

Fremdübliche Lizenzbestimmung in der Life Science Industrie

Konzerninterne Lizenzzahlungen können im Falle der Fremdunüblichkeit zur steuerlichen Nichtanerkennung und somit zu Doppelbesteuerung führen. Besonders schwierig ist die Bestimmung von Lizenzraten in den Fällen, in denen IP aus laufenden Forschungsprojekten übertragen wird. Dieser Artikel stellt den Residual Profit Split als möglichen Lösungsansatz für die Life Science Industrie vor.

Einleitung

Konzerninterne Lizenzzahlungen sind im Bereich der Life Science Industrie von besonderer Bedeutung und können in Betriebsprüfungen auf Grund Ihres Volumens zu einer signifikanten Verrechnungspreisanpassung führen. Deshalb ist die Ermittlung von fremdüblichen Lizenzraten gerade in der Life Science Industrie besonders wichtig, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die erhöhte Bedeutung von konzerninternen Lizenzzahlungen in der Life Science Industrie ist zum einen durch die relativ hohen Forschungs- und Entwicklungskosten und zum anderen durch die starken M&A Aktivitäten zu erklären. Gleichzeitig zeichnet sich die Life Science Industrie durch einen besonderen Produktlebenszyklus aus, d.h. es ist nur in einem relativ kurzem Zeitraum möglich, mit einem erfolgreichen Wirkstoff hohe Gewinne zu erzielen, um die Forschungskosten zu decken, da nach Ablauf des Patentschutzes regelmäßig Generikaanbieter die Gewinnmargen drücken.

Im Rahmen der Forschung und Entwicklung werden langwierige Entwicklungsphasen bis zur Marktzulassung durchlaufen: Präklinische Forschung, klinische Forschung bis zur Zulassung (Phase 0 bis Phase III) und anschließend Wirksamkeitsstudien nach der Zulassung, d.h. Phase IV. Zu Beginn der Forschung stehen bis zu 10.000 unterschiedliche Substanzen, von denen nach einer durchschnittlichen Entwicklungszeit von 13,5 Jahren mit Kosten in Höhe von durchschnittlich 1,6 Milliarden EUR nur ein Wirkstoff erfolgreich zugelassen und am Markt vertrieben werden kann (Vgl. [Verband forschender Arzneimittelhersteller](#)).

Diese besondere Bedeutung von Forschung erklärt auch die verstärkten M&A Aktivitäten, die in diesem Markt zu beobachten sind. Im Jahr 2013 wurden im Bereich der pharmazeutischen Industrie weltweit Fusionen und Übernahmen im Wert von ca. 88 Mrd. US-Dollar getätigt; für das Gesamtjahr 2014 wird das weltweite M&A-Transaktionsvolumina auf mindestens 265 Mrd. US-Dollar geschätzt (Vgl. Biermann/ Tebroke, Pharmazeutische Zeitung 22/2014). Die Vielzahl der M&A Aktivitäten im Bereich Life Science ist dabei unter anderem auf den aufwändigen und kostenintensiven Entwicklungsprozess zurückzuführen; gerade kleinere, innovationsstarke Unternehmen verfügen oftmals nicht über die finanziellen oder technischen Möglichkeiten, den gesamten Forschungsprozess zu durchlaufen und das Produkt letztlich zur Marktreife zu führen. Demgegenüber profitieren größere Unternehmen bei der Übernahme kleinerer Start-ups regelmäßig von deren Innovationskraft und können so ihre Forschungspipeline füllen bzw. erweitern (Vgl. Homberg, DB vom 30.06.2011; Oehrich, Pharmazeutische Zeitung 11/2010).

In diesem Artikel wird deshalb die Ermittlung von fremdüblichen Lizenzraten unter Berücksichtigung der besonderen Anforderungen der Life Science Industrie, d.h. dem Forschungszyklus und dem Produktlebenszyklus, an Hand einer Fallstudie vorgestellt. Hierzu wird in einem ersten Schritt die Residual Profit Split Methode eingeführt und anschließend deren Anwendung demonstriert.

Residual Profit Split Methode

Konzerninterne Lizenzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern („IP“) zeichnet sich in der Praxis im Bereich der Life Science Industrie dadurch aus, dass nicht „fertiges“ IP lizenziert wird, sondern sich der zugrundeliegende Wirkstoff noch in einer bestimmten Entwicklungsphase befindet. Dies erschwert die Anwendung von Datenbankstudien nach vergleichbaren Lizenzverträgen zwischen fremden Dritten, obwohl es gerade für den Bereich Life Science sehr gute Datenbanken mit einer Vielzahl von Lizenzverträgen zwischen fremden Dritten gibt. Beispielsweise enthält die Datenbank Recap IQ von Thomson Reuters

umfassende Informationen zu über 36.000 Transaktionen innerhalb der Life Science Industrie. Unter anderem umfasst die Datenbank auch Lizenzverträge und entsprechend Angaben zu Lizenzraten für die Nutzung unterschiedlicher immaterieller Wirtschaftsgüter in der Branche und eignet sich daher grundsätzlich gut für die Suche nach vergleichbaren Lizenzverträgen zwischen unverbundenen Unternehmen. Da die Anforderungen an die Vergleichbarkeit in der Praxis von der Finanzverwaltung allerdings sehr hoch sind (bzw. teilweise auch unserer Ansicht nach zu hoch sind), empfiehlt es sich grundsätzlich, nicht nur mit einer Datenbankstudie zu arbeiten.

Da bei einer erfolgreichen Entwicklung sowohl der Lizenzgeber, nämlich bis zum Zeitpunkt der Lizenzierung, als auch der Lizenznehmer, nämlich von dem Zeitpunkt ab der Lizenzierung, bis zur Zulassung des Wirkstoffes, signifikante Wertbeiträge geleistet haben, ist regelmäßig die Gewinnaufteilungsmethode eine weitere geeignete Verrechnungspreismethode zur Bestimmung von fremdüblichen Lizenzraten.

Insbesondere die Residual Profit Split Methode („RPSM“) wird sowohl von der deutschen Finanzverwaltung (vgl. 3.4.10.3 c Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005) als auch von der OECD (vgl. Tz. 168 und 169 OECD Revised Discussion Draft on Intangibles) anerkannt. Nachfolgende Grafik zeigt die grundsätzliche Vorgehensweise in Bezug auf die Aufteilung von Gewinnen, welche dem IP zuzuordnen sind, d.h. der Restgewinn und die darauf basierende Bestimmung von fremdüblichen Lizenzraten im Rahmen des RPSM:



Fallstudie

Für die Fallstudie sei unterstellt, dass innerhalb der AB Pharma Konzerns die A GmbH begonnen hat, bestimmte Wirkstoffe zu entwickeln. Die Entwicklung der Wirkstoffe ist hierbei in verschiedenen Stadien, d.h. manche Wirkstoffe befinden sich noch in der präklinischen Forschung, andere in der klinischen Forschung und andere haben bereits eine Zulassung erhalten. Im Rahmen der Bereinigung des F&E-Portfolios wird entschieden, dass diese Entwicklungstätigkeit in Zukunft durch die B Corp. fortgeführt werden soll, welche ebenfalls Teil des AB Pharma Konzerns ist.

Die hierzu notwendige Lizenzierung zwischen den verbundenen Gesellschaften findet in der Life Science Industrie auch regelmäßig zwischen fremden Dritten statt (Vgl. Homberg, DB vom 30.06.2011), da – wie obenstehend bereits dargestellt – kleinere, innovationsstarke Unternehmen regelmäßig auf die Finanzkraft von größeren Partnern angewiesen sind. Weiterhin verfügen kleinere Unternehmen häufig nicht über die notwendige Kapazität oder Expertise, die regulatorischen Prozesse, z.B. im Hinblick auf Marktzulassungen, erfolgreich zu durchlaufen. Auch kann das regulatorische und politische Umfeld zu einer Verlagerung der Forschungstätigkeiten führen, wie es aktuell im Bereich der Gentechnik zu beobachten ist.

Im Detail hat die A GmbH bisher vollumfänglich F&E betrieben, die entsprechenden Kosten getragen und so das bestehende IP („Alt IP“) entwickelt. Ab dem 1.1.2015 wird die B Corp. die Weiterentwicklung übernehmen, d.h. alle Forschungstätigkeiten durchführen und entsprechende Kosten tragen; sie baut so über die Zeit neues IP auf („Neu-IP“). Es sei zu Vereinfachungszwecken unterstellt, dass die sich aus dieser Entwicklungstätigkeit ergebenden Medikamente ausschließlich durch die B Corp. hergestellt und vertrieben werden.

Aus Verrechnungspreissicht stellt sich nun die Frage nach der Höhe der fremdüblichen Lizenzzahlung durch die B Corp. an die A GmbH für die Überlassung des Portfolios an Alt-IP. Auf die Problematik einer mögliche Funktionsverlagerung gem. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG und die Anwendung der Escape-Klauseln, vgl. § 1 Abs. 3 S. 10 AStG, wird im Folgenden aus Vereinfachungsgründen nicht eingegangen.

Bei dem Alt-IP, welches von der A GmbH an die B Corp. lizenziert wird, handelt es sich um ein Portfolio unterschiedlicher immaterieller Wirtschaftsgüter in verschiedenen Entwicklungsphasen. Dies muss im Rahmen einer adäquaten Verrechnungspreisanalyse berücksichtigt werden. Im Hinblick auf den Produktlebenszyklus sei im Folgenden

vereinfachend zur Veranschaulichung unterstellt, dass die Entwicklung von einem Produkt regelmäßig alle zwei Jahre stattfindet, wobei jeweils 50% der F&E-Kosten im ersten und zweiten Jahr anfallen. Die Lebensdauer der Produkte sei ebenfalls zwei Jahre, wobei jeweils 50% der Gesamtumsätze mit einem Produkt im ersten und zweiten Jahr nach der Einführung, d.h. im dritten und vierten Jahr nach dem Beginn der Forschung generiert werden.

Es sei anzumerken, dass während in obigem Beispiel zur Veranschaulichung von einem stark vereinfachten Lebenszyklus ausgegangen wird, in der Praxis regelmäßig eine detaillierte Auswertung von empirischen Daten zu historischen Entwicklungskosten vorzunehmen und der IP-Lebenszyklus auf Basis der durchschnittlichen Kosten- und Umsatzentwicklung zu bestimmen ist. Dabei verläuft der IP-Lebenszyklus oftmals „glockenförmig“, d.h. ein Großteil der F&E-Kosten entsteht typischerweise im Rahmen von Entwicklungsphase III, während der prozentual größte Anteil der Umsätze regelmäßig in den ersten Jahren nach Durchlaufen aller Entwicklungsphasen generiert wird.

Für die Anwendung des Residual Profit Splits ist zwischen dem sogenannten Gross Profit Split und Net Profit Split zu unterscheiden. Beide Methoden kommen zu demselben Ergebnis, wenn die Wertbeiträge der beteiligten Parteien sich nicht über die Zeit verändern. In unserem Fall nimmt aber über die Zeit der Beitrag der A GmbH ab und der Beitrag der B Corp. zu, da der Wert des Alt-IP (Neu-IP) über die Zeit abnimmt (zunimmt). Es ist deshalb der Gross Profit Split anzuwenden, um eine fremdübliche Lizenz zu bestimmen. Dies entspricht dem sogenannten Gross Profit Split Ansatz gemäß OECD Verrechnungspreisleitlinien 2010, Annex III zu Kapitel II, Tz. 6 ff.

Schritt 1 – Ermittlung des Gesamtgewinns

Der Gesamt-Gewinn, welcher im Gross Profit Split zu berücksichtigen ist, setzt sich aus dem jährlichen EBIT von 300 Euro und den F&E-Kosten von 200 Euro der US Corp. zusammen. Dies ist in nachfolgender Tabelle dargestellt:

US Corp.	2015	2016	2017	2018
Umsatz	1000	1000	1000	1000
Produktionskosten	500	500	500	500
F & E-Kosten	200	200	200	200
EBIT	300	300	300	300
Gesamtgewinn (EBIT + F & E-Kosten)	500	500	500	500

Gemäß dem Gross Profit Split sind die in den zukünftigen Jahren anfallenden F&E-Kosten dem EBIT hinzuzurechnen, da sich diese Kosten auf zukünftig vermarktete Produkte beziehen und daher nicht den im Rahmen der Wertermittlung des Alt-IPs bestimmten Gesamtgewinn beeinflussen sollten.

Schritt 2 – Bestimmung des Restgewinns

Der dem IP zuordenbare Restgewinn wird nachfolgend durch Abzug eines Routinegewinns für nicht-IP generierende Funktionen ermittelt. Es sei unterstellt, dass 10% des Umsatzes auf den Routinegewinn entfallen. Der Restgewinn ergibt sich dann wie folgt:

in Euro	2015	2016	2017	2018
Gesamtgewinn	500	500	500	500
Routinegewinn (10 % des Umsatzes)	100	100	100	100
Restgewinn	400	400	400	400

Schritt 3 – Aufteilung des Restgewinns

Die Aufteilung des Restgewinns zwischen A GmbH und B Corp. erfolgt durch Anwendung eines geeigneten Verteilungsschlüssels, mit Hilfe dessen der Gewinn zwischen Alt-IP und Neu-IP verteilt wird. Zu diesem Zweck werden jeweils die F&E-Kosten für die Entwicklung des Alt-IPs und des Neu-IPs, korrigiert um Abschreibung, berücksichtigt, um somit den IP-Bestand über den Zeitverlauf zu modellieren. Es wird also eine fiktive Aktivierung und Abschreibung nach ökonomischen Gesichtspunkten für die Verrechnungspreisanalyse vorgenommen. Gemäß Tz. 2.138 OECD Verrechnungspreisleitlinien ist die Anwendung der historischen Entwicklungskosten als Maß für den relativen Wert des IPs zulässig. Insbesondere wird durch eine derartige Modellierung des IP-Bestands unter Berücksichtigung der Umsätze als ökonomische Abschreibung reflektiert, dass bei der A GmbH in der Vergangenheit F&E-Kosten entstanden sind, welche erst im Zeitverlauf in Form von Umsätzen realisiert werden; zu einem Zeitpunkt, zu dem das IP bereits an die B Corp. lizenziert wurde.

Die folgende Tabelle stellt den jeweilig realisierten Anteil der F&E-Kosten dar:

F&E-Kosten/Umsatz	2011	2012	2013	2014	Gesamt
Produkt 1: F&E-Kosten	50%	50%	0%	0%	100%

Produkt 1: Umsatz	0%	0%	50%	50%	100%
Produkt 2: F&E-Kosten		50%	50%	0%	100%
Produkt 2: Umsatz		0%	0%	50%	50%
Produkt 3: F&E-Kosten			50%	50%	100%
Produkt 3: Umsatz			0%	0%	0%
Produkt 4: F&E-Kosten				50%	50%
Produkt 4: Umsatz				0%	0%

Die unter „F&E-Kosten“ bzw. „Umsatz“ gezeigten Prozentsätze zeigen den in dem jeweiligen Jahr angefallenen relativen Anteil an den insgesamt angefallenen F&E-Kosten bzw. Umsätzen. So wurde Produkt 1 beispielsweise in 2011 und 2012 entwickelt und hat in 2013 und 2014 Umsätze erzielt; in 2015 wird es keine Umsätze mehr generieren; die F&E-Kosten im Zusammenhang mit Produkt 1 sind also im Jahr 2015 komplett abgeschrieben.

Mit Hilfe dieser Modellierung der F&E-Kosten kann nun analysiert werden, welche Umsätze über den verbleibenden Lebenszyklus des Alt-IPs auf welche Art von IP (Alt- vs. Neu-IP) entfallen. Der Umsatz im Jahr 2015 verteilt sich beispielsweise zu 50% auf das Produkt 2 und zu 50% auf das Produkt 3. Da für diese beiden Produkte bereits alle F&E-Kosten angefallen sind, ist entsprechend der gesamte Umsatz in 2015 dem Alt-IP zuzurechnen, also der A GmbH, da diese die entsprechenden F&E-Kosten getragen hat. Dies ist in nachfolgender Tabelle dargestellt. Es zeigt sich, dass im Jahr 2018 kein Umsatz mehr mit den vier Produkten generiert wird; das Alt-IP ist zu diesem Zeitpunkt komplett „abgeschrieben“.

Produkt	F&E-Kosten Gesamt	Umsatz 2015	Umsatz 2016	Umsatz 2017	Umsatz 2018
1	100%	0%	0%	0%	0%
2	100%	50%	0%	0%	0%
3	100%	50%	50%	0%	0%
4	50%	0%	50%	50%	0%
Alt-IP		100%	75%	25%	0%
Neu-IP		0%	25%	75%	100%

Entsprechend dem Aufteilungsschlüssel zwischen Alt-IP und Neu-IP kann nun der Restgewinn, welcher auf die A GmbH entfällt, bestimmt werden.

	2015	2016	2017	2018
Restgewinn	400	400	400	400
Anteil Alt-IP = Gewinnanteil A GmbH	100%	75%	25%	0%
Anteil Restgewinn A GmbH	400	300	100	0
Anteil Neu-IP = Gewinnanteil B Corp.	0%	25%	75%	100%
Anteil Restgewinn Corp.	0	100	300	400

Schritt 4 - Ermittlung des fremdüblichen Lizenzsatzes

Basierend auf der so ermittelten Aufteilung des Restgewinns zwischen A GmbH und B Corp. kann nun die Lizenzrate ermittelt werden, welche zu dieser Aufteilung führt. Insbesondere entspricht der jährliche Gewinnanteil, welcher dem Alt-IP und damit der A GmbH zuzuordnen ist, der von der B Corp. an die A GmbH zu leistenden jährlichen Lizenzzahlung. Dieser Gewinnanteil konnte aufgrund der von der A GmbH geleisteten F&E-Ausgaben generiert werden; somit sollte der A GmbH vor dem Hintergrund des Fremdvergleichsgrundsatzes eine Zahlung in Höhe dieses Anteils vom zukünftig erwirtschafteten „IP-Gewinn“ zustehen. Im Falle einer umsatzbasierten Lizenz stellt sich die jährliche Lizenzrate dementsprechend wie folgt dar:

	2015	2016	2017	2018
IP Anteil A GmbH	400	300	100	0
Lizenzbasis (Umsatz)	1000	1000	1000	1000
Lizenzrate	40%	30%	10%	0%

Im Rahmen des Anwendungsbeispiels ergibt sich somit eine Lizenzrate von 40% in 2015, welche bis zum Jahr 2018 auf 0% abschmilzt. Diese Lizenzmodellierung reflektiert damit die ökonomische Abschreibung des Alt-IPs, welches der A GmbH zuzuordnen ist.

Erwartungsgemäß kommt es durch die Neuinvestition in IP zu einem Anlaufverlust der B Corp. im ersten Jahr in Höhe von 100.

Fazit

Profit Split Ansätze, im Rahmen derer eine explizite Modellierung der IP-Bestände über den Zeitverlauf, d.h. unter Berücksichtigung der ökonomischen Abschreibung erfolgt, stellen grundsätzlich geeignete Methoden für die Bestimmung von fremdüblichen Lizenzsätzen in der Life Science Industrie dar. Insbesondere eignet sich dieser Ansatz dazu, IP-Portfolios zu bewerten, welche erst zum Teil entwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter enthalten, die erst in Zukunft zu Gewinnrealisierungen führen. Im Rahmen der dargestellten Methodik können hierbei die für die Life Science Industrie typischen langwierigen F&E-Prozesse, die

speziellen IP-Lebenszyklen und der zugrundeliegende Produktlebenszyklus berücksichtigt werden. Dieses Vorgehen stellt sicher, dass der Steuerpflichtige sein ernsthaftes Bemühen nachweisen kann, seine konzerninternen Geschäftsbeziehungen unter Beachtung des Fremdvergleichs ausgestaltet zu haben (Vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV).

Fundstellen

Biermann, Daniela/ Tebroke, Ev: Pharmabranche - die Fusionswelle rollt, [Pharmazeutische Zeitung 22/2014](#)

Homberg, RA Peter: Lizenzvereinbarungen zwischen "Start-ups" und "großen" Vertragspartnern, DB vom 30.06.2011.

Oehlich, Marcus: Pharmaindustrie - Übernahmen und Fusionen, [Pharmazeutische Zeitung 11/2010](#)

Roberge,Chantal: Transfer Pricing in the Pharmaceutical Industry: The Remuneration of Marketing Intangibles, International Journal of Transfer Pricing, July/August 2013.

Wündisch, Karl: Pharmaceutical Industry and Transfer Pricing: Anything Special? International Journal of Transfer Pricing, November/December 2003.

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.