -übertragung an eine ausländische Gesellschaft handelt es sich somit regelmäßig um eine im Inland nicht steuerbare Leistung. Für diese Fälle besteht innerhalb der Europäischen Union eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft,¹³³ d.h. der Leistungsempfänger wird zum Schuldner der Umsatzsteuer. Dies hat für den Leistungserbringer, z.B. den Lizenzgeber, den Vorteil, dass er sich für umsatzsteuerliche Zwecke nicht im Land des Leistungsempfängers registrieren lassen muss. Der Leistungserbringer ist in diesen Fällen verpflichtet, eine Rechnung ohne Umsatzsteuer unter Hinweis auf die umgekehrte Steuerschuldnerschaft zu erteilen.¹³⁴

Gewerbsteuerliche Aspekte

Maßgeblich zur Ermittlung der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag. Dieser ergibt sich ausgehend von dem Gewinn des Gewerbebetriebs, der nach Vorgaben des KStG bzw. des EStG ermittelt wurde, vermehrt bzw. vermindert

¹²⁸ Siehe § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

¹²⁹ Siehe § 3 Abs. 1 UStG.

¹³⁰ Siehe § 3 Abs. 9 UStG.

¹³¹ Siehe § 3 Abs. 9 UStG i.V.m. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG.

¹³² Andernfalls liegt eine in Deutschland nicht steuerbare Leistung vor.

¹³³ Siehe § 13b Abs. 5 UStG.

¹³⁴ Siehe § 14a Abs. 5 UStG.

um sog. Hinzurechnungen und Kürzungen.¹³⁵ Ziel der Hinzurechnungen und Kürzungen ist es, die Gewerbesteuer zu objektivieren und unabhängig von unternehmerischen Entscheidungen insbesondere im Bereich der Finanzierung, wie z.B. für zinstragendes Fremdkapital, auszugestalten.

Mit Blick auf die Markenverrechnung dürfte der Hinzurechnung der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten die größte Bedeutung zukommen. Demnach sind seit der Unternehmensteuerreform 2008 6,25 %¹³⁶ der Aufwendungen für zeitlich befristet überlassene Rechte dem Gewerbeertrag hinzurechnen, wodurch sich eine Erhöhung der Gewerbesteuerbelastung ergeben kann.¹³⁷ Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung definiert, was unter Rechten zu verstehen ist und welche Tatbestände von der Hinzurechnung ausgenommen sind.¹³⁸ Demnach sind insbesondere die entgeltliche Überlassung von ungeschützten Erfindungen, Know-how, Firmenwert sowie Kundenstamm von der Hinzurechnung ausgenommen. Für Lizenzen, z.B. für Marken, dürfte indes insbesondere mit der Klarstellung in Rd. Nr. 33 und 34¹³⁹ gelten, dass sie nicht ausgenommen sind. Deshalb ist eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von 6,25 % anzunehmen. Gleichermaßen ist auch für Leasingnehmer eine Hinzurechnung der Leasinggebühr vorzunehmen.¹⁴⁰

¹³⁵ Vgl. § 7 GewStG zum Gewerbeertrag, § 8 GewStG zur Hinzurechnung und § 9 GewStG.

¹³⁶ Die Hinzurechnung erfolgt nicht, soweit die Summe der Zurechnungen den Freibetrag von 100.000 Euro nicht überschreitet (vgl. § 8 Abs. 1 GewStG). Auf Freibeträge wird hier nicht eingegangen.

¹³⁷ Vgl. § 8 Abs. 1 Nr. f GewStG.

¹³⁸ Vgl. BMF v. 2.7.2012, Gewerbesteuer. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nummer 1 GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I Seite 1912, Rd. Nr. 33).

¹³⁹ „Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte und Namensrechte sind Rechte i.S.d. § 8 Nummer 1 Buchstabe f GewStG“.

¹⁴⁰ Ausgenommen sind Leasingfälle, in denen der Leasingnehmer zu bilanzieren hat. Hier kann keine zeitlich befristete Überlassung angenommen werden. Dies hat die Finanzverwaltung auch noch einmal bekräftigt (vgl. BMF v. 2.7.2012, Gewerbesteuer. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nummer 1 GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I Seite 1912, Rd. Nr. 29)).

Neben der Berücksichtigung von Nutzungsentgelten über die gewerbsteuerliche Hinzurechnung können sich durch Modelle der Markenverrechnung (z.B. Sale-and-Lease-Back) gewerbsteuerliche Vorteile ergeben, und zwar dadurch, dass sich die letztliche Gewerbesteuerschuld durch den in der jeweiligen Gemeinde vorfindlichen Gewerbesteuerhebesatz unterscheidet. Laut DIHK lag der bundesweite Durchschnitt 2014 bei 430 %. Das gesetzliche Minimum liegt bei 200 %.¹⁴¹ Für einen Gewerbeertrag von 100 ergibt sich damit eine Gewerbesteuerschuld von $100 \times \text{Gewerbesteuermesszahl von } 3,5 \% \times 200 \% = 7 \%$ im Minimum oder $100 \% \times 3,5 \% \times 430 \% = 15,05 \%$ im Durchschnitt.

cc. Pool-Konzept als Modell zur gemeinsamen Entwicklung

aaa. Definition und Ausprägung

Während bei den vorherigen Modellen die Marke bereits entwickelt war und eine andere Konzerngesellschaft sie durch Übertragung oder Überlassung nutzen konnte, setzt der Entwicklungs-Pool vorher an, und zwar bei der Entwicklung bzw. Weiterentwicklung einer Marke im Gesamtkonstrukt des Marketings. Die Definition und gleichermaßen Voraussetzung für einen Pool ergibt sich nach Auffassung der Finanzverwaltung durch *Zusammenwirken* von verschiedenen *verbundenen Unternehmen*, um im *gemeinsamen Interesse* über einen *längeren Zeitraum* durch *Zusammenwirken* Leistungen zu erbringen.¹⁴² Hierbei können die Leistungen von einem, einigen oder allen Poolteilnehmern erbracht werden.¹⁴³ Dadurch werden Vorteile wie die Teilung des Kostenrisikos, Umgehung eines Lizenzmodells, Nutzung durch alle Poolteilnehmer und stärkere Hebung von Synergien erhofft. Ein Beispiel kann der Marketing-Pool sein. Gegenstand ist u.a. die Entwicklung einer neuen internationalen Marke, bei der aus verschiedenen Gesellschaften Mitarbeiter der Marketingabteilungen an der Entwicklung beteiligt sind. Die

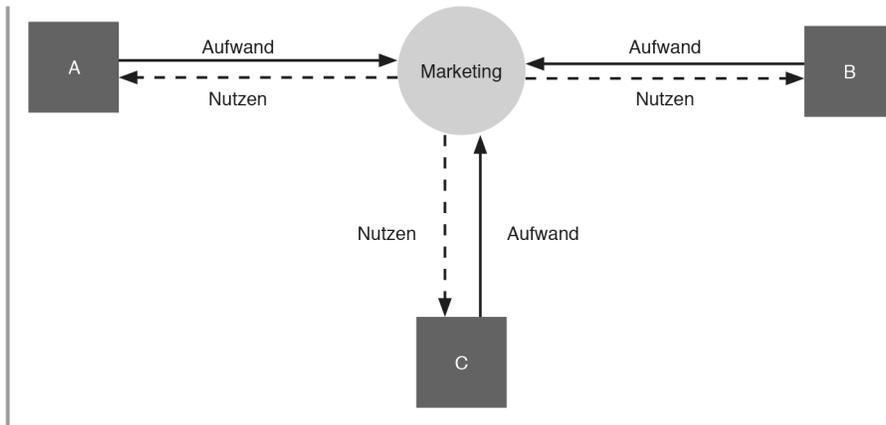
¹⁴¹ Vgl. für eine aktuelle Übersicht der Hebesätze veröffentlicht zum 4.8.2014 für alle Gemeinden mit mehr als 20.000 Einwohnern: <http://www.dihk.de/themenfelder/recht-steuern/steuern/finanz-und-haushaltspolitik/realsteuer-hebesaetze>.

¹⁴² Vgl. BMF v. 30.12.1999, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1999, 1122, 1.1.

¹⁴³ BMF v. 30.12.1999, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1999, 1122, 1.4.

Kosten werden nach einem Schlüssel, der sich nach dem zukünftigen Nutzen der Poolmitglieder bestimmt, verteilt. Folgende Abbildung veranschaulicht den Pool-Gedanken.

Abbildung 17: Pool-Konzept



Der Pool ist regelmäßig Gegenstand von Diskussionen mit deutschen und ausländischen Finanzverwaltungen. Das Konzept wird nicht in allen Ländern unter den gleichen Voraussetzungen akzeptiert. Zudem ergeben sich mitunter aufwendige Berechnungen, insbesondere, wenn Teilnehmer in den Pool ein- oder aus ihm austreten, sowie bei der Ermittlung der Umlagen.

Für einen Marketing-Pool, dessen Gegenstand u.a. die Entwicklung und Nutzung einer Marke sind, stellen sich zum einen Fragen, wie die Kosten umgelegt werden sollen, und zum anderen, wie Ein- und Austrittsgebühren ermittelt werden können. Insbesondere hinsichtlich der letzten Frage gibt das BMF-Schreiben „Umlageverträge“ von 1999 nur tendenzielle Antworten.

bbb. Fremdübliche Umlage der Kosten

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die tatsächlichen direkten und indirekten Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erbrachten oder zu erbringenden Leistung stehen, zu berücksichtigen. Die Aufwendungen sind grundsätzlich nach den Rechnungslegungsvorschriften des Staates zu ermitteln, in dem das Unternehmen, das die Leistung erbringt, tätig wird. Ein Kostenaufschlag ist nicht zu berücksichtigen. Der umlagefähige Aufwand wird auf der Basis des Nutzens, den jedes Poolmitglied für sich erwartet, aufgeteilt. Der zu erwartende Nutzen ist anhand betriebswirtschaftlicher Grundsätze zu ermitteln. Als typische Schlüssel, die auch für

gemeinsame Markenentwicklung relevant sein können, kommen z.B. der Umsatz oder der Absatz des markierten Produktes in Betracht.

Folgendes vereinfachtes Beispiel illustriert dies: Als Bestandteil eines Marketing-Pools sei eine Marke angenommen, die den Poolmitgliedern anteilig zu ihrem Umsatz zugutekommt. Im Beispiel sollte Poolmitglied A noch 20 und Poolmitglied B noch 180 von C erhalten.

Tabelle 4: Pool-Konzept

Poolmitglied	Aufwand für die Markenentwicklung	Umsatz (% vom gesamten Umsatz)	Sachgerechter Aufwand	Differenz
A	100	200 (10 %)	80	+20
B	500	800 (40 %)	320	+180
C	200	1000 (50 %)	400	-200
Gesamt	800	2000	800	0

Ein- und Austrittsgebühren als Spezialthema

Sofern Unternehmen in einen Pool eintreten, wird i.d.R. eine Eintrittsgebühr zu bezahlen sein, die sich nach dem Fremdvergleich ermittelt. Hierbei ist maßgeblich, auf welche Ergebnisse des Pools der Eintretende Anspruch hat. Bei den Ergebnissen kann es sich z.B. um immaterielle Wirtschaftsgüter wie Marken handeln. Für die Praxis – insbesondere mit Blick auf die Markenentwicklung – kann dies bedeuten, dass bei Eintritt eines neuen Poolmitglieds zunächst der Wert der Marke zu ermitteln ist. Diesbezüglich wären dann die Bewertungsmethoden wie in Kapitel I. 3. ausgeführt einschlägig.

Beim Austritt eines Poolmitglieds ist zu fragen, ob der Austretende den restlichen Poolmitgliedern Belastungen auferlegt, z.B. weil die verbleibenden Poolmitglieder einen Teil der Ergebnisse abtreten müssen. Andererseits kann auch eine Situation vorliegen, in der der Austretende auf seinen Anteil an seinen Rechten verzichtet und Anspruch auf eine Austrittszahlung hat. In beiden Fällen ist wie bei dem Eintritt der Fremdvergleich anzuwenden und im Kontext der Marken ggf. eine Markenbewertung durchzuführen.

b. Implementierung

Im folgenden Abschnitt sollen Aspekte der Umsetzung der Markenverrechnung sowohl beim Verkauf als auch der Nutzungsüberlassung analysiert wer-

den. Mit Blick auf die Implementierung ist es ratsam, die Aspekte zu prüfen und frühzeitig mit den entsprechenden Kollegen über mögliche Schwierigkeiten bei der Implementierung zu sprechen und Zeitschienen abzustimmen.

aa. Abstimmung wirtschaftliche Substanz und Steuersystem

Insbesondere vor dem Hintergrund der aufkommenden Diskussionen um steuerliche Gewinnverschiebung und das damit aufkommende Postulat nach Kohärenz von betriebswirtschaftlicher Substanz und steuerlicher Gestaltung¹⁴⁴ ist es unerlässlich, dass der Steuerpflichtige sein Markenverrechnungssystem in Übereinstimmung mit dem tatsächlichen Funktions- und Risikoprofil sowie der Wertschöpfungskette ausgestaltet. Gleichmaßen sollte bei Änderungen der Marketing-Funktion das steuerliche Verrechnungsmodell angepasst werden. Wurde z.B. die Führungsebene einer Marketingabteilung in ein anderes Land verlegt, kann dies ein Indiz dafür sein, dass auch wesentliche strategische Funktionen Teil des Übertragungsgegenstandes sind. Besteht die Marketingabteilung nur aus zwei Mitarbeitern im Konzern, kann dies Indiz für eine untergeordnete Bedeutung des Marketings sein.

Für die Praxis empfehlen wir, in einem Dreiklang zu fragen: Wer sitzt (aus der Marketingabteilung) wo (in welcher Gesellschaft) und führt welche Aufgaben (mit Blick auf Marketing bzw. die Markenentwicklung) aus? Die Antworten sind in der Funktions- und Risikoanalyse bzw. Wertschöpfungsbei-

¹⁴⁴ Seit dem G20-Gipfel 2012 ist die OECD mandatiert, unter dem Stichwort BEPS Maßnahmen abzuleiten, die der gezielten Verschiebung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer entgegenwirken. Eine Perspektive, die von vielen Maßnahmen aufgegriffen wird, ist die Kohärenz zwischen betriebswirtschaftlicher Substanz und steuerlicher Würdigung.

tragsanalyse zu geben und sollten zugleich Grundlage für die Bestimmung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungsmodells sein.¹⁴⁵

bb. Kostenabgrenzung

Sowohl für die Bewertung als auch die Nutzungsüberlassung ist es maßgeblich, die „richtigen“ Kosten abzugrenzen, z.B. für die Bestimmung einer kostenbasierten Bewertung. Die Ausführungen in Kapitel I. 4. a., wonach zwischen Kosten der Marke und Marketingaufwendungen abzugrenzen ist, sollten Ausgangspunkt der Kostenermittlung sein. Zur weiteren Ermittlung der Kosten verweist die Finanzverwaltung nur allgemein knapp auf die betriebswirtschaftlichen Grundsätze und orientiert sich an der Preisfindung gegenüber fremden Dritten.¹⁴⁶ Dies lässt Interpretationsspielraum, welche Grundsätze angewendet werden sollen. Im Folgenden wird diskutiert, ob die Kosten, die laut Kapitel I. 4. a. der Marke zuzurechnen sind, aus dem internen oder externen Rechnungswesen abgeleitet werden können. Zunächst sollte geprüft werden, ob das externe Rechnungswesen in dem nötigen Detailgrad die Aufwandspositionen zuordnen kann. Weiterhin bietet die Abstimmung mit dem Controlling eine gute Grundlage für eine Abgrenzung der Kosten, zumal dort oftmals für Zwecke des internen Reportings sowie für Budget-

¹⁴⁵ Für die Umsetzung empfiehlt es sich hier, verfügbare Organigramme z.B. vom COO bzw. seinem Team einzufordern und diese regelmäßig zu aktualisieren. Gleichmaßen helfen Verantwortlichkeitsmatrizen, die wesentlichen Prozesse in Unternehmen zu beschreiben. Im RACI-Modell z.B. wird dargestellt, wer für einen Prozess verantwortlich ist (responsible), wer die Kostenverantwortung trägt (accountable), wer zu befragen ist (consulted) und wer informiert werden soll (informed). Für die Markenentwicklung könnte dies beschreiben, wer letztlich entscheidet (R), wer die Kosten der Entwicklung verantwortet (A), wer bei der Entwicklung mitwirkt (C) und wer informiert wird (I). Wenn Mitarbeiter einer Gesellschaft der Gruppe R und A zuzuordnen sind, aber eine andere Gesellschaft die wesentlichen Kosten der Entwicklung in ihren Büchern hat, kann es zu einem steuerlichen Risiko durch ein Substanz-Vergütungs-Mismatch kommen. Letztlich helfen auch Rollenbeschreibungen der wesentlichen Entscheider, z.B. um zu verstehen, welche Aufgaben und welche Regionen ein Marketing-Manager verantwortet.

¹⁴⁶ Vgl. BMF v. 23.2.1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, BStBl. 1983 I S. 218, 2.2.4.

planungen detaillierte Kostenzuordnungen durchgeführt werden.¹⁴⁷ Diese Zuordnung kann dann genutzt werden, um die eigene Zuordnung von Kostenpositionen als markenbildend zu stützen bzw. abzuleiten. Mit Blick auf die Kostenrechnung ist zu prüfen, ob sie hinreichend detailliert aufgebaut ist und welche Informationen mithin abgeleitet werden können. Hierbei ist nach Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern zu fragen.¹⁴⁸ Kostenarten sind hierbei Kostenkategorien, die sich auf das Einsatzgut beziehen, z.B. Personalkosten, Kosten für externe Dienstleister, wie z.B. eine Werbeagentur. Sie werden in Kostenträgereinzelkosten, die konkret einem Kostenträger zugerechnet werden können, z.B. einer Marke, und Kostenträrgergemeinkosten unterteilt. Diese Einteilung entspricht damit in der Verrechnungspreisterminologie dem Konzept der direkten und indirekten Kosten. Die Kostenstellenrechnung ordnet die nicht einem konkreten Träger zurechenbaren Kosten den einzelnen Kostenstellen (KS₁ bis KS₅) zu, wie z.B. Marketing, Produktion. Die Kostenstellen werden im dritten Schritt über die Kostenträger entlastet. Auch hier ist eine sachgerechte Schlüsselung nötig. Folgende Abbildung illustriert den Zusammenhang.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Es ist ratsam zu prüfen, ob sich das Kostenrechnungssystem am pagatorischen oder wertmäßigen Kostenbegriff orientiert (vgl. Ausführungen zum Unterschied *Friedl*, Kostenrechnung: Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, 2. Aufl. 2010, 23 oder *Haberstock*, Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre: mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 14. Aufl. 2008, 28). Der pagatorische Kostenbegriff orientiert sich deutlich stärker an den tatsächlichen Ausgaben und mithin stärker an dem steuerlich maßgeblichen Aufwandskonzept, während der wertmäßige Kostenbegriff sich an dem Güterverbrauch orientiert und z.B. auch Opportunitätskosten beinhaltet. Durch die vollkommene Offenheit des wertmäßigen Kostenbegriffs kann sich eine Diskrepanz ergeben. Sowohl die Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG für Personengesellschaften bzw. § 7 Abs. 3 KStG für Kapitalgesellschaften) als auch das Vorsichts- und Realisationsprinzip (vgl. § 252 HGB) fordern die periodengerechte Zuweisung von Aufwendungen und Erträgen, die auch tatsächlich angefallen sind. Ob mithin eine Bewertung trägt, die keine Rückbindung auf Aufwands- und Ertragspositionen mit sich bringt, ist fraglich.

¹⁴⁸ Vgl. *Friedl*, Kostenrechnung: Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, 2. Aufl. 2010, 43 f.

¹⁴⁹ In Anlehnung an *Friedl*, Kostenrechnung: Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, 2. Aufl. 2010, 45.

cc. Verträge

„*pacta sunt servanda*“¹⁵⁰ und „*falsa demonstratio non nocet*“¹⁵¹

Verträge mit nahestehenden Personen, d.h. zwischen verbundenen Unternehmen, sind seitens der Finanzverwaltung grundsätzlich steuerlich anzuerkennen.¹⁵² Die Rechtsprechung entwickelte in den letzten Jahrzehnten zahlreiche Voraussetzungen, die diesen Grundsatz konkretisieren bzw. einschränken. Von erheblicher praktischer Bedeutung sind insbesondere die folgenden beiden Urteile:

- Verträge zwischen Angehörigen müssen eindeutig und ernstlich vereinbart sein, einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden.¹⁵³
- Verträge zwischen nahen Angehörigen sind im Vorhinein klar und eindeutig zu vereinbaren. Eine rückwirkende Vereinbarung ist grundsätzlich steuerlich nicht anzuerkennen.¹⁵⁴

Erhebliche Einschränkungen hat die Anwendung der Urteile in grenzüberschreitenden Sachverhalten erfahren, die aufgrund des Bestehens eines Doppelbesteuerungsabkommens dem Anwendungsbereich des Art. 9 OECD-MA unterliegen.¹⁵⁵ In 2012 hat der BFH insoweit entschieden, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des „*dealing at arm's length*“ (nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA¹⁵⁶) bei verbundenen Unternehmen eine Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen entfaltet, denen beherrschende Unterneh-

¹⁵⁰ Lat.; dt. Verträge sind einzuhalten.

¹⁵¹ Lat.; bedeutet sinngemäß, „eine falsche Bezeichnung schadet nicht“. Demnach bestimmt sich ein Vertrag nach dem, was die Parteien wollen, und nicht danach, wie sie den Vertrag bezeichnen. Eine berühmte Entscheidung dazu erfolgte durch das Reichsgericht am 8. Juni 1920 im Haakjöringsködfall. Gegenstand des Falls war, dass sich Käufer und Verkäufer über den Verkauf einer Ladung Haakjöringsköd (norwegisch: Haifischfleisch) geeinigt hatten, in der beidseitigen Annahme, dass Haakjöringsköd Walffleisch bezeichnet. Obwohl der Vertrag auf Haakjöringsköd lautet, entschied das Gericht, dass der Verkäufer Walffleisch schuldet, entsprechend dem Verständnis der Parteien bei Vertragsabschluss.

¹⁵² BFH v. 19.4.2005 – VIII R 68/04, BStBl. II 2005, 762, Az.

¹⁵³ BFH v. 15.6.2000 – IX B 13/00, BStBl. II 2000, 431, Az.

¹⁵⁴ BFH v. 25.10.2004 – III B 131/03, BFH/NV 2005, 339.

¹⁵⁵ Vgl. BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046 (Vorinstanz FG Hamburg 31.10.2011 6 K 179/10); siehe auch FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03.

¹⁵⁶ In dem betreffenden Urteil nach Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959.

men im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung unterworfen sind.¹⁵⁷ Praktisch bedeutet dies, dass bei Vorliegen eines entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens die von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung in den KStR¹⁵⁸ und Verwaltungsanweisungen aufgegriffenen Grundsätze keine Anwendung finden. Das Urteil wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist somit von den Finanzbehörden zu beachten. Der Abschluss von schriftlichen Verträgen unter Berücksichtigung der vom BFH genannten Voraussetzungen ist gleichwohl anzuraten, da andernfalls der Steuerpflichtige das Bestehen von für ihn steuerlich günstigen Umständen nachweisen muss. Ferner ist nicht auszuschließen, dass die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung Bestandteil der geplanten Fremdvergleichsverordnung wird. Die Fremdvergleichsordnung ist als Rechtsverordnung geplant, die aufgrund ihres Gesetzescharakters die BFH-Rechtsprechung hinfällig machen würde.

Bei der Übertragung von Markenrechten an verbundene Unternehmen ist § 1 Abs. 3 S. 11 AStG (sog. Preisanpassungsklausel) zu berücksichtigen, der die nur schwer widerlegbare Vermutung aufstellt, dass fremde Dritte bei der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern eine Preisanpassungsklausel für den Fall vereinbart hätten, dass die tatsächliche Gewinnentwicklung erheblich von der erwarteten Gewinnentwicklung abweicht. Vereinbart der Steuerpflichtige entgegen § 1 Abs. 3 S. 11 AStG keine Preisanpassungsklausel, kann die Finanzverwaltung innerhalb von 10 Jahren einmal den Kaufpreis anpassen, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweisen kann, dass fremde Dritte in diesem Fall ebenfalls keine Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Entsprechend ist die vertragliche Aufnahme einer Preisanpassungsklausel dringend anzuraten, da damit dem Steuerpflichtigen sowohl die Möglichkeit zur Festlegung des Zeitpunkts der Preisüberprüfung als auch zur Bestimmung der Berechnung und der Voraussetzungen für eine etwaige Preisanpassung eröffnet wird. Die Beweislast für eine etwaige Unangemessenheit der getroffenen Regelung liegt dann bei den Finanzbehörden.

¹⁵⁷ BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046 (Vorinstanz FG Hamburg 31.10.2011 6 K 179/10); siehe auch FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03.

¹⁵⁸ R36 KStR.

dd. Ausführbeschränkungen

Beim Abschluss von Lizenzverträgen oder der Veräußerung von Markenrechten an verbundene Unternehmen im nicht europäischen Ausland sind ggf. vorhandene Einschränkungen bei der Kapitalverkehrsfreiheit zu beachten, die einen Zahlungsfluss erheblich verzögern oder im Extremfall sogar unterbinden können.

In China sind Banken z.B. verpflichtet, bei Zahlungen von über USD 50.000 bestimmte Voraussetzungen – wie z.B. das Vorliegen von Verträgen und Rechnungen – zu prüfen, bevor sie die Zahlung vornehmen können.¹⁵⁹ In Südafrika unterliegen Zahlungen von Lizenzen der Freigabe durch die südafrikanische Nationalbank (SARB). Zur Erlangung der Freigabe ist ein Fremdüblichkeitsnachweis zu erbringen. Oftmals wird ein maximaler Betrag von 6 % für Lizenzzahlungen angenommen.¹⁶⁰

ee. Dokumentationspflichten

Steuerpflichtige in Deutschland sind grundsätzlich verpflichtet, Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen zu dokumentieren, wenn diese einen Auslandsbezug haben.¹⁶¹ Erleichterungen bestehen für kleinere Unternehmen.¹⁶² Mit Bezug auf die Übertragung oder Überlassung von Markenrechten besteht insbesondere in den folgenden Fällen eine zeitnahe Dokumentationspflicht, die bei Nichterfüllung zu Strafzahlungen führen kann:

- Vorlage einer Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG.
- Abschluss von Umlageverträgen i.S.d. Poolkonzepts.

¹⁵⁹ Bis zum 1. September 2013 war dafür die Beantragung eines Steuerzertifikats bei der zuständigen Steuerbehörde notwendig.

¹⁶⁰ Weitere Ausführungen zu Kapitalverkehrskontrollen in Südafrika finden sich bei *Heidecke*, IWB 2014, 278.

¹⁶¹ § 90 Abs. 3 AO.

¹⁶² Siehe § 6 GAufzV; Kleinere Unternehmen sind Unternehmen, bei denen jeweils im laufenden Wirtschaftsjahr weder die Summe der Entgelte für die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen 5 Millionen Euro übersteigt noch die Summe der Vergütungen für andere Leistungen als die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit solchen Nahestehenden mehr als 500.000 Euro beträgt.

ff. IT

Die Anforderungen an das IT-System hängen maßgeblich von der IT-Landschaft ab: Wird z.B. ein komplexes SAP-System verwendet und wenn ja, welches, oder erfolgt eine Excel-basierte Lösung? Oftmals ist gerade in großen Konzernen bedingt durch anorganisches Wachstum eine Fülle an ERP-Systemen vorzufinden. Dies kann zu Inkompatibilitäten führen. Bei Produktmarken ist dies oft weniger ein Problem als bei Dachmarken, die über verschiedenen Divisionen und mithin historisch unterschiedliche Unternehmen lizenziert werden. Vor der Umsetzung eines Markensystems, insbesondere bei der Nutzungsüberlassung, empfiehlt es sich, mit der IT im Vorfeld folgende beispielhafte Punkte zu besprechen:

- Können für alle Unternehmen die Umsätze, die z.B. lizenzpflichtig sind, von den übrigen Umsätzen im ERP-System abgegrenzt werden?
- Kann der Detailgrad, der gewünscht ist (z.B. produktgruppenspezifische Lizenzsätze), im ERP-System abgebildet werden?
- Ergeben sich durch unterschiedliche Buchhaltungsstandards in den Systemen für unterschiedliche Länder Unterschiede in der Berechnung?
- Gibt es IT-seitig Beschränkungen, was das „go-live“ eines neuen Verrechnungssystems betrifft, z.B. durch Anpassungsroutinen und Sicherheitsauflagen?
- Gibt es Unterschiede zwischen den ERP-Systeme, die eine einheitliche Abrechnung erschweren?

Diese Positionen können hier nur als Merkposten dienen. Wichtig ist, sich frühzeitig mit den IT-Experten zusammzusetzen und das geplante Modell möglichst detailliert zu besprechen.

c. Praxisbeispiel und typische Fragestellungen

Ein anonymisiertes Praxisbeispiel illustriert, welche typischen Fragen im Kontext der Markenentwicklung, -pflege und -nutzung relevant sein können. Das Beispiel zeigt die Komplexität des Geflechts aus Eigentümerschaft an Marken, Eigentümerschaft an Unternehmen und sich ändernden betriebswirtschaftlichen Funktionsprofilen.

Der Fall

Um 1880 wurde von der Firma „Gerber GmbH“ in Nürnberg ein Werk zur Produktion von Süßigkeiten eröffnet. Die Ausweitung des Produktportfolios in den folgenden Jahrzehnten um Schokolade hat den Erfolg der Gruppe gestärkt. Internationale Produktionsstätten, z.B. in Wien, Paris und Polen, wurden gegründet. Eigene Markenentwicklungen wie „Köstlich“ (angemeldet laut Markenregister 1903) und die Zukäufe einer traditionellen Schokoladen-Wortmarke „Genuss“ (angemeldet laut Markenregistern 1893) sowie weiterer Wort- und Bildmarken 1995 von einem fremden Konzern haben zum Erfolg der Gerber-Gruppe beigetragen.

2000 hat der Schweizer Konzern „Alpenglück“ die Nürnberger Gerber GmbH übernommen. Gleichzeitig hat die Nürnberger Gerber GmbH die Produktion eingestellt und fortan nur noch Verwaltungsaufgaben und das Marketing übernommen. Die rechtliche Übertragung der Marke „Genuss“ z.B. erfolgte laut Markenregister erst 2004 an die Alpenglück, auch wenn die Produktionsstätten der Alpenglück die Marke bereits seit 2000 genutzt haben. Im weiteren Verlauf hat die Alpenglück-Gruppe die Gerber GmbH an die spanische „Cafeta-Gruppe“ verkauft, die fortan als Auftragsfertiger für die Cafeta-Gruppe fungiert.

Im Juni 2014 wurde bekanntgegeben, dass die Verwaltung einschließlich Marketing der Gerber-Gruppe nach Berlin verlagert und der Traditionsstandort Nürnberg ganz geschlossen werden soll.

Typische Fragestellungen

Aufbauend auf den verschiedenen Modellen, die oben skizziert wurden, und ausgerüstet mit einem Grundverständnis der steuerlichen Verrechnungspreise könnten sich die folgenden Fragen zum oben dargestellten Fall ergeben:

- Wie können die Marken definiert und abgegrenzt werden?
- Welche Bedeutung haben die einzelnen Marken für den unternehmerischen Erfolg?
- Wer nutzt die Marken zu welchem Zeitpunkt?
- Wer ist wirtschaftlicher Eigentümer der Marken?
- Wird der wirtschaftliche Eigentümer hinreichend für die Markennutzung durch andere Konzerngesellschaften vergütet?

- Werden Marken isoliert oder im Paket mit weiteren Funktionen, Risiken und Geschäftschancen übertragen?
- Entspricht die Bilanzierung dem wirtschaftlichen/rechtlichen Eigentum?
- Werden landesspezifische Besonderheiten berücksichtigt?
- Wer ist verantwortlich für die Pflege und Weiterentwicklung der Marken?
- Kommt es zu einer gemeinsamen Weiterentwicklung im Rahmen eines Pools und werden die damit verbundenen Kosten sachgerecht umgelegt?
- Entsprechen die konzerninternen Verträge dem jeweiligen Geflecht aus Markennutzung und Eigentümerschaft?

d. Zusammenfassung

In dem vorliegenden Kapitel wurden Verrechnungsmodelle mit steuerlichen Folgen benannt und Merkpositionen mit Blick auf die Implementierung bearbeitet. Im Sinne der Substanzkohärenz sollte der Entscheidungsprozess der Markenverrechnung mit betriebswirtschaftlichen Überlegungen beginnen, die steuerlichen Folgen ableiten und dann ausgehend von der Operationalisierung fragen, welche Hindernisse sich in der Praxis ergeben könnten. Ein Schwerpunkt ist die Funktions- und Risikoanalyse. In dieser werden zum einen die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Marke sowie die Bedeutung der Marke in der Wertschöpfungskette bestimmt. Möglicher Ausgangspunkt sind konzerninterne Organigramme, die Indikationen geben, wo die wichtigsten Personalfunktionen im Zusammenhang mit der Markenpolitik liegen. Die Funktions- und Risikoanalyse ist nicht nur für die Selektion einer angemessenen Verrechnungspreismethodik von Bedeutung, sondern bestimmt auch, ob eine Verrechnung der Marke dem Grunde nach geboten ist.

Wesentliche Positionen bei der steuerlichen Würdigung sind die Analyse eines fremdüblichen Preises verbunden mit der ggf. notwendigen Transferpaketbewertung im Kontext der Funktionsverlagerung, die Diskussion von umsatzsteuerlichen Implikationen und Überlegungen zur Quellensteuer. Insbesondere im Bereich des Leasings und der Lizenzierung empfiehlt sich eine genaue Analyse mit Blick auf die Gefahr eines verdeckten Ratenkaufs.

Die Modelle des Franchising und des Leasings gewinnen zunehmend an Bedeutung für die Markenverrechnung. Insbesondere Finanzierungs-Leasing und das Sale-and-Lease-Back können gute Möglichkeiten sein, die Markenentwicklung zu finanzieren. Die zunehmende Bedeutung von Lea-

sing und Franchising bringt gleichwohl Unsicherheiten in der Akzeptanz mit sich. Vorabkonsultation des zuständigen Finanzamts – formell über ein Vorab-Verständigungsverfahren („APA“) oder informell – können hier die Planungssicherheit erhöhen.

Mit Blick auf die Umsetzung empfiehlt es sich, frühzeitig ins Gespräch mit den Kollegen aus der IT, der Kostenrechnung und der Rechtsabteilung zu gehen, um kritische Erfolgsfaktoren zu identifizieren und im Entscheidungsprozess nachzusteuern.

In der Zukunft wird es immer wichtiger, sich regelmäßig gerade in marken-geprägten Industrien mit den Kollegen aus dem Marketing abzustimmen, wohl wissend, dass die Marketingkollegen oftmals andere Ziele mit ihren Analysen verfolgen. Dadurch können frühzeitig mögliche Risiken wie eine unbeabsichtigte Verlagerung erkannt und gemindert werden. Zudem ist die Abstimmung Voraussetzung dafür, das Verrechnungspreissystem entlang der Markenwertschöpfung mit der wirtschaftlichen Substanz abzugleichen. Letztlich können im Diskurs mögliche Alternativen der Markennutzung aufgebracht werden – auch mit Blick auf eine Steueroptimierung.

II. Internationale Bedeutung und Behandlung der Marke

1. Marke im Blickwinkel internationaler Regelungen

Nadja Ollefs, Isabella Jantz, Anna Feikus

a. BEPS & OECD-Richtlinien

aa. Historische Entwicklung auf Ebene der OECD

Auf internationaler Ebene sind in Bezug auf das Thema immaterielle Wirtschaftsgüter im Allgemeinen sowie Marken im Besonderen in erster Linie das OECD-MA als abkommensrechtliche Grundlage sowie das Diskussionspapier zu Maßnahme 8 “Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles” von besonderer praktischer Bedeutung. Das Diskussionspapier wurde am 16. September 2014 im Rahmen des BEPS-Projektes veröffentlicht und beinhaltet eine Überarbeitung des Kapitels VI der OECD-RL. Obgleich den OECD-RL keinerlei rechtsverbindliche Kraft zugeschrieben wird,¹⁶³ haben

¹⁶³ *Loukota*, Die Praxisrelevanz des jüngsten OECD-Berichts zu Immaterialgütern, SWI 2014, 547.

sie insofern Relevanz für Verrechnungspraktiker, als sich darin zum einen die aktuellen Entwicklungen auf internationaler Ebene frühzeitig widerspiegeln und zum anderen ihre jeweilige Fassung der Anwendung der DBA-Bestimmungen dient.¹⁶⁴

Auch wenn sich die Vorschläge des BEPS-Diskussionspapiers noch nicht in den OECD-RL manifestiert haben und somit formal noch nicht die Qualifikation einer OECD-Empfehlung aufweisen,¹⁶⁵ so stellen diese dennoch eine wichtige Orientierungshilfe für die Praxis dar.

Um die Vorschläge der Maßnahme 8 zum Thema immaterielle Wirtschaftsgüter, insbesondere im Hinblick auf Marken, richtig einordnen zu können, soll zunächst dessen historische Entwicklung dargestellt werden. Bereits vor dem BEPS-Projekt wurden Diskussionen über die Aspekte der Verrechnungspreise immaterieller Wirtschaftsgüter im Rahmen der Working Party Nr. 6 des OECD Committee on Fiscal Affairs geführt.¹⁶⁶ Anlass für die Diskussionen um immaterielle Wirtschaftsgüter war die Überarbeitung des Kapitels IX der OECD-RL zu „Verrechnungspreisaspekten bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit“ in den Jahren 2005 bis 2010. Dabei hatte sich herausgestellt, dass bei Umstrukturierungen insbesondere die Bewertung und Verrechnung immaterieller Wirtschaftsgüter eine wichtige Rolle spielen,¹⁶⁷ weil hierbei z.B. der Wert einer Marke (neu) bewertet wird und sich die in der Vergangenheit geleisteten wesentlichen Marketing-Aufwendungen darin widerspiegeln.

Im November 2011 wurde bei Konsultationen der OECD beschlossen, eine Neufassung des Kapitels VI der OECD-RL auf den Weg zu bringen.¹⁶⁸ Im Anschluss daran wurden in diesem Zusammenhang zwei Diskussionsentwürfe erarbeitet und der Öffentlichkeit vorgestellt: Zunächst am 6. Juni 2012 der erste Diskussionsentwurf „Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions“ sowie ein Jahr später am 30. Juli 2013 der „Revised Discussion Draft“.

¹⁶⁴ Ebda.

¹⁶⁵ Ebda.

¹⁶⁶ Vgl. *Schmidtke/Hautkappe*, Verrechnungspreise direkt digital 2014, Nr. 10, 8.

¹⁶⁷ Vgl. *Silberstein*, Transfer Pricing International Journal 2011, Nr. 08, 1.

¹⁶⁸ OECD, Revision of the special considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing guidelines and related provisions, 2012, 3.

Die angestrebte Finalisierung der Neufassung des Kapitels VI der OECD-RL wurde dann allerdings durch den Zeitplan des BEPS-Projektes abgelöst.

Bei der Veröffentlichung zu Maßnahme 8 handelt es sich zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Buches um einen Work in Progress. Nichtsdestotrotz enthält die Veröffentlichung die zentralen Leitlinien und eine wichtige Orientierungshilfe in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Marken auf Ebene der OECD.

Im Folgenden werden die wichtigsten internationalen Leitlinien in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Marken basierend auf dem Stand der Veröffentlichung Ende 2014 dargestellt.

bb. Identifikation immaterieller Wirtschaftsgüter

Die OECD-Maßnahme 8 enthält folgende Definition immaterieller Wirtschaftsgüter für Verrechnungspreiszwecke, welche aus drei kumulativ zu erfüllenden Tatbestandsvoraussetzungen besteht:

1. Es handelt sich nicht um ein materielles oder „finanzielles“¹⁶⁹ Wirtschaftsgut.
2. Das Wirtschaftsgut kann beherrscht werden, d.h. die Fähigkeit, es zur Nutzung für wirtschaftliche Aktivitäten zu besitzen oder zu kontrollieren („Beherrschbarkeit“).
3. Eine Übertragung/Überlassung bzw. Nutzung des Wirtschaftsgutes würde zwischen fremden Dritten vergütet werden.¹⁷⁰

Die erste Tatbestandsvoraussetzung ist bei Marken erfüllt, denn es handelt sich weder um ein „finanzielles“ Wirtschaftsgut (Aktien, Bankeinlage o.Ä.) noch um ein materielles Wirtschaftsgut. Dennoch kann eine Marke „beherrscht“ werden, d.h. ein Unternehmen kann über dessen Verwendung, Einsatz und Veränderung entscheiden und andere von ihrer Verwendung ausschließen. Beispielsweise kann der Inhaber einer Marke Waren herstellen,

¹⁶⁹ Unter „finanziellen“ Wirtschaftsgütern werden in diesem Zusammenhang liquide Mittel, Eigenkapitalinstrumente oder rechtlicher Anspruch auf Schuldverschreibungen verstanden. Beispiele finanzieller Vermögenswerte sind Bankeinlagen, Anleihen, Wechselanleihen, Aktien, Terminkontrakte, Optionen und Swaps.

¹⁷⁰ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014, Tz. 6.6.

die mit der Marke gekennzeichnet und in Verkehr gebracht werden, und er kann nicht berechtigten Nutzern die Verwendung der Marke untersagen.¹⁷¹ Auch unabhängig vom Markenschutz durch die Eintragung im Markenregister kann eine Marke ebenfalls beherrscht werden. Beispielsweise beherrscht ein Mutterkonzern eine Marke in dem Sinne, dass er über Verwendung, Einsatz und Veränderung der Marke gegenüber verbundenen Vertriebsunternehmen entscheidet, welche diese zum Vertrieb der Produkte verwenden. Das dritte Kriterium der oben genannten Definition vermischt definitorische Aspekte eines immateriellen Wirtschaftsgutes mit der Ertragsberechtigung daran. In den OECD-RL manifestiert sich die grundsätzliche Annahme, dass die Vergütung für die Nutzung der Marke i.d.R. im Warenpreis enthalten ist.¹⁷²

Ähnlich wie bei den deutschen steuerlichen Regelungen ist auch aus der Sicht der OECD das wirtschaftliche Eigentum, nicht das rechtliche Eigentum, maßgeblich für die Ertragsberechtigung aus Marken. Die oben genannte Definition ist unabhängig von rechnungslegungs- oder formal-rechtlichen Aspekten, denn sie umfasst gleichermaßen rechtlich geschützte und ungeschützte Marken sowie Handelsnamen, Markenzeichen etc. Die Definition immaterieller Wirtschaftsgüter der Maßnahme 8 steht im Einklang mit der Definition gemäß Art. 12 OECD-MA, welche „Urheberrechte an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken,¹⁷³ Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen“ umfasst.

Gemäß Maßnahme 8 lassen sich betriebliche immaterielle Wirtschaftsgüter („Trade Intangibles“) und immaterielle Marketingwerte („Marketing Intangibles“) unterscheiden.¹⁷⁴ Immaterielle Marketingwerte sind bspw. Marken-

¹⁷¹ Vgl. *Engler/Freytag/Herda*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2011, N Rn. 6 f.

¹⁷² Vgl. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010, Tz. 6.17.

¹⁷³ In der für Deutschland maßgebenden Version wird von Warenzeichen anstelle von Marken gesprochen, wobei diese beiden Worte als Synonym anzusehen sind (vgl. *Wassermeyer*, DBA, 128. Aufl. 2014, Rn. 163).

¹⁷⁴ Vgl. OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, 2014, Tz. 6.16.

namen, Markenzeichen, Kundenstamm, Kundenbeziehungen und eigene Markt- und Kundendaten, die dazu dienen, den Absatz zu steigern.¹⁷⁵

Bei der Definition von Marketing Intangibles ist zu beachten, dass aus der Sichtweise Chinas und Indiens beispielsweise lokale Tochterunternehmen den Wert der ursprünglichen Marke bzw. Handelsnamen steigern oder eigene lokales Marketing Intangibles schaffen, wofür diese zu vergüten sind.¹⁷⁶ So wird in vielen Fällen in der Praxis argumentiert, dass die ausländische Muttergesellschaft die chinesische oder indische Tochtergesellschaft für das lokale Marketing Intangible, welches durch die Marketingmaßnahmen vor Ort entsteht, zu vergüten hat, anstatt eine Markenlizenz von der lokalen Gesellschaft zu verlangen.¹⁷⁷ Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen („UN Manual“) spiegelt die Wichtigkeit lokaler Marketing Intangibles aus der Sicht Indiens, Chinas und anderer Länder des globalen Südens wider. Es wird erwartet, dass die Finanzverwaltungen dieser Länder eine aggressive Position in der Anwendung des UN Manuals einnehmen.¹⁷⁸ In Kapitel II. 2. werden die unterschiedlichen Sichtweisen zahlreicher Länder auf den Begriff des Marketing Intangible gegenübergestellt.

cc. Zuordnung und Ertragsberechtigung aus immateriellen Wirtschaftsgütern

Für die Analyse der mit immateriellen Wirtschaftsgütern verbundenen Transaktionen formulieren die OECD-Staaten in ihrem Arbeitsergebnis zu Maßnahme 8 folgende Leitlinie:¹⁷⁹

¹⁷⁵ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Glossar „Marketing intangible“, 2014, 32.

¹⁷⁶ *Simpson/Keshvani/Lobb*, Arm’s Length Standard, December 2012/January 2013 sowie auch Deloitte Tax News, 30.1.2013, <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/un-veroeffentlicht-practical-manual-on-transfer-pricing-for-developing-countries.html>.

¹⁷⁷ *Simpson/Keshvani/Lobb*, Arm’s Length Standard, December 2012/January 2013 sowie auch *Deloitte Tax News*, 2013.

¹⁷⁸ Ebda., 3.

¹⁷⁹ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2004, Tz. 6.34.

1. Im ersten Schritt ist der rechtliche Eigentümer zu identifizieren.
2. Zweitens sind die Parteien, welche in Bezug auf das immaterielle Wirtschaftsgut die „maßgeblichen Funktionen“ ausüben, Vermögenswerte nutzen und Risiken übernehmen, zu identifizieren. Insbesondere wird hier auf die Funktionen in Bezug auf Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Nutzung („EVESN“) des immateriellen Wirtschaftsgutes abgestellt.
3. Im dritten Schritt erfolgt die Überprüfung der Konsistenz des Verhaltens der Parteien mit den relevanten rechtlichen Vereinbarungen.
4. Als vierten Schritt fordert die OECD die Identifikation der zu untersuchenden Transaktionen.
5. Der fünfte Schritt besteht aus der Ermittlung der Verrechnungspreise der in Schritt vier identifizierten grenzüberschreitenden Transaktionen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.
6. Als sechster Schritt ist in gewissen Fällen¹⁸⁰ eine Umcharakterisierung der Transaktionen notwendig.

Für die Einkommenszurechnung bei immateriellen Wirtschaftsgütern beken-
nen sich die OECD-Länder zu einem zweistufigen Ansatz.¹⁸¹ Auf der ersten
Stufe ist zunächst die Frage des rechtlichen Eigentums zu klären – unabhän-
gig davon, wer welchen Wertbeitrag in Bezug auf die Marke oder andere
Marketing Intangibles leistet.¹⁸² Anschließend ist auf der zweiten Stufe
die Frage der Einkommenszurechnung zu analysieren. Gemäß dem oben
genannten Schema soll bei der Beurteilung der Eigentumsfrage zunächst auf
das rechtliche Eigentum abgestellt werden, das sich aus den Vertragsbedin-
gungen wie bspw. der Markenregistrierung, Lizenzverträgen, anderen rele-
vanten Verträgen oder Vereinbarungen ergibt.

Das rechtliche Eigentum an einer Marke verleiht zwar das Recht, Einnahmen
aus der Verwertung dieses immateriellen Wirtschaftsgutes zu erhalten. Eine
Ertragsberechtigung ergibt sich jedoch erst durch die Ausübung der maßgeb-

¹⁸⁰ Bei Vorliegen der entsprechenden Bedingungen, vgl. OECD, Transfer Pricing
Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, Tzn.
1.64–1.69.

¹⁸¹ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014, Tz.
6.32.

¹⁸² Vgl. ebda., Tz. 6.4.

lichen Funktionen (EVESN), also durch das ökonomische Eigentum. Die OECD-Länder unterstreichen in Maßnahme 8, dass neben der vertraglichen Ausgestaltung vor allem das tatsächliche Verhalten der Parteien entscheidend ist.

Dies bedeutet in der Praxis, dass die Herausarbeitung des Funktions- und Risikoprofils im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation in Zukunft einen noch höheren Stellenwert einnehmen wird, wobei das tatsächliche Verhalten, nicht die vertragliche Ausgestaltung, von entscheidender Bedeutung ist. Die Ausübung der maßgeblichen Funktionen (Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Nutzung) in Bezug auf die Marke als immaterielles Wirtschaftsgut bzw. die Kontrolle über diese Funktionen sind maßgebend für die Ertragsberechtigung an der Marke. Gleichermäßen ist in der Beraterpraxis zu beobachten, dass auch die Finanzverwaltungen zunehmend das Funktions- und Risikoprofil der verbundenen Gesellschaften unter die Lupe nehmen und hinterfragen, wer die Kontrolle der maßgeblichen Funktionen tatsächlich ausübt.

dd. Vergütung für die Übertragung/Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter

Im Falle von Marken steht die Vergütung der Funktionen „Entwicklung“ („development“) und „Verbesserung“ („enhancement“) der Marketing Intangibles im Vordergrund. Bei der Identifikation der Transaktion in Verbindung mit immateriellen Wirtschaftsgütern wird im Allgemeinen zwischen der Übertragung/Überlassung sowie der Nutzung unterschieden. Die OECD betont, dass immaterielle Wirtschaftsgüter häufig komplementär zueinander wirken und erst im Zusammenspiel ihre Werthaltigkeit entfalten. Aufgrund der Bündelung ist eine Einzelübertragung/-überlassung teilweise nicht möglich. Dies ist beispielsweise in der Pharmaindustrie typisch, wo die Kombination aus Patent, Markenname und der Zulassung des Medikaments extrem wertvoll sein kann. Jedes der drei einzelnen immateriellen Wirtschaftsgüter hätte einen wesentlichen geringeren Wert.¹⁸³ In solchen Fällen besteht dennoch die Notwendigkeit, die einzelnen immateriellen Wirtschaftsgüter zu identifizieren und den relativen Wertbeitrag der einzelnen Gesellschaften zu bestimmen.

Wenn eine mit dem rechtlichen Eigentümer der Marke verbundene Partei Marketing- oder Vertriebstätigkeiten ausübt, die dem Eigentümer der Marke nutzen, muss sie dafür eine angemessene Kompensation erhalten. Kernfrage ist,

¹⁸³ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014, Tz. 6.91.

ob es angemessen ist, die Vertriebsgesellschaft lediglich für ihre Vertriebstätigkeit zu vergüten oder auch dafür, dass sie den Wert der Marke oder der anderen Marketing Intangibles durch ihre ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken stärkt.¹⁸⁴ In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, welche Funktionen jeweils auf Konzern- und lokaler Ebene ausgeübt werden, die dem Erhalt bzw. der Verbesserung der Marke dienen. Zum einen ist zu analysieren, wer die Funktionen Entscheidung, Planung und Durchführung von Marketingstrategien ausübt und wer die wesentlichen Risiken, z.B. für Rechtsstreitigkeiten und erfolglose Marketingkampagnen, übernimmt (siehe Abbildung 19). Zum anderen ist die Dimension der Reichweite der Marketingaktivitäten relevant. Wenn eine Vertriebsgesellschaft beispielsweise eine *globale* Marketingmaßnahme plant, konzipiert und durchführt, dient dies sicherlich der Verbesserung der Marke auf Konzernebene und ist dementsprechend konzernintern zu vergüten. Der Fall, dass beispielsweise eine zentral entwickelte Marketingkampagne von der Vertriebsgesellschaft lediglich für den *lokalen Markt* adaptiert und angepasst wird, begründet hingegen keinen Anspruch auf eine separate Vergütung für die Verbesserung der Marke. Die folgende Abbildung verdeutlicht die beiden genannten Dimensionen der Analyse.

Abbildung 19: Analysedimensionen der Marketingaktivitäten

Ausgeübte Funktionen	Reichweite		
	Global	Regional	Lokal
Strategische Entscheidung			
Planung			
Adaption / Umsetzung / Durchführung			
Übernahme wesentlicher Risiken			

Ein anderes Beispiel betrifft die Übertragung eines erfolgreichen Marketingkonzeptes. Dazu führt die OECD im Anhang des Arbeitsergebnisses zu Maßnahme 8 folgendes Beispiel aus: Eine Gesellschaft hat zum Vertrieb seiner Produkte spezielles Know-how generiert und ein einzigartiges Marketingkonzept entwickelt, das unter den Tatbestandsvoraussetzungen aus Abschnitt A Kap. VI OECD-RL als immaterielles Wirtschaftsgut klassifiziert

¹⁸⁴ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014, Tz. 6.73.

wird. Das erfolgreiche Marketingkonzept wird nun auch von einer neuen Tochtergesellschaft in einem anderen Land angewendet, die dadurch höhere Margen erzielen kann als vergleichbare Dritte. Es wird geschlussfolgert, dass für das Marketingkonzept eine Lizenzzahlung zu leisten ist, durch die die Gesellschaft für die Entwicklung ebendieses immateriellen Wirtschaftsgutes entlohnt wird.¹⁸⁵ Die folgende Abbildung verdeutlicht den beschriebenen Sachverhalt.

Abbildung 20: Fallbeispiel Marketingkonzept



ee. Verrechnungsmethoden für die Bestimmung der fremdüblichen Vergütung der Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern

Gemäß dem veröffentlichten Arbeitsergebnis der OECD zu Maßnahme 8 sind bei der Bestimmung einer angemessenen Vergütung die realistischen Handlungsalternativen aller an der Transaktion beteiligten Parteien zu berücksichtigen.¹⁸⁶ Darin wird eine einseitige Vergleichbarkeitsanalyse als unzureichend abgelehnt. Besonders hervorzuheben ist die Ablehnung von Daumenregeln sowie von kostenorientierten Methoden seitens der OECD.¹⁸⁷ Diese Auffassung manifestiert sich ebenfalls im Urteil des FG Münster vom 14.2.2014, wonach die Anwendung der sog. Knoppe-Formel keine aussagekräftige Bemessungsgrundlage für die angemessene Verrechnung eines Markenzeichens ist.¹⁸⁸ Als Anhaltspunkt verwendet das Gericht die für Markenrechtsverletzungen von den Zivilgerichten anerkannten Schadensersatzansprüche.¹⁸⁹

¹⁸⁵ Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014, Tzn. 68–69.

¹⁸⁶ Vgl. ebda., Tzn. 6.108 ff.

¹⁸⁷ Vgl. ebda., Tz. 6.141.

¹⁸⁸ Siehe Urteilsbegründung: FG Münster v. 14.02.2014 – 4 K 1053/11 E.

¹⁸⁹ Ebda.

Grundsätzlich kann – abhängig von den spezifischen Umständen – jede der fünf Verrechnungspreismethoden¹⁹⁰ der OECD die geeignetste Methode darstellen. Insbesondere die CUP-Methode und die Profit-Split-Methode werden als am besten geeignete Methoden im Rahmen einer Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern angesehen.¹⁹¹ Die CUP-Methode ist allerdings in der Praxis häufig schwer anwendbar, da sie hohe Anforderungen an die Vergleichbarkeit der Transaktion stellt. Insbesondere sind bei Marken die folgenden Faktoren zur Bestimmung der Vergleichbarkeit zu analysieren: Exklusivität der Nutzungsrechte, Ausmaß und Laufzeit des rechtlichen Schutzes, geographischer Geltungsbereich, ökonomische Lebensdauer des immateriellen Wirtschaftsgutes, zukünftige erwartete Gewinne/Vorteile in Bezug auf das immaterielle Wirtschaftsgut.¹⁹² Bei Marken ist aufgrund ihrer Einzigartigkeit eine Vergleichbarkeit häufig nicht gegeben, sodass die CUP-Methode nicht anwendbar ist und auf die Profit-Split-Methode oder auf alternative Bewertungsverfahren zurückgegriffen wird. Alternative Bewertungsverfahren wie beispielsweise Ertragswertverfahren, Discounted Cash Flow etc. werden ebenfalls häufig als geeignet angesehen.

Zusätzlich zu den genannten Verrechnungspreismethoden enthält das Arbeitsergebnis der OECD zu Maßnahme 8 „besondere Maßnahmen“ in Bezug auf die Behandlung von Marken, welche insbesondere schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter, die Begrenzung der Gewinne von Finanzierungseinheiten sowie Zuordnungsregeln gemäß Art. 7 OECD-MA im Falle exzessiver Kapitalisierung funktionschwacher Einheiten betreffen.¹⁹³ Die „besonderen Maßnahmen“ lassen eine Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz als weltweit grundsätzlich einheitlicher Gewinnaufteilungsnorm erkennen.¹⁹⁴ Dies ist mit großer Sorge zu betrachten, da die Gefahr von Doppelbesteuerung hierdurch signifikant erhöht werden kann.¹⁹⁵

¹⁹⁰ Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode, Nettomargenmethode, Gewinnaufteilungsmethode. Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, Tz. 2.1.

¹⁹¹ Vgl. *Schmidtke/Hautkappe*, Verrechnungspreise direkt digital 2014, Nr. 10, 12.

¹⁹² Vgl. OECD, Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014, Tzn. 6.113–6.124.

¹⁹³ Vgl. *Schmidtke/Hautkappe*, Verrechnungspreise direkt digital 2014, Nr. 10, 8.

¹⁹⁴ Vgl. ebda.

¹⁹⁵ Vgl. ebda.

Die Angemessenheit der Lizenzgebühr für die Überlassung/Übertragung von Markenrechten dem Grunde sowie der Höhe nach spielt in der Praxis eine entscheidende Rolle, da nach dem deutschen Steuerrecht diese beim Lizenznehmer nur in einer angemessenen Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Im Einzelnen sind dafür die nationalen Berichtigungsvorschriften (§ 8 Abs. 3 KStG, § 1 Abs. 3AStG) und die entsprechenden DBA-Regelungen zu beachten (siehe Art. 12 Abs. 4 und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA). Im Folgenden sollen daher die Regelungen des OECD-MA in Bezug auf Marken zusammenfassend dargestellt werden.

b. Behandlung der Marke aus dem Blickwinkel abkommensrechtlicher Regelungen

aa. Quellenbesteuerung im Rahmen abkommensrechtlicher Regelungen

Die Regelungen der Besteuerung in Deutschland sehen vor, dass die gezahlten Lizenzgebühren eines im Inland ansässigen Lizenznehmers zu den Einkünften im Inland gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 oder 9 EStG zählen. Auf die gezahlte Brutto-Lizenzgebühr wird gemäß § 50a Abs. 2 S. 1 EStG im Jahr 2015 eine Quellensteuer in Höhe von 15 % erhoben. Die Quellensteuer ist dann zu entrichten, wenn der Lizenzgeber in einem Land ansässig ist, mit dem Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsland des Lizenzgebers, wird das Recht zum Abzug dem Grunde und der Höhe nach durch das Doppelbesteuerungsabkommen beschränkt.

Die meisten deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten vergleichbare Regelungen zur Besteuerung von Lizenzen, welche grundsätzlich dem Art. 12 OECD-MA entsprechen.¹⁹⁶

Um Doppelbesteuerung zu vermeiden, gilt grundsätzlich, dass Lizenzgebühren ausschließlich in dem Staat besteuert werden, in dem der nutzungsberechtigte Empfänger ansässig ist (Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers). Folglich darf der Quellenstaat nach Art. 12 DBA-MA die Lizenzgebühren, die aus seinem Gebiet stammen, nicht besteuern. Wenn das innerstaatliche Steuerrecht des Quellenstaates jedoch die Erhebung einer Quellensteuer auf Lizenzgebühren vorsieht, so muss der Quellenstaat den Steuerabzug unter-

¹⁹⁶ Vgl. *Pöllath/Lohbeck*, OECD-MA 2005 Artikel 12. Lizenzgebühren, in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Rn. 2, 29, 79, 95.

lassen oder aber die erhobene Steuer wieder erstatten.¹⁹⁷ Die Erstattung der überhöhten einbehaltenen Quellensteuer erfolgt nach den Regelungen des § 50d Abs. 1 EStG.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass die Lizenzgebühr im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert wird, bildet der Art. 12 Abs. 3 DBA-MA. Dieser besagt, dass Lizenzgebühren sowohl aus Drittstaaten als auch aus Vertragsstaaten, die einer Betriebsstätte zuzuordnen sind, nicht unter die Regelungen des Art. 12 DBA-MA fallen und gesondert zu betrachten sind.

Das Quellenbesteuerungsrecht wird zudem durch die EU Zins- und Lizenzrichtlinie (EU-ZRL)¹⁹⁸ beschränkt. Die Richtlinie regelt das Quellenbesteuerungsrecht von Lizenzzahlungen verbundener, in EU-Mitgliedstaaten und der Schweiz ansässiger Unternehmen, welches im § 50g EStG ins deutsche Steuerrecht umgesetzt wurde. Die Quellensteuerbefreiung nach der EU-ZRL kann nur erfolgen, wenn der Gläubiger und Schuldner der Lizenzgebühr verbundene Unternehmen sind oder deren Betriebsstätten (§ 50g Abs. 1 S. 3 EStG). Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, sind die Regelungen der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den EU-Mitgliedstaaten anzuwenden.

Im Gegensatz zum Prinzip des Art. 12 DBA-MA, dass Lizenzgebühren ausschließlich in dem Staat besteuert werden, in dem der nutzungsberechtigte Empfänger ansässig ist, lässt Art. 12 Abs. 2 UN-MA die Erhebung von Quellensteuern zu, wobei die Vertragsstaaten den Quellensteuersatz aushandeln müssen.¹⁹⁹ Vergleichbare Regelungen zur Erhebung von Quellensteuern im Quellenstaat enthalten auch einige deutsche Doppelbesteuerungsabkommen sowohl mit Entwicklungsländern als auch mit einigen Industriestaaten.²⁰⁰ Für die Erhebung von Quellensteuern im Quellenstaat ist die Definition der Lizenzgebühr gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-MA von großer Bedeutung.

¹⁹⁷ Vgl. *Wassermeyer*, DBA, 128. Aufl. 2014, Art. 12, Rn. 47.

¹⁹⁸ Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. EG NR. L 157, 49.

¹⁹⁹ Vgl. *Engler/Freytag/Herda*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2011, Rn. 572.

²⁰⁰ Vgl. *Pöllath/Lohbeck*, OECD-MA 2005 Artikel 12. Lizenzgebühren, in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2014, Rn. 16, 29.

bb. Abkommensrechtliche Definition von Lizenzgebühren

Der Art. 12 Abs. 2 DBA-MA enthält eine Legaldefinition der Lizenzgebühr, welche abschließend ist und den Vertragsstaaten keine Möglichkeit einer eigenen Auslegung des Begriffs bietet. So versteht das DBA-MA unter Lizenzgebühren *Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischen Filmen, von Patenten, Marken (für Deutschland gilt statt „Marken“ das Wort „Warenzeichen“), Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.*²⁰¹ Die Definition der Lizenzgebühr deckt sowohl Zahlungen ab, welche aufgrund von Lizenzverträgen geleistet werden, als auch Entschädigungszahlungen, die Personen für unerlaubte Nachahmung oder für die Verletzung von Marken-Patentrechten entrichten müssen.

In der deutschen Fassung des Art. 12 Abs. 2 wird der Ausdruck „Warenzeichen“ für die Marke verwendet. Der Begriff Warenzeichen ist nicht abkommensrechtlich definiert, somit erfolgt die Auslegung des Begriffs gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-MA nach dem innerstaatlichen Recht. Zum 1.1.1995 wurde in Deutschland das Warenzeichengesetz vom 2.1.1968 durch das Markengesetz abgelöst. In den deutschen DBA wird aber trotz der Neuregelung im Markengesetz weiterhin der Begriff „Warenzeichen“ genutzt. Folglich ist der Begriff „Warenzeichen“ nach den Regelungen des deutschen Markengesetzes auszulegen. Durch die gesetzliche Neuregelung ist der frühere Begriff „Warenzeichen“ als Markenname oder -zeichen zu verstehen (§ 3 MarkenG).

Gemäß § 3 MarkenG können alle Zeichen, insbesondere Wörter einschließlich Personennamen, Abbildungen, Buchstaben, Zahlen, Hörzeichen, dreidimensionale Gestaltungen einschließlich der Form einer Ware oder ihrer Verpackung sowie sonstige Aufmachungen einschließlich Farben und Farbzusammenstellungen geschützt werden, die geeignet sind, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens von denjenigen anderer Unternehmen zu unterscheiden. Demnach können als Marke alle zur Unterscheidung geeigneten Zeichen geschützt werden, welche grafisch dargestellt werden können, somit insbesondere Firmennamen und auch Namen von Sport-

²⁰¹ Siehe Art. 12 Abs. 2 DBA-MA.

lern.²⁰² Eine Gebühr für die Überlassung des Konzernnamens innerhalb des Konzerns kann auch eine Lizenzgebühr darstellen, wenn der Konzernname als Markenname/-zeichen geschützt wird und die Gebühr für die Überlassung angemessen ist.²⁰³

Für die Erhebung einer Lizenzgebühr nach Art. 12 Abs. 2 DBA-MA ist es unerheblich, ob die Gebühr für die Nutzung des Markennamens/-zeichens eine Einmalzahlung, gleichbleibende laufende oder veränderbare Zahlung ist.²⁰⁴

Jedoch liegt regelmäßig keine Lizenzgebühr gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-MA vor, wenn es sich um Ratenzahlungen eines Kaufvertrags handelt.²⁰⁵ Mit Bezug auf Franchiseverträge ist insoweit von Bedeutung, dass „Lizenzgebühren“ z.B. auch die Vergütungen für Kundendienst-, Garantie- oder Beratungsleistungen oder für technische Hilfeleistungen enthalten können, es aber keine Lizenzgebühr ist, wenn es sich bei diesen Leistungen nicht nur um unwesentliche Nebenleistungen handelt.²⁰⁶ Ein Franchisevertrag ist nach dem OECD-Musterabkommenkommentar²⁰⁷ ein gemischter Vertrag, z.B. eine Warenzeichenlizenz kombiniert mit Beratungsleistungen, Finanzierung, Softwareüberlassung o. Ä. Er ist daher grundsätzlich in einen Lizenz- und einen Dienstleistungsanteil für Zwecke der Quellensteuer aufzuteilen.²⁰⁸

²⁰² Vgl. *Wassermeyer*, DBA, 128. Aufl. 2014, Art. 12, Rn. 68, aa) Warenzeichen/Marken.

²⁰³ BFH v. 9.8.2000 IR 12/99, BStBl. II 2001, 140.

²⁰⁴ Vgl. *Wassermeyer*, DBA, 128. Aufl. 2014, Art. 12, Rn. 68, aa) Warenzeichen/Marken.

²⁰⁵ MA-Kommentar Tz. 16 zu Art. 12 OECD-MA betreffend Softwareüberlassung.

²⁰⁶ MA-Kommentar zu Art. 12 OECD-MA.

²⁰⁷ MA-Kommentar Tz. 11.6 zu Art. 12 OECD-MA.

²⁰⁸ Vgl. *Pöllath/Lohbeck*, OECD-MA 2005 Artikel 12. Lizenzgebühren, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2014, Rn. 74.

2. Steuerliche Behandlung der Marke in ausgewählten Ländern

Jobst Wilmanns, Christoph Heil

Gegenstand der Untersuchung

In den folgenden Ausführungen werden die steuerlichen Implikationen der Inhaberschaft, Entwicklung und Nutzung von Marken aus dem Blickwinkel ausgewählter Länder untersucht. Gegenstand der Untersuchung sind sowohl der gegenwärtige Stand der steuerlichen Behandlung von Marken als auch zukünftige Veränderungen im Lichte der BEPS-Aktionspunkte. Folgende Länder wurden in die Untersuchung einbezogen:

- Europa: Großbritannien, Frankreich, Spanien, Russland
- Nord-/Südamerika: Kanada, Brasilien, Mexiko, USA
- Asien/Pazifik: China, Japan, Australien, Indien

Ausgangspunkt der internationalen Abfrage²⁰⁹ sind drei grundlegende Fallgestaltungen:

1. Marke als Gegenstand einer Herstellerlizenz
2. Marke als Gegenstand einer Vertriebslizenz
3. Marke als Gegenstand einer Prinzipalstruktur

Gleichermaßen wurde im Rahmen der internationalen Abfrage zwischen einem B2B- und B2C-Markenbezug unterschieden. Im Konkreten wurde die Abfrage wie folgt gegliedert:

Behandlung der Marke dem Grunde nach

- Die Umsetzung der OECD-Richtlinien hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP.
- Das Vorhandensein besonderer lokaler Vorschriften hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP.

Behandlung der Marke der Höhe nach

- Das Vorhandensein besonderer Vorschriften zur Bewertung von Marketing-IP.

²⁰⁹ Deloitte Deutschland hat hierzu entsprechende Fragebögen an die internationalen Deloitte-Partnerbüros versendet.

- Das Vorhandensein einer Hierarchie bei der Auswahl der Bewertungsmethode.
- Praktische Implikationen
 - Die Differenzierung bei Marken zwischen B2B- und B2C-Geschäften.
 - Die Differenzierung zwischen markenbezogenem Aufwand und Aufwendungen für Marketing und Vertrieb.
 - Die Benennung der Aufwendungen, die der Marke zugeordnet werden können.
- Vergütungsformen
 - Lizenzen, Poolvereinbarungen und Marketing Service Provider.
 - Besonderer Aspekte hinsichtlich Poolkonzepte.
- Die Bedeutung der Marke in Betriebsprüfungen
 - Die Relevanz der Marke in aktuellen Betriebsprüfungen.
 - Erfahrungen und Präzedenzfälle hinsichtlich der Behandlung von Marken.
 - Branchen, in denen Marketing-IP von besonderer Bedeutung ist.

Zusammenfassend lassen sich die folgenden Kernergebnisse der internationalen Abfrage festhalten:

- Die meisten Länder – mit Ausnahme Brasiliens, Großbritanniens und Russlands – folgen den OECD-RL. Insofern ist damit zu rechnen, dass in diesen Ländern die OECD-Vorschläge zu Maßnahme 8 „Intangibles“ kurz- bzw. mittelfristig umgesetzt werden. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass Länder wie z.B. China teilweise unterschiedliche Interpretationen der OECD-RL haben.
- Die meisten Länder besitzen keine eigenständigen Vorschriften zur steuerlichen Behandlung von Marketing Intangibles. Lediglich die Länder Australien, China und Brasilien haben eigenständige steuerliche Regelungen zu Marketing Intangibles implementiert. In Russland wird auf zivilrechtliche Definitionen zurückgegriffen, um das Vorhandensein von Marketing Intangibles steuerlich zu beurteilen.
- Die meisten Länder haben keine Vorschriften zur Bewertung von Marketing Intangibles implementiert. Lediglich die Länder Großbritannien und Brasilien haben eigenständige Regelungen im nationalen Recht verankert. Großbritannien wendet hierbei seit 2002 einen mit dem deutschen

Konzept des „doppelten, ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ vergleichbaren Ansatz an.

- Grundsätzlich unterscheiden die vorhandenen Regelungen nicht zwischen B2B- und B2C-Marktbeziehungen. Es ist jedoch erkennbar, dass die meisten Länder tendenziell bei B2B-Beziehungen von einem geringeren Markenwert ausgehen als bei B2C-Beziehungen. Des Weiteren ist erkennbar, dass manche Länder wie z.B. Kanada steigende Anforderungen an die Vergleichbarkeit, insbesondere bei B2B-Verrechnungen, stellen. Hierbei ist Indien hervorzuheben, da hier insbesondere in B2C-Beziehungen „extensive“ Marketingaufwendungen aus steuerlicher Sicht Marketing Intangibles generieren, für die der Steuerpflichtige im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten ist.
- Es ist grundsätzlich erkennbar, dass Finanzverwaltungen zunehmend unterscheiden zwischen markenbezogenen Aufwendungen, die dem Markeninhaber, und Marketing- und Vertriebsaufwendungen, die den lokalen Kosten der Umsetzung von Marketing- und Vertriebskonzepten zuzurechnen sind. Hervorzuheben ist, dass China hierbei eine direkte Beziehung zwischen lokal anfallenden Aufwendungen und der Höhe der Vergütung von Marken sieht.
- Grundsätzlich werden die Vergütungsformen Lizenz-, Pool- und Auftragsentwicklungssysteme in den angefragten Ländern akzeptiert. Lediglich bei Poolsystemen gibt es in den Ländern Frankreich, Brasilien, Russland und China entweder besondere Vorbehalte oder besondere Genehmigungsvorschriften. In den Fällen, in denen die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Entstehung der Marke in verschiedenen Jurisdiktionen anfallen, gewinnt basierend auf dem Poolgedanken der globale Profit Split – auch im Blickwinkel des BEPS-Aktionsplans – zunehmend an Bedeutung.
- In laufenden Betriebsprüfungen stellt die Markenverrechnung in fast allen angefragten Ländern ein herausgestelltes Prüfungsfeld dar. Lediglich die russischen Finanzbehörden entsprechen diesem Trend nicht. Zu unterscheiden ist hierbei zwischen Ländern, bei denen die Konzerngesellschaften Inhaber der Marke sind, sowie Ländern, in die die Marke hineinverrechnet wird. Schwerpunkte der Betriebsprüfungen sind die Berechtigung der Verrechnung, Bewertungsfragestellungen sowie die Vergleichbarkeit von extern herangezogenen Vergleichbarkeitsdaten.
- In den Ländern Frankreich, Mexiko, Russland, USA und Kanada liegen gesonderte gerichtliche Entscheidungen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Marken vor.

- Die am stärksten ausgeprägten internationalen Erfahrungen hinsichtlich der Verrechnung von Marken gibt es in den Industrien Technologie, Software/Digital, Konsumgüter-, Dienstleistungs-, Finanzdienstleistungs-, Automobil- und Pharmaindustrie.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die verrechnungspreisliche Behandlung der Marke in ausgewählten Ländern.

Tabelle A1: Behandlung der Marke dem Grunde nach

Europa: Werden die OECD-Richtlinien hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP umgesetzt?	
Großbritannien:	Nein.
Frankreich:	Ja. Die französische Finanzverwaltung hat die OECD-Richtlinien umgesetzt. Darüber hinaus gibt es keine besonderen lokalen Vorschriften.
Spanien:	Ja. Die spanische Finanzverwaltung orientiert sich an den OECD-Richtlinien zur Auslegung und Interpretation des spanischen Rechts.
Russland:	Nein. Russland ist kein Mitglied der OECD. Die russischen Verrechnungspreisregularien beinhalten keine gesonderte Behandlung von immateriellen WG, sondern lediglich den Hinweis, dass derartige Transaktionen den allgemeinen Verrechnungspreisregularien unterliegen.
Europa: Existieren besondere lokale Vorschriften hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP?	
Großbritannien:	Nein.
Frankreich:	Nein.
Spanien:	Nein.
Russland:	Nein. Es gibt einen Katalog an immateriellen WG, die auch als solche anerkannt werden. Dieser Katalog beinhaltet auch Markenrechte. Jedoch gibt es keine Vorschrift, die besagt, dass Marketingaktivitäten bei einem anderen als dem Eigentümer der Markenrechte immaterielle WG begründen.
Nord-/Südamerika: Werden die OECD-Richtlinien hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP umgesetzt?	
Kanada:	Ja.
Brasilien:	Nein. Brasilien ist nicht Mitglied der OECD und verfügt nur über rudimentäre Verrechnungspreisvorschriften, die nicht auf ökonomischem Kalkül basieren.
Mexiko:	Ja. Das mexikanische Einkommensteuerrecht erlaubt die Anwendung der OECD-Richtlinien, sofern diese nicht im Widerspruch zu nationalem Recht stehen.
USA:	Ja. Allerdings gibt es auch, abhängig vom Einzelfall, erhebliche Abweichungen, da die Definition des „immateriellen WG“ nach IRS eine andere als die der OECD ist.

Nord-/Südamerika: Existieren besondere lokale Vorschriften hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP?	
Kanada:	Nein.
Brasilien:	Ja. Es gibt spezielle Vorschriften für brasilianische Lizenznehmer. Die Lizenzsätze für Handelsmarken sind steuerlich auf 1 % begrenzt; Transaktionen müssen beim brasilianischen Patentamt registriert werden.
Mexiko:	Nein. Das mexikanische Einkommensteuerrecht legt lediglich Wert darauf, ob es sich um Patente, Handelsmarken, Markennamen oder Technologietransfer handelt. Darüber hinaus sind Dauer und Art des Schutzes relevant.
USA:	Nein. Die gesonderten Vorschriften zur Behandlung immaterieller WG sind auch auf Marketing-IP anzuwenden.
Asien/Pazifik: Werden die OECD-Richtlinien hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP umgesetzt?	
China:	Ja. Die chinesische Finanzverwaltung hat eigene Regularien für Verrechnungspreise, die grundsätzlich mit den OECD-Richtlinien im Einklang stehen. Jedoch vertritt die Finanzverwaltung ihre eigene Auffassung bezogen auf lokales IP.
Japan:	Ja.
Australien:	Ja. Es wurden kürzlich neue Verrechnungspreisvorschriften erlassen; diese sehen eine Anwendung im Einklang mit den OECD-Richtlinien vor.
Indien:	Ja. Es gibt in Indien keine spezifischen schriftlichen Vorschriften. Im Grunde folgt Indien aber den OECD-Richtlinien. In der Praxis kann es im Zuge von Steuerprüfungen zu einigen Abweichungen kommen, dies ist jedoch von den einzelnen Prüfern abhängig.
Asien/Pazifik: Existieren besondere lokale Vorschriften hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP?	
China:	Nein. Die chinesische Finanzverwaltung führt derzeit Analysen zu Marketing-IP durch. Jedoch wurden diesbezüglich bisher keine Regularien veröffentlicht.
Japan:	Nein.

Asien/Pazifik: Existieren besondere lokale Vorschriften hinsichtlich der Behandlung von Marketing-IP?	
Australien:	Ja. Anstelle einer formalen Regelung hat die australische Finanzverwaltung ein Faltblatt mit Hinweisen veröffentlicht, wie die fremdvergleichskonforme Vergütung von Marketingaktivitäten eines (australischen) Unternehmens, das Markenzeichen und -namen verwendet, die ihm rechtlich nicht gehören, bestimmt werden soll. Dieses Faltblatt beruht auf den Paragraphen 6.36 bis 6.39 der OECD-Richtlinien.
Indien:	Nein. Es gibt in Indien keine spezifischen schriftlichen Vorschriften. Jede grenzüberschreitende Transaktion muss aus indischer Sicht dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen. Dies schließt Transaktionen, die Marketing-IP beinhalten, ein. Der Nachweis der Fremdvergleichbarkeit basiert auf den üblichen OECD-Methoden.

Tabelle A2: Behandlung der Marke der Höhe nach

Europa: Gibt es besondere Vorschriften zur Bewertung von Marketing-IP?	
Großbritannien:	Ja. Hinsichtlich der Bewertung einer Marke unterscheidet die britische Finanzverwaltung zwischen dem Fremdvergleichswert und dem Marktwert. Letzterer ist allgemeiner definiert und beschreibt den Wert, auf den sich ein (beliebiger) Verkäufer und Käufer einigen würden. Der Fremdvergleichswert bewertet die einzelfallbezogenen Umstände. Grundsätzlich hängt die Wertermittlung vom Zeitpunkt des Entstehens ab. Der Marktwert wird für Marken verwendet, die vor dem Jahr 2002 geschaffen wurden. Für Marken, die nach dem Jahr 2002 geschaffen wurden, findet der Fremdvergleichswert Anwendung.
Frankreich:	Nein. In Fällen, in denen keine Fremdvergleichsdaten verfügbar sind, wählt die französische Finanzverwaltung kostenbasierte Ansätze (historische Kosten der Erschaffung von IP), während barwertorientierte Methoden abgelehnt werden. Darüber hinaus hat die französische Finanzverwaltung Richtlinien für die Bewertung von Unternehmen und Wertpapieren veröffentlicht, die auch in Betriebsprüfungen und in Ermangelung anderer Rechtsgrundlagen für die Bewertung von IP verwendet werden und zum größten Teil auf Präzedenzfällen beruhen.

Europa: Gibt es besondere Vorschriften zur Bewertung von Marketing-IP?	
Spanien:	Nein. Mangels einschlägiger Vorschriften im spanischen Einkommensteuergesetz werden die generellen Vorschriften für konzerninterne Transaktionen („fair market value“) und die OECD-Richtlinien für IP zugrunde gelegt.
Russland:	Nein.
Europa: Besteht eine Hierarchie bei der Auswahl der Methode?	
Großbritannien:	Nein. Lediglich der Zeitpunkt der Entstehung der Marke ist ausschlaggebend.
Frankreich:	n.a.
Spanien:	Bis zum 1. Januar 2015 wurden CUP, die RPM und C+ vorrangig angewendet. Nach der zum 1. Januar 2015 in Kraft getretenen Gesetzesreform soll der Steuerpflichtige die am besten geeignete Methode auswählen, den Umständen, der Datenverfügbarkeit und Vergleichbarkeit entsprechend. Zusätzlich zu den transaktionsbezogenen und gewinnorientierten Methoden sollen nun auch Barwertmethoden zur Anwendung kommen, sofern diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.
Russland:	n.a.
Nord-/Südamerika: Gibt es besondere Vorschriften zur Bewertung von Marketing-IP?	
Kanada:	Nein. Die CRA folgt dem Prinzip des Fremdvergleichs für grenzüberschreitende Transaktionen und dem Marktwert für inländische Transaktionen. Die Bewertung sollte unter diesen beiden Standards ähnlich sein, aber es können sich Unterschiede durch den angewendeten Bewertungsansatz und die unterstellten Annahmen ergeben.
Brasilien:	Ja. Der international anerkannte Fremdvergleichsgrundsatz ist in Brasilien nicht anwendbar. Angemessenheit wird oft anhand von gesetzlich vorgeschriebenen Margen überprüft.
Mexiko:	Nein. Jedoch muss zuerst gezeigt werden, dass kein CUP verfügbar ist, bevor die anderen Methoden angewendet werden können.
USA:	Nein. Die gesonderten Vorschriften zur Behandlung immaterieller WG sind auch auf Marketing-IP anzuwenden.

Nord-/Südamerika: Besteht eine Hierarchie bei der Auswahl der Methode?	
Kanada:	n.a.
Brasilien:	n.a.
Mexiko:	n.a.
USA:	Nein. Es wird die im Einzelfall am besten geeignete Methode gewählt. Eine Hierarchie besteht nicht.
Asien/Pazifik: Gibt es besondere Vorschriften zur Bewertung von Marketing-IP?	
China:	Nein. In der Praxis wird durch die chinesische Finanzverwaltung die ausgewählte Bewertungsmethode hinterfragt.
Japan:	Nein.
Australien:	Nein. Es gibt keine besonderen Vorschriften. Falls ein Distributor fremdunübliche Marketingaufwendungen trägt, verweist die ATO auf die Anwendung der RPM-, der TNNM- bzw. der Profit-Split-Methode zur Bestimmung der Kompensation.
Indien:	Nein. Lediglich bei der Bewertung von Marketing-IP, im Sinne von IP, das durch „Advertisement, Marketing and Promotion (AMP)“-Tätigkeiten entstanden ist, gibt es lokale Besonderheiten (siehe Methodenhierarchie).
Asien/Pazifik: Besteht eine Hierarchie bei der Auswahl der Methode?	
China:	n.a.
Japan:	n.a.
Australien:	Die australische Finanzverwaltung fordert die Anwendung der am besten geeigneten Methode.
Indien:	<ol style="list-style-type: none"> 1. Die AMP-Ausgaben des Steuerpflichtigen werden von der Finanzverwaltung identifiziert. 2. Anschließend wird eine Kostenbasis anhand der „exzessiven“ (über Vergleichsunternehmen) AMP-Ausgaben gebildet. Hierfür wird das Verhältnis von AMP-Aufwendungen zum Umsatz ermittelt. 3. Die Finanzverwaltung unterstellt, dass die „extensiven“ (den Fremdvergleichswert übersteigenden) AMP-Aufwendungen Marketing-IP schaffen, für das dem indischen Steuerpflichtigen eine Vergütung zusteht. 4. Für diese exzessiven/Nicht-Routine-Aufwendungen wird eine Vergleichsbandbreite erstellt und das Einkommen des Steuerpflichtigen wird auf Cost-Plus-Basis angepasst. Über diesen Ansatz wird nach Klage gerade gerichtlich beraten.

Tabelle A3: Praktische Implikation

Europa: Erfolgt eine Differenzierung bei Marken zwischen B2B- und B2C-Geschäften?	
Großbritannien:	Nein. Eine solche Differenzierung ist vom Gesetzgeber nicht vorgesehen. Jedoch vertritt die Finanzverwaltung den Standpunkt, dass Marken im B2C-Geschäft werthaltiger sind als im B2B-Geschäft, wobei die Umstände des Einzelfalls ausschlaggebend sind.
Frankreich:	Ja. Auch wenn es für die Bewertung von IP keine spezifischen Regelungen gibt, zeichnet sich in der Praxis ab, dass Marken im B2C-Bereich höhere Marketingaufwendungen und damit auch einen höheren Wert erzeugen. Somit sind Lizenzgebühren im B2C-Bereich regelmäßig höher als im B2B-Segment. In diesem Zusammenhang wird es zunehmend schwieriger, die traditionellen Verrechnungspreismethoden für die Vergütung von Routineunternehmen anzuwenden und Übergewinne dem IP-Eigentümer zuzurechnen. Daher ist davon auszugehen, dass in Zukunft die Gewinnaufteilungsmethoden an Bedeutung gewinnen werden.
Spanien:	Nein. Die spanischen Finanzbehörden nehmen eine einzelfallbezogenen Betrachtung vor.
Russland:	Nein.
Europa: Erfolgt eine Differenzierung zwischen markenbezogenem Aufwand und Aufwendungen für Marketing und Vertrieb?	
Großbritannien:	Ja. Die Behandlung von Aufwendungen folgt ihrer Verursachung. Aufwendungen für Marketing und Vertrieb werden als Aufwand verrechnet und regelmäßig nicht für die Bewertung einer Marke herangezogen. Gleichzeitig gibt es auch Fälle, in denen die Aufwendungen zur Erschaffung einer Marke als Bewertungsgrundlage dienen.
Frankreich:	Ja. In der Praxis erfolgt eine Unterscheidung zwischen den Aufwendungen, die mit dem Vertrieb einhergehen und nicht zur Schaffung von IP beitragen, und Aufwendungen, die den tatsächlichen Wert des IP erhöhen.
Spanien:	Nein.
Russland:	Nein.

Europa: Welche Aufwendungen können der Marke zugeordnet werden?	
Großbritannien:	n.a.
Frankreich:	In der Praxis werden regelmäßig Aufwendungen, die dem rechtlichen Schutz oder der Entwicklung (z.B. Schaffung eines Firmenlogos) der Marke dienen, dieser auch zugerechnet. Die Behandlung von Aufwendungen für Fernsehwerbung und Werbekampagnen ist indes strittig und einzelfallabhängig.
Spanien:	n.a.
Russland:	n.a.
Nord-/Südamerika: Erfolgt eine Differenzierung bei Marken zwischen B2B- und B2C-Geschäften?	
Kanada:	<p>Ja. a) Lizenznehmer: Die Sicht der CRA ist, dass Steuerpflichtige, die keine Marke oder keinen Handelsnamen besitzen, manchmal Marketingaktivitäten durchführen und dass Vertriebsunternehmen höhere Marketingkosten tragen, als ein fremdübliches Vertriebsunternehmen mit ähnlichen Rechten auf sich nehmen würde. Diese würden eine zusätzliche Vergütung vom Eigentümer der Marke oder des Handelsnamen fordern.</p> <p>Es ist wahrscheinlich, dass die CRA Lizenzzahlungen eines kanadischen Unternehmens im B2B-Kontext infrage stellt, da Marketing-IP keinen Erfolgsfaktor im B2B-Kontext darstellt. Sofern zuverlässige Vergleichsdaten im B2B-Bereich verfügbar sind, werden Lizenzzahlungen akzeptiert, wenn das kanadische Unternehmen einen angemessenen Gewinn macht. Die CRA stellt wahrscheinlich auch Lizenzzahlungen eines kanadischen Unternehmens im B2C-Bereich infrage. Jedoch sind hier mehr Fremdvergleichsdaten verfügbar als im B2B-Bereich und das Vorhandensein einer Bandbreite an Fremdvergleichswerten erhöht die Wahrscheinlichkeit der Akzeptanz von Lizenzzahlungen durch die CRA. Ferner wird die CRA überprüfen, ob die kanadische Gesellschaft einen angemessenen Gewinn nach der Lizenzzahlung verdient.</p> <p>b) Lizenzgeber: Lizenzzahlungen an eine kanadische Gesellschaft werden insbesondere angegriffen, wenn die Lizenzentnahmen die Aufwendungen zur Schaffung des Marketing-IP nicht decken. Marketinglizenzen werden im B2C-Bereich eher akzeptiert, wenn fremdübliche Vergleichsdaten verfügbar sind.</p>
Brasilien:	Nein. Unabhängig von B2C/B2B-Geschäften regeln die brasilianischen Verrechnungspreisvorschriften, wie hoch das Mindesteinkommen ist, das ein brasilianischer Steuerpflichtiger erhalten sollte.

Nord-/Südamerika: Erfolgt eine Differenzierung bei Marken zwischen B2B- und B2C-Geschäften?	
Mexiko:	Nein. Es sollten lediglich generelle Vergleichbarkeitsfaktoren zwischen B2C- und B2B-Transaktionen berücksichtigt werden.
USA:	Nein. Die Bewertung des Marketing-IP hängt vom Einzelfall ab.
Nord-/Südamerika: Erfolgt eine Differenzierung zwischen markenbezogenem Aufwand und Aufwendungen für Marketing und Vertrieb?	
Kanada:	Ja. Ausgaben in Verbindung mit der Marke werden als Kosten betrachtet, die von Marketingmitarbeitern erbracht und genehmigt werden, die strategische Marketingkampagnen durchführen, kreative Werbeinhalte entwickeln, Marketingplattformen zur Benutzung und Implementierung von Strategien bestimmen usw. Aufwendungen für Marketing und Vertrieb werden als Kosten in Verbindung mit der Implementierung von einer Marketing Strategie behandelt (z.B. Zahlung für die Aufstellung von Medieninhalten, Ads usw.).
Brasilien:	Ja.
Mexiko:	Ja. Diese Unterscheidung ist für die Bestimmung der fremdüblichen Kompensation relevant. Markenbezogener Aufwand wird normalerweise dem Lizenzgeber zugeordnet, Aufwand für Marketing und Vertrieb hingegen dem Lizenznehmer.
USA:	Nein. Es erfolgt keine grundsätzliche Unterscheidung. Die Behandlung der Aufwendungen hängt vom Einzelfall unter Berücksichtigung des jeweiligen Unternehmens, des Produktes bzw. der Dienstleistung und der Geschäftsstrategie ab.
Nord-/Südamerika: Welche Aufwendungen können der Marke zugeordnet werden?	
Kanada:	Als Beispiele hierfür sind zu nennen: <ul style="list-style-type: none"> – Gehälter und Bezüge der für die kreativen oder strategischen Werbekonzepte Verantwortlichen – Marketingforschungsaufwendungen – Gebühren von Werbeagenturen für die Entwicklung kreativer Konzept-/Inhalt-/Werbestrategien Kosten in Verbindung mit der „Produktion“ und Verbreitung von Werbung
Brasilien:	Es gibt keine spezifischen Vorschriften oder Beschränkungen. Alle direkten oder indirekten Aufwendungen können der Kostenbasis zugerechnet werden.
Mexiko:	n.a.
USA:	n.a.

Asien/Pazifik: Erfolgt eine Differenzierung bei Marken zwischen B2B- und B2C-Geschäften?	
China:	Ja. In der Praxis lässt sich regelmäßig beobachten, dass Marketing-IP im B2B-Bereich ein geringerer Wert und eine geringere Bedeutung zugesprochen werden als im B2C-Bereich.
Japan:	Ja. Es lässt sich keine allgemeine Aussage treffen, da regelmäßig die Umstände des Einzelfalls ausschlaggebend sind.
Australien:	Nein. Eine Differenzierung gibt es nur, soweit es die OECD-Richtlinien vorsehen. Dabei werden vier Kernpunkte berücksichtigt: <ul style="list-style-type: none"> – Die vertraglichen Gegebenheiten zwischen Markeneigentümer und Nutzer (u.a. Laufzeit, Art, Kosten und Risiken der Überlassung); – ob die Marketingaktivitäten des Nutzers die Aktivitäten von Vergleichsunternehmen übersteigen; – in welchem Ausmaß diese Aktivitäten dem Eigentümer der Marke zugutekommen und – inwiefern der Nutzer hinreichend vergütet wird, dies beinhaltet ggf. eine zusätzliche Vergütung für die Nutzung der Marke.
Indien:	Ja. Siehe Methodenhierarchie für den B2C-Fall. Generell gibt es im B2B-Bereich weniger Marketing-IP. Für gewöhnlich werden in Indien kaum B2B-Marketingkosten als „exzessiv“ eingestuft. Die Vorgehensweise der indischen Finanzverwaltung wäre jedoch mit dem Vorgehen im B2C-Fall identisch. Urteile oder Prozesse zu exzessiven B2B-Marketingkosten sind nicht bekannt.
Asien/Pazifik: Erfolgt eine Differenzierung zwischen markenbezogenem Aufwand und Aufwendungen für Marketing und Vertrieb?	
China:	Diesbezüglich lässt sich keine eindeutige Aussage treffen, da die Umstände des Einzelfalls ausschlaggebend sind. In Fällen, in denen eine lokale Gesellschaft stärker in Marketingaktivitäten involviert ist als vergleichbare Unternehmen, vertritt die chinesische Finanzverwaltung die Auffassung, dass der Gesellschaft auch eine entsprechend höhere Vergütung im Rahmen von Gewinnaufteilungsmethoden oder durch gesonderte Marketingbeiträge zusteht.
Japan:	Ja. Es lässt sich keine allgemeine Aussage treffen, da regelmäßig die Umstände des Einzelfalls ausschlaggebend sind. Die Beurteilung hängt davon ab, ob die Aufwendungen zum Wert der Marke beitragen.

Asien/Pazifik: Erfolgt eine Differenzierung zwischen markenbezogenem Aufwand und Aufwendungen für Marketing und Vertrieb?	
Australien:	Nein. Die australische Finanzverwaltung kennt keine Unterscheidung zwischen markenbezogenen Aufwendungen und Aufwendungen für Marketing und Vertrieb, sondern verweist auf Aufwendungen zur Marktentwicklung. Jedoch ist es ratsam zu überprüfen, ob die Aufwendungen beispielsweise der Schaffung oder dem Erwerb eines Goodwill dienen und somit nicht sofort abzugsfähig sind. Ferner sollte unterschieden werden, ob die Aufwendungen speziell darauf abzielen, langfristige Werte zu schaffen, oder einen operativen Charakter haben. Jedoch muss diese Einschätzung einzelfallbezogen unter Berücksichtigung relevanter Präzedenzfälle vorgenommen werden. Ebenfalls relevant ist die Frage, welche Konzernunternehmen den Nutzen der Marketingaufwendungen genießen und ob ein unabhängiges Unternehmen dafür diese Aufwendungen getragen hätte.
Indien:	Ja. Nach Gerichtsurteil wird zwischen Kosten für die Absatzförderung (u.a. Marketing) und Kosten im Zusammenhang mit dem Absatz (u.a. Vertrieb) unterschieden. Letztere Kosten führen nicht zur Ausbildung/Festigung der Marke und sind folglich auch nicht dem Anwendungsbereich der AMP-Regularien (wie oben beschrieben) zuzuordnen. Siehe auch: <i>M/s. L. G. Electronics India Private Limited Vs. The ACIT (ITA No.5140/Del/2011)</i> .
Asien/Pazifik: Welche Aufwendungen können der Marke zugeordnet werden?	
China:	Es lässt sich keine allgemeine Aussage treffen, da regelmäßig die Umstände des Einzelfalls ausschlaggebend sind.
Japan:	Es lässt sich keine allgemeine Aussage treffen, da regelmäßig die Umstände des Einzelfalls ausschlaggebend sind.
Australien:	n.a.
Indien:	Kosten der Absatzförderung („promotion of sales“) oder alle Kosten, die in direktem Zusammenhang mit der Marke, aber nicht mit dem Produktabsatz stehen, dies beinhaltet Werbung in Print- oder visuellen Medien.

Tabelle A4: Welche Formen der Vergütung werden für Marken vorgesehen?

Europa: Lizenzen?	
Großbritannien:	Ja.
Frankreich:	Ja.
Spanien:	Ja.
Russland:	Ja.
Europa: Pool-Vereinbarung?	
Großbritannien:	Ja.
Frankreich:	Nein.
Spanien:	Ja.
Russland:	Nein.
Europa: Marketing Service Provider?	
Großbritannien:	Ja.
Frankreich:	Ja.
Spanien:	Ja.
Russland:	Ja.
Europa: Kommentar:	
Großbritannien:	<p>Grundsätzlich gibt es eine Vielzahl möglicher Vergütungsmodelle.</p> <p>In Fällen, in denen eine Partei Eigentümerin einer Marke ist, die von einer anderen genutzt wird, erfolgt die Vergütung regelmäßig durch Lizenzierung oder Erhöhung der Verrechnungspreise für Produkte und Dienstleistungen.</p> <p>In Fällen, in denen eine Partei eine Marke entwickelt, pflegt, schützt und diese auch nutzt, aber bestimmte damit verbundene Routineaktivitäten auslagert, erfolgt diesbezüglich die entsprechende Vergütung des Dienstleisters.</p> <p>In Fällen, in denen zwei Parteien eine Marke entwickeln, pflegen, schützen und diese auch nutzen, sind Modelle der Kostenaufteilung, Gewinnaufteilung oder Poolingvereinbarungen angezeigt.</p>
Frankreich:	In Ermangelung rechtlicher Regelungen kann jede Methode angewendet werden, die sachlich begründet ist. Jedoch sind in der Praxis Poolingvereinbarungen eine Ausnahme.

Europa: Kommentar:	
Spanien:	Die Lizenzierung ist die am weitesten verbreitete Form der Vergütung für Marketing-IP. Weniger verbreitet, aber gesetzlich geregelt sind Kostenumlageverträge, sofern die folgenden Anforderungen erfüllt sind: <ul style="list-style-type: none"> – Identifikation der involvierten Parteien – Beschreibung der Aktivitäten – Beschreibung der verwendeten Berechnungsmethoden und angewendeter Aufteilungskriterien – Benennung ergänzender Vereinbarungen und Vereinbarungen bezüglich Buy-in-/Buy-out-Zahlungen
Russland:	Lizenzzahlungen werden anerkannt, wenn das Marketing-IP von einem anderen als dem Eigentümer genutzt wird. Die Abzugsfähigkeit übermäßig hoher Marketingaufwendungen wird von der Finanzverwaltung in Frage gestellt, wenn nachgewiesen wird, dass diese dem Eigentümer und nicht der lokalen Gesellschaft nutzen. Alternativ kann eine Vergütung durch den IP-Eigentümer für die lokal erbrachten Leistungen gefordert werden.
Europa: Sind besondere Aspekte in Fällen, in denen strategisches Marketing von mehreren Parteien erbracht wird (Pool-Konzept) zu beachten?	
Großbritannien:	Die Aufteilung der aus dem Wert der Marke resultierenden Einkünfte stellt ein Kernproblem dar. In Fällen, in denen Marketingaktivitäten von einem Lizenzgeber (Eigentümer der Marke) und einem Lizenznehmer erbracht werden, ist eine funktionale Analyse erforderlich, um die Fremdüblichkeit des vom Lizenznehmer betriebenen Aufwandes zu überprüfen. Sofern dieser – qualitativ oder quantitativ – fremdunüblich ist, wird diesem auch ein entsprechender Anteil aus den Erträgen der Marke zugesprochen.
Frankreich:	Poolingvereinbarungen sind bisher eine Ausnahme. Jedoch ist davon auszugehen, dass die jüngsten Entwicklungen wie BEPS dazu führen, dass Gewinnaufteilungsmethoden und Poolingmodelle zukünftig an Bedeutung gewinnen.
Spanien:	Auch in solchen Fällen müssen die Anforderungen an Kostenumlagevereinbarungen erfüllt sein. Die Einzahlungen einzelner Poolmitglieder werden vor dem Hintergrund ihres zu erwartenden Nutzens bewertet.
Russland:	n.a.

Nord-/Südamerika: Lizenzen?	
Kanada:	Ja.
Brasilien:	Ja.
Mexiko:	Ja.
USA:	Ja.
Nord-/Südamerika: Pool-Vereinbarung?	
Kanada:	Ja.
Brasilien:	Ja.
Mexiko:	Ja.
USA:	Ja.
Nord-/Südamerika: Marketing Service Provider?	
Kanada:	Ja.
Brasilien:	Ja.
Mexiko:	Ja.
USA:	Ja.
Nord-/Südamerika: Kommentar:	
Kanada:	Ausschlaggebend ist der Fremdvergleichsgrundsatz. Erfolgt der Nachweis, dass der Steuerpflichtige fremdüblich vergütet wird, werden die Aufwendungen von der CRA anerkannt. Beim Fehlen von Fremdvergleichsdaten zweifelt die CRA die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen an.
Brasilien:	Poolingvereinbarungen unterliegen strengen Überprüfungen durch die brasilianische Finanzverwaltung. Bei „Inbound“-Fällen muss der Steuerzahler nachweisen, dass alle Ausgaben den Abzugskriterien des brasilianischen Steuerrechts genügen. Bei „Outbound“-Fällen muss der Steuerzahler nachweisen, dass alle Kosten, die ausländischen Unternehmen zugutekommen, weiterbelastet werden. Es besteht das Risiko, dass Poolingvereinbarungen als Dienstleistungs-Transaktionen klassifiziert werden, diese sind mit einem Minimum-Aufschlag von 15 % belegt. „Inbound“-Dienstleistungstransaktionen unterliegen einem hohen Steuersatz (ca. 40 %). Falls ein Land, das von der brasilianischen Finanzverwaltung als Steuer-Oase klassifiziert wird, involviert ist, liegt der Steuersatz bei ca. 50 %.

Nord-/Südamerika: Kommentar:	
Mexiko:	Eine kürzlich verabschiedete Änderung der lokalen Vorschriften erlaubt den steuerlichen Abzug von Kosten- oder Poolumlagen.
USA:	Generell ist eine Vielzahl von Nachweisen der Fremdüblichkeit möglich. Es gibt keine „Negativliste“ mit nicht akzeptierten Methoden.
Nord-/Südamerika: Sind besondere Aspekte in Fällen, in denen strategisches Marketing von mehreren Parteien erbracht wird (Pool-Konzept), zu beachten?	
Kanada:	Entscheidend ist eine klare Zuordnung der Verantwortlichkeiten und des Eigentums am Marketing-IP. Generell sollten strategische Marketingaktivitäten durch den Eigentümer des Marketing-IP erbracht und die damit verbundenen Aufwendungen von ihm getragen werden. Auch hier führt letztlich der Nachweis der Fremdüblichkeit der getroffenen Vereinbarung zur Akzeptanz von Pool-Konzepten durch die CRA.
Brasilien:	Es existieren keine besonderen – außer den oben ausgeführten – Aspekte.
Mexiko:	Unter bestimmten Voraussetzungen sind einige Ausgaben auf einer Pro-rata-Basis steuerlich abzugsfähig. Die generellen Voraussetzungen besagen unter anderem, dass die Ausgaben in einem begründbaren Zusammenhang zu den erzielten Vorteilen für die mexikanische Gesellschaft stehen müssen, zwischen verbundenen Unternehmen müssen die Ausgaben außerdem dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen. Zusätzlich muss eine Verrechnungspreisdokumentation zu diesen Transaktionen erstellt werden.
USA:	Die USA haben umfangreiche und spezifische Regelungen für die steuerliche Beurteilung der Vergütung von an der Entwicklung von immateriellen WG beteiligten Parteien.
Asien/Pazifik: Lizenzen?	
China:	Ja.
Japan:	Ja.
Australien:	Ja.
Indien:	Nein.

Asien/Pazifik: Pool-Vereinbarung?	
China:	Ja, aber genehmigungspflichtig.
Japan:	Ja.
Australien:	Ja.
Indien:	Nein.
Asien/Pazifik: Marketing Service Provider?	
China:	Ja, unter bestimmten Voraussetzungen.
Japan:	Ja.
Australien:	Ja.
Indien:	Ja.
Asien/Pazifik: Kommentar:	
China:	Die Vergütung als Marketing Service Provider wird anerkannt, sofern dieser die ihm entstandenen Kosten mit einem angemessenen Aufschlag an den IP-Eigentümer weiterbelastet. Hierbei ist zu beachten, dass der IP-Eigentümer die entsprechenden Personalfunktionen (Entscheidungskompetenz, Überwachung der Aktivitäten und Risikokontrolle) ausüben muss.
Japan:	Alle genannten Vergütungsformen sind zulässig, jedoch sind die Umstände des Einzelfalls ausschlaggebend.
Australien:	n.a.
Indien:	Für die Nutzung einer Marke sind (fremdübliche) Lizenzzahlungen eine verbreitete Form der Vergütung in Indien.
Asien/Pazifik: Sind besondere Aspekte in Fällen, in denen strategisches Marketing von mehreren Parteien erbracht wird (Pool-Konzept), zu beachten?	
China:	Poolingmodelle und Kostenumlagevereinbarungen müssen im Voraus durch die Finanzverwaltung genehmigt werden.
Japan:	Die Voraussetzung für die Anwendung von Poolingmodellen ist der Nachweis, dass die Aufwendungen des Poolmitglieds in Relation zu seinem erwarteten Nutzen stehen.
Australien:	Poolingmodelle werden, sofern sie analog zu den Kostenumlagevereinbarungen gemäß Kapitel 8 der OECD-Richtlinien sind, von der australischen Finanzverwaltung akzeptiert und können ein geeigneter Ansatz zur Vergütung der bei der Entwicklung von Marketing-IP involvierten Parteien sein.

Asien/Pazifik: Sind besondere Aspekte in Fällen, in denen strategisches Marketing von mehreren Parteien erbracht wird (Pool-Konzept), zu beachten?	
Indien:	Falls der indische Steuerzahler Empfänger einer Dienstleistung ist, muss diese einem „Benefit-Test“ standhalten. Die Dienstleistungsgebühr muss im Verhältnis zu den erhaltenen Vorteilen stehen. Sofern der indische Steuerzahler eine Dienstleistung bereitstellt (strategisches Marketing), sollte dem Steuerzahler ein angemessener Anteil der Vergütung zukommen. Die Höhe der Vergütung ist per Profit-Split zu ermitteln.

Tabelle A5: Die Bedeutung der Marke in der Betriebsprüfung

Europa: Haben Marken in aktuellen Betriebsprüfungen eine Relevanz?	
Großbritannien:	Ja. Marken und entsprechende Vergütungen geraten zunehmend in den Fokus der britischen Finanzverwaltung.
Frankreich:	Ja. Die französische Finanzverwaltung legt in Betriebsprüfungen einen Schwerpunkt auf IP, da dieses als Vehikel der Gewinnverlagerung betrachtet wird.
Spanien:	Ja. Die spanische Finanzverwaltung legt in Betriebsprüfungen einen Schwerpunkt auf die Übertragung von IP im Zusammenhang mit Umstrukturierungen.
Russland:	Nein.
Europa: Bestehen Erfahrungen und Präzedenzfälle hinsichtlich der Behandlung von Marken?	
Großbritannien:	n.a.
Frankreich:	Die französische Finanzverwaltung achtet sehr darauf, dass die Nutzung von Markennamen französischer Unternehmen durch ausländische Tochtergesellschaften hinreichend vergütet wird. Gleichzeitig wird die Lizenzzahlung an ausländische Lizenzgeber, insbesondere die etwaige Erhöhung von Lizenzgebühren, kritisch beobachtet. Ferner gibt es Gerichtsentscheidungen, die besagen, dass eine Markenlizenz unzulässig ist, wenn die vergütete Marke keinen hinreichenden Bekanntheitsgrad auf einem bestimmten Markt hat (Cap Gemini auf dem amerikanischen Markt ²¹⁰), und dass eine Internet-Domain nicht unentgeltlich an verbundene Unternehmen übertragen werden kann (eBay ²¹¹).

²¹⁰ Cap Gemini, Conseil d'Etat, 2005.

²¹¹ eBay, Cour Administrative d'Appel de Paris, 2013.

Europa: Bestehen Erfahrungen und Präzedenzfälle hinsichtlich der Behandlung von Marken?	
Spanien:	n.a.
Russland:	n.a.
Europa: In welchen Branchen ist Marketing-IP von besonderer Bedeutung?	
Großbritannien:	Die Marke ist in fast allen Branchen von Bedeutung. Das betrifft v.a. Branchen, in denen außer der Marke aus Kundensicht keine Produktdifferenzierung stattfindet. Dies gilt insbesondere für hochpreisige Produkte, wie beispielsweise in der Modeindustrie. In anderen Bereichen lassen die zunehmende Transparenz und die Möglichkeit des Preisvergleiches durch Internethandel die Bedeutung der Marke zurückgehen.
Frankreich:	Die Marke ist insbesondere in der Konsumgüterindustrie und der Luxusgüterindustrie von Bedeutung. Ferner gewinnt sie auch zunehmend im Bereich Finanzdienstleistungen an Bedeutung. Nur eine geringe Bedeutung wird ihr indes in der Schwerindustrie zugesprochen.
Spanien:	Die Marke ist für zahlreiche Industrien, wie die Fertigungsindustrie, die Lebensmittelindustrie, das Hotelgewerbe und das E-Business, sowie für den Einzelhandel von Bedeutung.
Russland:	n.a.
Nord-/Südamerika: Haben Marken in aktuellen Betriebsprüfungen eine Relevanz?	
Kanada:	Ja. Aktuelle Beispiele sind Inbound: – Nichtanerkennung von Zahlungen für B2B-Marketing-IP. Outbound: – Angriff auf die Bewertungsmethode für ins Ausland übertragene immaterielle Wirtschaftsgüter. – Angriff auf die Bedingungen von Kostenumlagevereinbarungen, in denen der Ort der Kostenentstehung und der Ort des Nutznießens von Marketing-IP auseinanderfallen. – Angriff auf die Übertragung von essentiellen Marketing-IP an Auslandsgesellschaften.
Brasilien:	Nein. In der Vergangenheit lagen materielle Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen im Fokus der Steuerprüfungen. Auf absehbare Zeit wird erwartet, dass sich dies ändert. Es gibt jedoch noch keine Präzedenzfälle.

Nord-/Südamerika: Haben Marken in aktuellen Betriebsprüfungen eine Relevanz?	
Mexiko:	<p>Ja. In der Vergangenheit hat die mexikanische Finanzverwaltung u.a. folgende Aspekte bemängelt:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Die Vergleichbarkeitsstudie hat lokale Faktoren außer Acht gelassen; – das Fehlen einer Verrechnungspreisdokumentation; – globale vs. lokale Datenbankstudien; – das Fehlen von Verträgen sowie fehlende Nachweise, dass das Marketing-IP der lokalen Gesellschaft zugutekommt.
USA:	Ja.
Nord-/Südamerika: Bestehen Erfahrungen und Präzedenzfälle hinsichtlich der Behandlung von Marken?	
Kanada:	<p>GlaxoSmithKline Inc.:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Aggregierte Betrachtung eines Liefervertrages zwischen einer kanadischen Firma und einer Schweizer Firma und eines Lizenzvertrag zwischen dem kanadischen Unternehmen und seinem britischen Tochterunternehmen. – Die Steuerbehörden fordern eine segregierte Betrachtung der Verträge (Liefervertrag vs. Lizenzvertrag) – Der Federal Court of Appeals (FCA) lässt erkennen, dass die Gerichte die Gesamtheit der wirtschaftlichen Umstände berücksichtigen müssen, in deren Rahmen eine nicht fremdvergleichskonforme Transaktion stattfand (Berücksichtigung der Frage, ob ein fremder Dritter einen höheren Preis für ein Produkt zahlen würde, wenn er dieses Produkt unter einem geschützten Markennamen vertreiben darf). <p>Ford Canada:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Minderheitsaktionäre beschuldigten Ford US, im Rahmen eines Aktienrückkaufes den Wert der Aktien künstlich reduziert zu haben, indem durch für Ford Canada ungünstige Verrechnungspreise (u.a. für die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter von Ford Canada an Ford US) Finanzmittel von Ford Canada abgezogen wurden. – Von 1985 bis 1995 hat Ford Canada Zahlungen für immaterielle Wirtschaftsgüter in Höhe von USD 3,5 Milliarden an Ford US geleistet, zeitgleich aber einen Verlust von USD 2 Milliarden gemacht. – Das Gericht hat entschieden, dass ein fremder Dritter derartige Investitionen in immaterielle Güter angesichts der Verluste und der beschränkten Zukunftsaussichten nicht getätigt hätte.
Brasilien:	Nein.

Nord-/Südamerika: Bestehen Erfahrungen und Präzedenzfälle hinsichtlich der Behandlung von Marken?	
Mexiko:	Die relevanten Präzedenzfälle umfassen u.a. Procter & Gamble, Colgate und Hasbro.
USA:	Die relevanten Präzedenzfälle umfassen u.a. GlaxoSmith-Kline Holdings, DHL Corporation und Bausch & Lomb Inc.
Nord-/Südamerika: In welchen Branchen ist Marketing-IP von besonderer Bedeutung?	
Kanada:	<ul style="list-style-type: none"> – Technologie & Medien; – Konsumgüter und – Pharmaindustrie.
Brasilien:	Signifikantes Marketing-IP wurde u.a. in pharmazeutischen/ (petro-)chemischen Industrien, im Technologiesektor und in der Automobilbranche aufgebaut.
Mexiko:	Im Einzelhandel sowie in der Konsumgüter- und Pharmabranche.
USA:	In erster Linie in der Pharma- und Konsumgüterindustrie, aber grundsätzlich ist Marketing-IP in jeder Industrie von Bedeutung, in der es zur Generierung von Umsätzen beiträgt.
Asien/Pazifik: Haben Marken in aktuellen Betriebsprüfungen eine Relevanz?	
China:	Ja. Die chinesische Finanzverwaltung legt in Betriebsprüfungen einen Schwerpunkt hauptsächlich auf Inboundfälle, in denen lokale Unternehmen Lizenzgebühren an ausländische Gesellschaften abführen.
Japan:	Ja.

Asien/Pazifik: Haben Marken in aktuellen Betriebsprüfungen eine Relevanz?	
Australien:	<p>Ja. Aktuell liegt der Fokus der australischen Finanzverwaltung auf „Inbound“-Fällen, insbesondere, wenn australische Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne nach Umstrukturierungen eine verminderte Profitabilität aufweisen. In solchen Fällen wird im Rahmen der Betriebsprüfung besonders untersucht, ob</p> <ul style="list-style-type: none"> – die australische Gesellschaft zur Entwicklung der Marke beigetragen hat, – im Rahmen der Umstrukturierung IP veräußert oder übertragen wurde und ob in diesen Fällen eine fremdvergleichskonforme Vergütung erfolgte und – die Profitabilität nach Umstrukturierung noch dem geänderten Funktionsprofil der Gesellschaft entspricht. <p>In anderen Fällen wird der Ansatz verfolgt, Marketingleistungen im Rahmen der C+ oder der Profit-Split-Methode zu vergüten. Ebenfalls wird überprüft, ob die erbrachten Marketingleistungen faktisch eine Betriebsstätte begründen. Ferner geraten auch ausländische Marketingzentren in Steueroasen in den Fokus der Betriebsprüfung, insbesondere, wenn diese mit dem Marketing und Vertrieb australischer Rohstoffe und natürlicher Ressourcen beauftragt sind. Ein weiterer Prüfungsschwerpunkt ist die Relevanz und Verwendbarkeit von Vergleichsdaten, die der Vergütung zugrunde liegen.</p>
Indien:	<p>Ja. Es wird ein letztinstanzliches Gerichtsurteil zu dieser Markenfrage erwartet (siehe oben zitierten Fall). Streitpunkt sind hierbei Fragen des strategischen Marketings und Dienstleistungen, die durch indische Gesellschaften geleistet wurden. Fälle, bei denen die indische Gesellschaft Eigentümer der Marke ist und Lizenzeinnahmen erhält, sind unstrittig.</p>
Asien/Pazifik: Bestehen Erfahrungen und Präzedenzfälle hinsichtlich der Behandlung von Marken?	
China:	<p>Präzedenzfälle und Richterrecht sind in China selten. Jedoch sind Fälle bekannt, in denen vergleichsweise hohe Marketingaufwendungen eines chinesischen Steuerpflichtigen zu entsprechenden Gewinnanpassungen geführt haben. In einem anderen Fall wurde durch die chinesische Finanzverwaltung eine Profit-Split-Methode verwendet, um die fremdübliche Vergütung eines steuerpflichtigen Routineunternehmens, das lokale Marketingaktivitäten erbrachte, zu ermitteln.</p>
Japan:	Präzedenzfälle bezüglich Marketing-IP sind nicht bekannt.

Asien/Pazifik: Bestehen Erfahrungen und Präzedenzfälle hinsichtlich der Behandlung von Marken?	
Australien:	Präzedenzfälle bezüglich Marketing-IP sind nicht bekannt.
Indien:	Haier Telecom, Heir Appliances, LVMH Watch & Jewellery, Maruti Suzuki India, Glaxo Smithkline Consumer, Sony India, Bausch & Laumb Eyecare, Cannon India, Pepsi Foods usw.
Asien/Pazifik: In welchen Branchen ist Marketing-IP von besonderer Bedeutung?	
China:	In chinesischen Betriebsprüfungen stehen regelmäßig Unternehmen der Elektronik-, der Automobil- und der pharmazeutischen Industrie im Fokus der Finanzverwaltung. Insbesondere sind hier Unternehmen mit hohen Marketingaufwendungen sowie Unternehmen, die auf Märkten mit hohen Margen operieren (z.B. der Luxusgüterindustrie), betroffen.
Japan:	Die Marke ist insbesondere in der Modeindustrie von großer Bedeutung und die japanischen Finanzbehörden vertreten häufig den Standpunkt, dass durch lokale Marketingaktivitäten ein eigenes, werthaltiges IP entsteht, das den Wert der Marke auf dem lokalen Markt erhöht.
Australien:	Gegenwärtig sind besonders Unternehmen der Technologie- und Softwareindustrie hinsichtlich der Frage betroffen, ob Marketing-IP lokal erschaffen wurde. Unternehmen der Konsumgüter- und (hochpreisigen) Modeindustrie werden durch die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang ebenfalls genauer untersucht. Nicht zuletzt erzeugen die Kundenbeziehungen zu ausländischen Kunden von ressourcen- und rohstofffördernden Unternehmen die Aufmerksamkeit der Finanzbehörden.
Indien:	In der Herstellung und im Vertrieb von Konsumgütern, insbesondere schnelldrehenden Konsumgütern, sowie Haushaltsgeräten.

III. Literaturhinweise

Sekundärliteratur

Austrian Standards Institute (ASI), ÖNORM A 6800, Bewertung des immateriellen Vermögensgegenstands „Marke“, 1.12.2010, 2010.

Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin), Merkblatt – Hinweise zum Tatbestand des Finanzierungsleasings (Stand Januar 2009), http://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Merkblatt/mb_090119_tatbestand_finanzierungsleasing.html, abgerufen Dezember 2014.

Burmann, Definition Marke, in Gabler Wirtschaftslexikon, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/marke.html>, abgerufen Februar 2015.

Dawid/Dorner, Verrechnungspreise Grundlagen und Praxis, 1. Auflage, 2013.

Deutscher Franchise Verband e.V., Definition Franchising, <http://www.franchiseverband.com/franchise-geber/franchising-definition/>, abgerufen Dezember 2014.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V., Realsteuer Hebesätze 2014, <http://www.dihk.de/themenfelder/recht-steuern/steuern/finanz-und-haushaltspolitik/realsteuer-hebesaetze>, abgerufen Dezember 2014.

Deutsches Institut für Normung e.V., DIN ISO 10668, Markenbewertung – Anforderungen an die monetäre Markenbewertung, Nr. 10, 2011.

Deutsches Institut für Normung e.V., DIN 77100, Patentbewertung – Grundsätze der monetären Patentbewertung, Nr. 05, 2011.

Domizlaff, Grundgesetze der natürlichen Markenbildung, 7. Auflage, 1994.

Dürrfeld/Wingendorf, Lizenzierung von Markenrechten im Konzern, IStR, Heft 13, 2005.

Ellrott/Krämer, in Förchle/Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Auflage, 2010.

Engler, in Vögele/Borstell/Engler (Hrsg.), Verrechnungspreise, 3. Auflage, 2011.

Esch, Die Macht der Bilder, in Frankfurter Allgemeinen Zeitung, 2.12.2002.

Esch, Die Marke als Wertschöpfer, in Frankfurter Allgemeinen Zeitung, 25.3.2002.

Fezer, Markenrecht, 4. Auflage, 2009.

Fischer/Menninger, Monetäre Markenbewertung, in Fezer (Hrsg.), Handbuch der Markenpraxis, 2. Auflage, 2012.

Friedl, Kostenrechnung – Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, 2. Auflage, 2010.

Friemel, Verborgene Schätze, Brand eins 2009, <http://www.brandeins.de/archiv/2009/unternehmer/verborgene-schaetze/>, abgerufen Dezember 2014.

Goldscheider/Jarosz/Mulhern, Use Of The 25 Per Cent Rule In Valuing IP, Les Nouvelles, 2002.

Haberstock, Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre: Mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 14. Auflage, 2008.

Heidecke, Verrechnungspreisrichtlinien in Südafrika, IWB, Heft 7, 2014.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), IDW S1 – Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, FN-IDW Nr.7, 2008.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), IDW S5 – Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte, FN-IDW Nr. 7, 2011.

International Financial Reporting Standards Foundation/International Accounting Standards Board (IASB), IFRS 13 Fair Value Measurement, Dezember 2011.

International Organization for Standardization (ISO), Brand valuation – Requirements for monetary brand valuation, International Standard, 1. Auflage, 1.9.2010.

Knoppe, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Auflage, 1972.

Lagarden, Brand Valuation in Business Practice – Part I, International Transfer Pricing Journal , International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Ausgabe 19, Nr. 4, Juli/August, 2012.

Lagarden, Immaterielle Wirtschaftsgüter und Verrechnungspreise – „Im Westen nichts Neues ...?!“, IWB, 2014, 60. Jg., Heft 18, 719–731.

Lagarden, Markenbewertung in der Unternehmenspraxis, 1. Auflage, 2011.

Lange, Internationales Handbuch des Marken- und Kennzeichenrechts, 1. Auflage, 2009.

Loukota, Die Praxisrelevanz des jüngsten OECD-Berichts zu den Immaterialgütern, SWI, Dezember 2014.

Meffert, Marketing: Grundlagen der Absatzpolitik, 7. Auflage, 1989.

Meffert/Burmann, Marketing: Grundlagen marktorientierter Unternehmensführung. Konzepte – Instrumente – Praxisbeispiele, 9. Auflage, 2000.

Menninger/Wurzer, Bewertungsstandards für Patente und Marken – Kommentare zu DIN 77100, DIN ISO 10668, IDW S5 und IVS 210, 1. Auflage, 2014.

Nestler, „Übliche Markenlizenzraten“ – die Suche nach belastbaren Quellen für einen angemessenen Wert, BB 2015, 811 ff.

Pöllath/Lohbeck, in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Auflage, 2014.

PricewaterhouseCooper/Sattler/GfK Marktforschung/Markenverband e.V., Praxis von Markenbewertung und Markenmanagement in deutschen Unternehmen – Neue Befragung 2005, 2006.

Menninger/Reiter/Sattler/Högl/Klepper/PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), Markenstudie 2012, PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 2012.

Reitzle, Markenleasing: Theoretische Fundierung und praxisorientierte Evaluation der Möglichkeiten und Grenzen, 1. Auflage, 2010.

Renz/Wilmanns, Internationale Verrechnungspreise: Handbuch für Praktiker, 1. Auflage, 2013.

Repenn, Handbuch der Markenbewertung und -verwertung, 2. Auflage, 1998.

Roeder; in Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, 19. Auflage, 2014.

Schmidtko/Hautkappe, Verrechnungspreise direkt digital 2014, Nr. 10, 2014.

Schreiber/Nientimp, Verrechnungspreise, 5. Auflage, 2013.

Silberztein, Transfer Pricing Aspects of Intangibles: The OECD project, Transfer Pricing International Journal, Nr. 8, 2011.

Simpson/Keshvani/Lobb, OECD Holds Public Consultation on Intangibles, Arm's Length Standard, Dezember 2012/Januar 2013.

Waldmann/Müller, Preise und Preisprüfungen bei öffentlichen Aufträgen, 8. Auflage, 2010.

Wassermeyer; in Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, 61. Auflage, 2015.

Wöhe/Döring, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Auflage, 2013.

Gesetze, Verwaltungsanweisungen, Erlasse

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nummer 1 GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007, BGBl. I, S. 1912, BStBl. I S. 630, in der Fassung vom 2.7.2012.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, 2014.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), Revision of the special considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing guidelines and related provisions, 2012.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, 3.6.2003.

Schreiben betr. Ertragssteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter, BMF v. 19.4.1971, IV B/2 – S 2170 – 31/71, BStBl. I 1971 S. 264.

Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, BMF v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983 S. 218, in der Fassung vom 30.12.1999.

Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BMF v. 30.12.1999, IV B 4 – S 1341 – 14/99, BStBl. I 1999 S. 1122.

Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren, BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005 S. 570.

Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl. I 2010 S. 774.

Urteile

BFH, 26.2.1975 – I R 32/73

BFH, 24.7.1996 – I R 94/95

BFH, 15.6.2000 – IX B 13/00

BFH, 7.8.2000 – GrS 2/99

BFH, 9.8.2000 – I R 92/99

BFH, 25.10.2004 – III B 131/03

BFH, 19.4.2005 – IX R 15/04

BFH, 11.10.2012 – IV R 32/10

BGH, 7.7.1992 – KVR 14/19

FG Köln, 22.8.2007 – 13 K 647/03

FG Münster, 14.2.2014 – 4 K 1053/11 E

ifst-Schriften 2015 / 2014 / 2013

2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW

Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich

Nr. 501 *Lenk*, Föderalismusreform III, Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze

2013

Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht

Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011

Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz

Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht

Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011

Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegard/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013

Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

Nr. 492 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

Nr. 493 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2013 – Entwicklung der Steuerhebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2013 gegenüber 2012 –