



THOMAS HUG

INTERNATIONALE TRANSAKTIONEN MIT BEZUG AUF IMMATERIALGÜTER

ISIS), 27 JUNE 2022

WWW.THOMASHUG.COM



Institut für Schweizerisches
und Internationales Steuerrecht

Fallbeispiele, inkl. Lösungshinweise

Workshop:

Internationale Transaktionen mit Bezug
auf Immaterialgüter (Verrechnungs-
preisgestaltung, Lizenzzahlungen sowie
verfahrensrechtliche Aspekte)

Dr. iur. Napoleone Dagnese
MLaw Balthasar Denger
Thomas Hug

ISIS)-Seminar 22/202 Steuer- und abgaberechtliche
Behandlung von Immaterialgüterrechten
Zürich, 27. Juni 2022

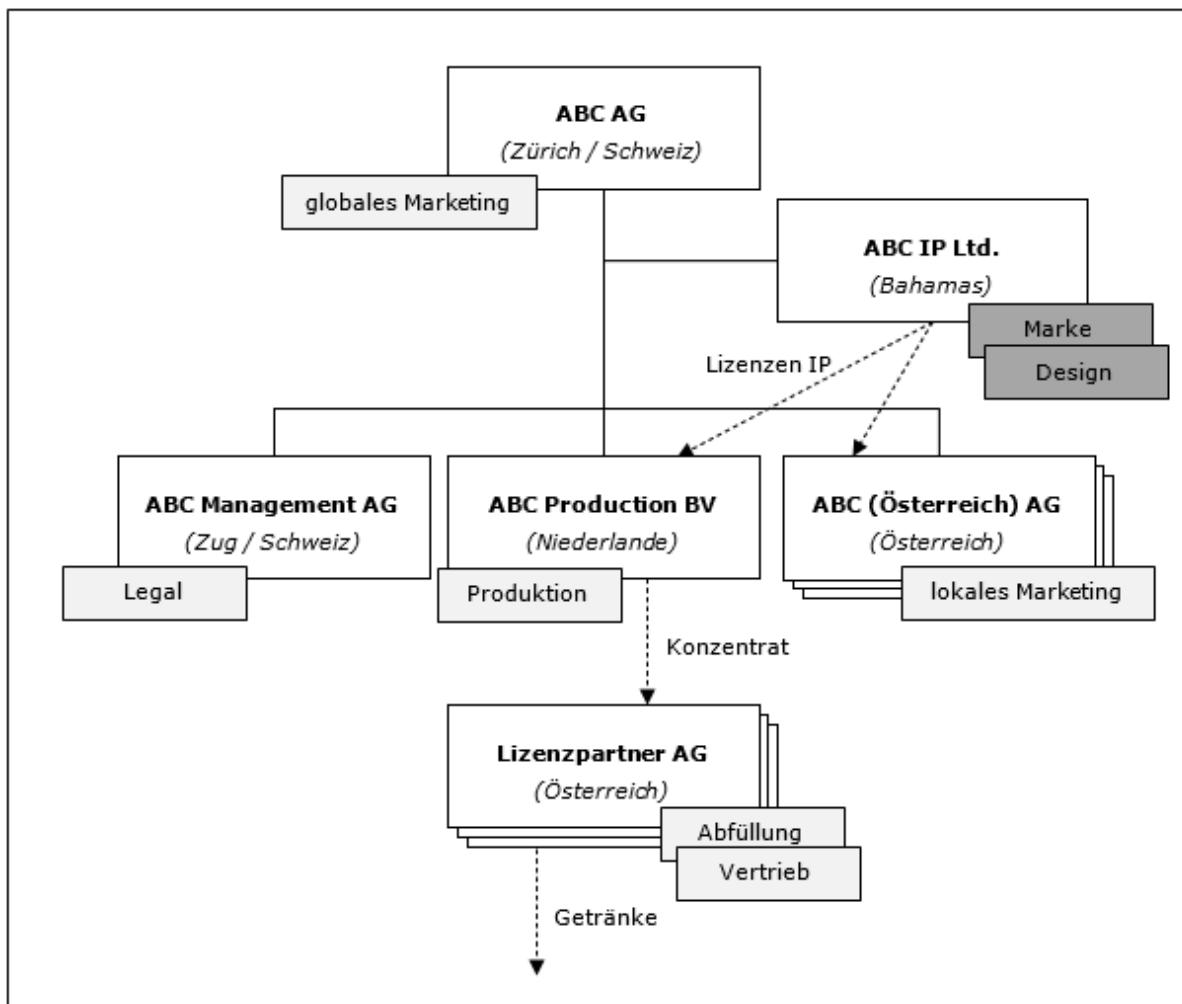
Inhaltsverzeichnis

Grundsachverhalt	4
Fall 1: Zurechnung von immateriellen Werten	6
1. Sachverhalt	6
2. Lösungshinweise	7
2.1 Frage 1 - Definition "immaterielle Werte"	7
2.2 Frage 2 - Rechtliches, finanzielles und funktionales Eigentum	8
2.2.1 Rechtliches Eigentum	8
2.2.2 Finanzielles Eigentum	8
2.2.3 Funktionales Eigentum	8
2.2.4 Tabellarische Zusammenfassung	9
2.3 Frage 3 - Zurechnung verschiedener immaterieller Werte	10
2.3.1 Marke	10
2.3.2 Design	11
2.3.3 Rezept	12
2.3.4 Produktions-Knowhow	13
2.3.5 Kundenbeziehungen	14
2.3.6 Zusammenfassung	15
2.4 Frage 4 – Bedeutung schriftlicher Verträge bei Zurechnung	15
2.5 Frage 5 – Entschädigung für Konzernmarken	15
2.6 Frage 6 – Entschädigung für Hinweis auf Konzernzugehörigkeit	16
2.7 Frage 7 – Auslagerung von DEMPE-Funktionen	16
Fall 2: Fremdübliche Entschädigung IP-Lizenzierung	19
1. Sachverhalt	19
2. Lösungshinweise	19
2.1 Überschrift Ebene 1	19
2.2 Überschrift Ebene 1	19
Fall 3: Fremdübliche Entschädigung IP-Übertragung	20
1. Sachverhalt	20
2. Lösungshinweise	21
2.1 Frage 1 – Verrechnungspreismodelle	21
2.2 Frage 2 (Sachverhaltsvariante) – Betriebsstätte statt Kapitalgesellschaft	21
2.3 Frage 3 (Sachverhaltsvariante) – Besonderheiten EU	21
Fall 4: Präventive Konfliktlösung	22
1. Sachverhalt	22
2. Lösungshinweise	22
2.1 Unilateral (Schweiz)	22
2.2 Bilateral (Schweiz und Grossbritannien)	22
Fall 5: Internationale, kurative Konfliktlösung	23

1. Sachverhalt	23
2. Lösungshinweise	23
2.1 Frage 1 – Steuerprüfung Österreich	23
2.2 Frage 2 – Steuerprüfung Niederlande	24
Fall 6: Nationale, kurative Konfliktlösung	25
1. Sachverhalt	25
2. Lösungshinweise	25
Weiterführende Literaturempfehlungen	26

Grundsachverhalt

Ein internationaler, börsenkotierter Konzern mit globalem Hauptsitz im Kanton Zürich ist in der Produktion von Getränken tätig. Verschiedene Marktanalysen zeigen, dass wesentliche Werttreiber des Konzerns die **Marke ABC** («Marke») sowie das unverkennbare **Design der Getränkeflaschen** («Design») sind. Die Marke wird einerseits für den Aussenauftritt des Konzerns und andererseits für den Vertrieb der Getränke verwendet.



Das operative Geschäft des Konzerns ist rechtlich und betriebswirtschaftlich wie folgt strukturiert:

- Der Hauptsitz des Konzerns in der Schweiz ist zuständig für den rechtlichen Schutz der Marke und des Designs in den verschiedenen Absatzmärkten (u.a. Verlängerung von lokalen Registerrechten, Abwehr von unautorisierten Markenverwendungen), die strategische Weiterentwicklung der Marke sowie die Entwicklung und Koordination der globalen

Marketingkampagnen. Während die Marketing-Abteilung («*globales Marketing*») bei der ABC AG mit Sitz in Zürich angesiedelt ist, befindet sich die für den globalen Schutz der Marke und des Designs zuständige Rechtsabteilung («*Legal*») in der 100%-Tochtergesellschaft **ABC Management AG** mit Sitz in Zug.

- Formelle Inhaberin der Schutzrechte an der Marke und am Design in den verschiedenen Ländern ist die 100%-Tochtergesellschaft **ABC IP Ltd.** mit Sitz auf den Bahamas. Sie bezahlt sämtliche Gebühren für die Registration der weltweiten Marken- und Schutzrechte. Diese Gesellschaft verrechnet den operativen Konzerngesellschaften eine Lizenzgebühr auf Basis kurzer, schriftlicher Verträge. Gemäss Wortlaut der Verträge ist der Lizenzgegenstand «verschiedene für das Geschäft notwendige IP-Rechte».
- In den einzelnen Absatzmärkten verfügt der Konzern über lokale Ländergesellschaften, darunter die **ABC (Österreich) AG**. Die Ländergesellschaften sind für das länderspezifische Marketing zuständig, welches im Rahmen der durch die ABC AG global vorgegeben Rahmenbedingungen umgesetzt wird (bspw. globale Marketing-Kampagnen, welche auf die einzelnen Länder adaptiert werden). Weiter sind die Ländergesellschaften Ansprechpartner für die unabhängigen Lizenzpartner, welche für die Abfüllung und den Vertrieb der Getränke zuständig sind (siehe nachfolgend).
- Weiter verfügt der Konzern über regionale Produktionsgesellschaften, welche das Konzentrat der Getränke auf Basis eines **Geheimrezepts** («*Rezept*») im Auftrag der ABC AG produzieren und anschliessend an die unabhängigen Lizenzpartner weiterverkaufen (Auftragsfertigung). Für die Region West- und Nordeuropa ist hierfür die niederländische **ABC Production BV** zuständig. Aufgrund eines bewussten Entscheides des Managements wurde das Geheimrezept in keinem Land immateriell geschützt. Dadurch soll verhindert werden, dass Konkurrenzunternehmen über lokale Schutzregister ggf. Einblick in die Bestandteile erhalten könnten.
- Das Konzentrat wird anschliessend durch die jeweiligen Produktionsgesellschaften an unabhängige Dritte verkauft, welche auf Basis eines Lizenzvertrages pro Land das Konzentrat verdünnen, in Flaschen abfüllen und anschliessend selbstständig an die Kunden (Detailhandel, Gastronomie) veräusseren. In Österreich ist hierfür die unabhängige **Lizenzpartner AG** zuständig, welche das Konzentrat von der ABC Production BV in den Niederlanden abkauft. Über den Kaufpreis des Konzentrates ist das exklusive Abfüll- und Vertriebsrecht der Getränke abgegolten, d.h. es werden keine separaten Lizenzgebühren verrechnet.

(Grundsachverhalt angelehnt an US-Gerichtsentscheid Coca-Cola Co. vs Commissioner, 155 T.C. No. 10 (2020))

Fall 1: Zurechnung von immateriellen Werten**1. Sachverhalt**

Siehe Grundsachverhalt.

Fragen

- **Frage 1:** Wie definieren die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 den Begriff «immaterielle Werte» und welche sind im vorliegenden Fall involviert?
- **Frage 2:** Die OECD unterscheidet seit dem BEPS-Projekt – wenn auch diese Begriffe nicht explizit in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 bzw. 2022 erwähnt sind – zwischen einem «rechtlichen», einem «finanziellen» und einem «funktionalen» Eigentum an immateriellen Werten. Was versteht man darunter und was sind die verrechnungspreislichen Konsequenzen?
- **Frage 3:** Welcher Konzerngesellschaft(en) sind folgende immateriellen Werte verrechnungspreislich zuzurechnen:
 - Marke;
 - Design;
 - Rezept;
 - Produktions-Knowhow;
 - Kundenbeziehungen?
- **Frage 4:** Dürfen bei der verrechnungspreislichen Zurechnung der Marke und des Designs die schriftlichen Verträge komplett ignoriert werden?
- **Frage 5:** Kann die Konzernobergesellschaft ABC AG den Tochtergesellschaften eine Entschädigung «dem Grunde nach» verrechnen für die Benutzung der Marke «ABC» in ihrem Geschäftsauftritt (bspw. in der Firma)?
- **Frage 6:** Die ABC AG verfügt in Indien über die Tochtergesellschaft XYZ Ltd., die Schokoladenriegel in Indien produziert und vertreibt. Die Tochtergesellschaft tritt im Geschäftsverkehr wie folgt auf «XYZ Ltd. – An ABC Group Company». Kann die ABC AG ihrer indischen Tochtergesellschaft hierfür «dem Grunde nach» eine Markenlizenz verrechnen?
- **Frage 7:** Wie wird der Tatsache verrechnungspreislich Rechnung getragen, dass die Marketing-Aktivitäten durch die ABC AG ausgeführt werden, die rechtlichen Aktivitäten jedoch durch die ABC Management AG?

2. Lösungshinweise

2.1 Frage 1 - Definition "immaterielle Werte"

Das Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 in der deutschen Fassung trägt zwar den Titel «Besondere Überlegungen bezüglich immaterieller *Wirtschaftsgüter*», jedoch wird im weiteren Verlauf regelmässig von «immateriellen *Werten*» gesprochen. In den vorliegenden Musterlösungen wird der Begriff «immaterielle Werte» bzw. «Intangibles» verwendet.

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien definieren den Begriff abgrenzend und sehr generell als (kumulativ)

- einen Vermögenswert, welcher nicht ein materieller (physical asset) oder finanzieller Vermögenswert (financial asset) ist,
- den man zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besitzen oder kontrollieren kann und
- dessen Nutzung oder Übertragung bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vergütet worden wäre.¹

Die OECD stellt damit klar, dass weder die Bilanzierbarkeit noch das Vorhandensein eines rechtlichen oder vertraglichen Schutzes oder eine isolierte Übertragbarkeit eine notwendige Voraussetzung für die Qualifizierung als immaterieller Wert sind. Sie nimmt daher eine ausgeprägt wirtschaftliche Betrachtungsweise vor.

Im vorliegenden Sachverhalt sind folgende immateriellen Werte involviert:

- Marke ABC²;
- Design an Getränkeflaschen;
- Rezept;
- Produktions-Knowhow³;
- Kundenbeziehungen

Die Tatsache, dass gewisse immaterielle Werte willentlich nicht geschützt sind (bspw. Rezept) bzw. nicht geschützt werden können (bspw. Kundenbeziehungen) ändert nichts an ihrer verrechnungspreislichen Qualifikation.

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien äussern sich nicht abschliessend dazu, ob auch ein Goodwill als immaterieller Wert zu qualifizieren ist. Angebracht wird der Hinweis, dass Goodwill nicht allein von anderem Betriebsvermögen getrennt und selbständig übertragen werden könne, was eher gegen eine Qualifikation als immaterieller Wert spricht. Die OECD verlangt aber für die Qualifikation gerade, dass ein solcher Wert kontrolliert und übertragen werden kann (zweite Voraussetzung).⁴

¹ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.6.

² Explizit erwähnt in OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Beispiel immaterieller Werte, siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.23.

³ Explizit erwähnt in OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Beispiel immaterieller Werte, siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.20.

⁴ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.27.

2.2 Frage 2 - Rechtliches, finanzielles und funktionales Eigentum

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 ordnen die Erträge aus identifizierten immateriellen Werten (siehe Frage 1) auf Basis des «Eigentums»⁵ den involvierten Konzerngesellschaften zu. Sie unterscheiden dabei zwischen einer *rechtlich-formalen Dimension* (rechtliches Eigentum), einer *finanziellen Dimension* (finanzielles Eigentum) sowie einer *funktional-operativen Dimension* (funktionales Eigentum).

2.2.1 Rechtliches Eigentum

Das rechtliche Eigentum (legal ownership) an immateriellen Werten bestimmt sich aufgrund von formalen Rechtsansprüchen aus Verträgen (bspw. aus Lizenzverträgen) und öffentlichen Registern (bspw. Patentanmeldungen beim Eidg. Institut für Geistiges Eigentum).⁶

Seit dem Update 2017 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im Nachgang zum BEPS-Projekt verleiht das rechtliche Eigentum an immateriellen Werten allein keinen Anspruch auf Erträge aus der Übertragung oder der Überlassung zur Nutzung solcher Werte, auch wenn die Erträge aufgrund von Verträgen und öffentlichen Registern zivilrechtlich möglicherweise zunächst an den rechtlichen Eigentümer fliessen. Soweit der Rechtsträger keine weiteren Funktionen ausübt und keine Risiken trägt, hat er lediglich Anspruch auf eine Entschädigung der Auslagen ohne Gewinnaufschlag (bspw. der jährlichen Registrationsgebühren).⁷

2.2.2 Finanzielles Eigentum

Das finanzielle Eigentum an immateriellen Werten bestimmt sich aufgrund der Finanzierung der Entwicklung betrieblicher immaterieller Werte (trade intangibles) bzw. aufgrund der Marketingaktivitäten im Zusammenhang mit immateriellen Marketingwerten (marketing intangibles).

Wenn eine Konzerngesellschaft lediglich die Finanzmittel bereitstellt und die Kontrolle über diese hat, jedoch keine weiteren Funktionen ausübt und keine Risiken trägt, hat sie lediglich Anspruch auf eine risikobereinigte Rendite auf den eingesetzten finanziellen Mitteln.⁸

2.2.3 Funktionales Eigentum

Das funktionale Eigentum an immateriellen Werten hat schliesslich jene Konzerngesellschaft, welche operativ wesentliche Funktionen ausübt hinsichtlich der Entwicklung (development), der Verbesserung bzw. Weiterentwicklung (enhancement), der Erhaltung bzw. Wartung (maintenance), dem Schutz (protection) und der Verwertung (exploitation) immaterieller Werte und die damit verbundenen wirtschaftlich bedeutenden Risiken trägt. Die genannten fünf Funktionen werden unter dem Begriff «DEMPE-Funktionen» zusammengefasst.

⁵ Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien verwenden hierbei den Begriff «Eigentum» (Ownership) an immateriellen Werten. Aus Sicht der Schweiz ist der Begriff nicht widerspruchsfrei, kann gemäss Art. 641 ZGB Eigentum nur an Sachen (körperlichen Gegenständen), nicht jedoch an immateriellen Werten begründet werden.

⁶ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.35.

⁷ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.61.

⁸ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.42.

Obwohl die fünf DEMPE-Funktionen eine zentrale Rolle spielen, werden diese in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 bedauerlicherweise nicht weiter definiert oder mit Beispielen illustriert. Gemäss hier vertretener Auffassung sind diese Funktionen wie folgt zu verstehen:

- Entwicklung (development): Grundlegende Entwicklung eines neuen immateriellen Wertes;
- Verbesserung bzw. Weiterentwicklung (enhancement): Weiterentwicklung eines bestehenden immateriellen Wertes;
- Erhaltung bzw. Wartung (maintenance): Tätigkeiten, die darauf abzielen, den Wert von immateriellen Werten und die Ertragsbasis zu erhalten;
- Schutz (protection): Schutz vor Missbrauch des immateriellen Wertes, wobei Art und Umfang der Tätigkeiten vom Typ des immateriellen Wertes abhängen;
- Verwertung (exploitation): Gewerbliche Nutzung des neuen immateriellen Wertes

Gemäss OECD-Verrechnungspreisleitlinien stehen dem funktionalen Eigentümer grundsätzlich alle Erträge aus den immateriellen Werten zu (unter Vorabentschädigung des rechtlichen und finanziellen Eigentümers). In anderen Worten handelt es sich hierbei um ein funktionsorientiertes Vergütungsmodell. Die OECD nimmt somit eine Verortung der Erträge immaterieller Werte anhand der Funktionen und Risiken vor.

2.2.4 Tabellarische Zusammenfassung

Eigentum	Begriff	Folgen
Rechtliches Eigentum	Rechtlich-formale Dimension: Eigentum auf Basis von formellen Rechtsansprüchen aus Verträgen und öffentlichen Registern	Entschädigung der Auslagen (ohne Gewinnaufschlag)
Finanzielles Eigentum	Finanzielle Dimension: Eigentum auf Basis der Finanzierung der F&E- bzw. Marketingtätigkeiten	Rückzahlung der eingesetzten Finanzmittel zuzüglich einer risikobereinigten Rendite
Funktionales Eigentum	Funktional-operative Dimension: Eigentum auf Basis der ausgeübten Funktionen und der übernommenen Risiken hinsichtlich Entwicklung, Verbesserung / Weiterentwicklung, Erhaltung / Wartung, Schutz und Verwertung (DEMPE) der immateriellen Werte.	(Residualer) Gewinn aus der Übertragung bzw. der Überlassung zur Nutzung

Anmerkung: In der Schweiz wird mitunter auch der Begriff des «wirtschaftlichen» Eigentums verwendet, welcher eine Betrachtungsweise in Abkehr der zivilrechtlichen Gegebenheiten vornimmt. Vorliegend würde dieser Begriff das finanzielle und wirtschaftliche Eigentum umfassen.

2.3 Frage 3 - Zurechnung verschiedener immaterieller Werte

2.3.1 Marke

Eigentum	Gesellschaft
Rechtliches Eigentum	<p>ABC IP Ltd., Bahamas</p> <p>Die Gesellschaft ist formelle Inhaberin der Schutzrechte an der Marke ABC und lizenziert diese innerhalb des Konzerns auf Basis von schriftlichen Lizenzverträgen.</p>
Finanzielles Eigentum	<p>Beschränkte Angaben oder Hinweise gemäss Sachverhalt</p> <p>Zwar werden die Gebühren für die Registration und den Schutz der Marke durch die ABC IP Ltd. getragen, jedoch werden diese nicht materiell sein im Vergleich zu den Aufbaukosten für eine globale Marke sowie deren rechtliche Verteidigung (bspw. Abwehr von unautorisierten Markenverwendungen). Hierzu fehlen konkrete Angaben im Sachverhalt.</p>
Funktionales Eigentum	<p>ABC AG sowie ABC Management AG, Schweiz</p> <p>Die wesentlichen DEMPE-Funktionen im Zusammenhang mit der Marke wie die Verbesserung und Pflege durch globale Marketingkampagnen (enhancement, maintenance) sowie die rechtliche Verteidigung (protection) sind bei den beiden Konzerngesellschaften in der Schweiz angesiedelt.</p> <p>Anmerkung: Zu diskutieren ist die Frage, ob die lokalen Vertriebsgesellschaften (bspw. ABC (Österreich) AG) allenfalls auch gewisse DEMPE-Funktionen in Bezug auf die Marke ausüben. Gemäss hier vertretener Auffassung beschränkt sich die Funktion der Vertriebsgesellschaft lediglich auf die operative Umsetzung der globalen Grundsätze, weshalb keine oder nur geringe DEMPE-Funktionen lokal ausgeübt werden. Im Rahmen von Betriebsprüfungen wird aber gemäss Erfahrung der Autoren vermehrt die Frage nach der Rolle von lokalen Vertriebsgesellschaften von den Steuerbehörden aufgeworfen.</p>
Folgen	
<p>Während die ABC IP Ltd. vorab einen Anspruch auf den Ersatz ihrer Kosten (Gebühren für Registration und Schutz) ohne Gewinnaufschlag hat, sind die residualen Erträge aus der Marke der ABC AG sowie der ABC Management AG zuzurechnen. In Bezug auf die Frage, wie diese residualen Erträge zwischen den beiden Schweizer Gesellschaften aufgeteilt werden, wird auf die nachfolgenden Lösungshinweise zur Frage 7 verwiesen.</p>	

Hinweis: Alternativer Lösungsansatz wäre, dass die steuerliche Ansässigkeit der ABC IP Ltd. nicht auf den Bahamas, sondern gestützt auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung (Art. 50 DBG) in der Schweiz wäre.

2.3.2 Design

Eigentum	Gesellschaft
Rechtliches Eigentum	<p>ABC IP Ltd., Bahamas</p> <p>Die Gesellschaft ist formelle Inhaberin der Designrechte an den unverkennbaren Getränkeflaschen und lizenziert diese innerhalb des Konzerns auf Basis von schriftlichen Lizenzverträgen.</p>
Finanzielles Eigentum	<p>Beschränkte Angaben oder Hinweise gemäss Sachverhalt</p> <p>Zwar werden die Gebühren für die Registration und den Schutz der Designrechte durch die ABC IP Ltd. getragen, jedoch werden diese nicht materiell sein im Vergleich zu den zu den Entwicklungskosten für das Design sowie dessen rechtliche Verteidigung (bspw. Abwehr von unautorisierten Verwendungen). Hierzu fehlen konkrete Angaben im Sachverhalt.</p>
Funktionales Eigentum	<p>ABC AG sowie ABC Management AG, Schweiz</p> <p>Die wesentlichen DEMPE-Funktionen im Zusammenhang mit dem Design der Flaschen (enhacement, maintenance) und der rechtlichen Abwehr von dessen widerrechtlichen Verwendung durch Dritte (protection) sind bei den beiden Konzerngesellschaften in der Schweiz angesiedelt.</p>
Folgen	
<p>Während die ABC IP Ltd. vorab einen Anspruch auf den Ersatz ihrer Kosten (Gebühren für Registration und Schutz) ohne Gewinnaufschlag hat, sind die residualen Erträge aus den Designrechten der ABC AG sowie der ABC Management AG zuzurechnen. In Bezug auf die Frage, wie diese residualen Erträge zwischen den beiden Schweizer Gesellschaften aufgeteilt werden, wird auf die nachfolgenden Lösungshinweise zur Frage 7 verwiesen.</p>	

Hinweis: Alternativer Lösungsansatz wäre, dass die steuerliche Ansässigkeit der ABC IP Ltd. nicht auf den Bahamas, sondern gestützt auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung (Art. 50 DBG) in der Schweiz wäre.

2.3.3 Rezept

Beim Geheimrezept für die Getränke handelt es sich typischerweise um einen immateriellen Wert, der vor vielen Jahren entwickelt wurde und nicht oder nur minimal weiterentwickelt wird. Die DEMPE-Funktionen beschränken sich daher meist auf die blosse gewerbliche Verwertung (Exploitation), d.h. vorliegend die Produktion des Konzentrates.

Eigentum	Gesellschaft
Rechtliches Eigentum	<p>Keine Angaben oder Hinweise gemäss Sachverhalt</p> <p>Aufgrund eines bewussten Entscheides des Managements wurde das Rezept nicht immaterialgüterrechtlich geschützt. Gemäss Sachverhalt liegen auch keine Hinweise auf allfällige vertragliche Rechte vor. Da gemäss OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 das rechtliche Eigentum eine untergeordnete Rolle spielt und lediglich einen Anspruch auf eine Entschädigung der Kostenauslagen begründet, ist dieser Punkt nicht weiter relevant.</p>
Finanzielles Eigentum	<p>Keine Angaben oder Hinweise gemäss Sachverhalt</p> <p>Gemäss Sachverhalt liegen keine Informationen vor, wer in der Vergangenheit (mitunter vor vielen Jahrzehnten) die Kosten für die Entwicklung dieses Rezeptes getragen hat. Möglicherweise war dieses Rezept auch eine Zufallsentdeckung ohne materielle Kosten.</p>
Funktionales Eigentum	<p>ABC AG, Schweiz</p> <p>Gemäss Angaben im Sachverhalt produziert die ABC Production BV, Niederlande (+weitere regionale Produktionsgesellschaften) im Auftragsverhältnis (Auftragsfertigung), was grundsätzlich ein Hinweis auf eine Prinzipalstruktur ist. Solchen Strukturen inhärent ist, dass immaterielle Werte beim Prinzipal angesiedelt sind. Allerdings könnten vorliegend auch die Auffassung vertreten werden, dass die niederländische Gesellschaft das Rezept gewerblich verwertet (exploitation), so dass das funktionale Eigentum bei ihr wäre.</p>
Folgen	
<p>Die ABC AG hat als funktionale Eigentümerin Anspruch auf die gesamten Erträge aus dem Geheimrezept.</p>	

2.3.4 Produktions-Knowhow

Eigentum	Gesellschaft
Rechtliches Eigentum	<p>ABC Production BV, Niederlande (+weitere regionale Produktionsgesellschaften)</p> <p>Da das Produktions-Knowhow nicht als immaterielles Recht geschützt und auch nicht an Dritte vertraglich lizenziert ist, kann das rechtliche Eigentum schlecht bestimmt werden. Gemäss hier vertretener Ansicht könnte jedoch argumentiert werden, dass das Knowhow bei den Mitarbeitenden in der Produktion ist, welche einen Arbeitsvertrag mit der ABC Production BV, Niederlande (+weitere regionale Produktionsgesellschaften) haben. Verrechnungspreislich ist das rechtliche Eigentum vorliegend allerdings kaum relevant.</p>
Finanzielles Eigentum	<p>ABC Production BV, Niederlande (+weitere regionale Produktionsgesellschaften)</p> <p>Gemäss Sachverhalt ist unklar, wer die Kosten für den Aufbau und die Weiterentwicklung des Produktions-Knowhows getragen hat. Solche Kosten werden in der Konzernpraxis auch häufig nicht separat «getrackt». Aufgrund der Argumentation, dass das Knowhow bei den Mitarbeitenden in der Produktion ist und deren Saläre durch die ABC Production BV, Niederlande (+weitere regionale Produktionsgesellschaften) bezahlt werden, könnte das finanzielle Eigentum ihr zugewiesen werden.</p>
Funktionales Eigentum	<p>ABC Production BV, Niederlande (+weitere regionale Produktionsgesellschaften)</p> <p>Der Aufbau, die Pflege und die Verwertung des Produktions-Knowhows erfolgt durch die ABC Production BV, Niederlande (+weitere regionale Produktionsgesellschaften). Da wesentliche DEMPE-Funktionen (inbs. Development, Enhancement, Maintenance, Exploitation) durch sie ausgeübt werden, ist der Produktionsgesellschaft das funktionale Eigentum zuzurechnen.</p>
Folgen	
<p>Die ABC Production BV (+ weitere regionale Produktionsgesellschaften) hat als rechtliche, finanzielle und funktionale Eigentümerin Anspruch auf die gesamten Erträge aus dem Produktions-Knowhow.</p>	

2.3.5 Kundenbeziehungen

Eigentum	Gesellschaft
Rechtliches Eigentum	<p>ABC Production BV, Niederlande (+ weitere regionale Produktionsgesellschaften)</p> <p>Ein rechtliches «Eigentum» an Kundenbeziehungen ist juristisch nicht möglich, jedoch basieren diese auf bestehenden Verträgen mit den Kunden, d.h. vorliegend mit der Lizenzpartner AG, Österreich. Diese Verträge wurden durch die ABC Production BV, Niederlande (+ weitere regionale Produktionsgesellschaften) abgeschlossen.</p>
Finanzielles Eigentum	<p>ABC (Österreich) AG, Österreich (+ weitere lokale Vertriebsgesellschaften)</p> <p>Die Kosten für den Aufbau der Kundenbeziehungen (lokales Marketing, Pflege der Kundenbeziehung) werden durch die ABC (Österreich) AG, Österreich (+ weitere lokale Vertriebsgesellschaften) getragen.</p>
Funktionales Eigentum	<p>ABC (Österreich) AG, Österreich (+ weitere lokale Vertriebsgesellschaften)</p> <p>Obwohl die österreichische Vertriebsgesellschaft nicht die Verträge mit den Lizenzpartner abschliesst, ist sie gemäss Geschäftsmodell für den Aufbau und die Pflege der Kundenbeziehungen verantwortlich. Wesentliche DEMPE-Funktionen (development, enhancement, maintenance) werden durch sie ausgeübt, weshalb das funktionale Eigentum der ABC (Österreich) AG, Österreich (+ weitere lokale Vertriebsgesellschaften) zugerechnet wird.</p>
Folgen	
<p>Während die ABC Production BV, Niederlande vorab einen Anspruch auf den Ersatz ihrer Kosten (Vertragsabschluss, eher minimal) ohne Gewinnaufschlag hat, sind die residualen Erträge aus den Kundenbeziehungen der ABC (Österreich) AG, Österreich (+ weitere lokale Vertriebsgesellschaften) zuzurechnen.</p>	

2.3.6 Zusammenfassung

Immaterieller Wert	(Residuale) Erträge aus immateriellem Wert
Marke	ABC AG und ABC Management AG , Schweiz (siehe aber Lösungshinweise zur Frage 7)
Design	
Rezept	ABC AG , Schweiz
Produktions-Knowhow	ABC Production BV , Niederlande (+ weitere regionale Produktionsgesellschaften)
Kundenbeziehungen	ABC (Österreich) AG , Österreich (+ weitere lokale Vertriebsgesellschaften)

2.4 Frage 4 – Bedeutung schriftlicher Verträge bei Zurechnung

Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen beruht gemeinhin auf der Prämisse, dass, je mehr Funktionen, Risiken und Vermögenswerte eine an einer Leistungsbeziehung beteiligte Partei wahr- bzw. übernimmt, desto höher deren Entschädigung sein muss. Gemäss Ansicht der OECD sind zwar die rechtlichen Gegebenheiten (Verträge, öffentliche Register) der Ausgangspunkt der Analyse, jedoch ist das tatsächliche Verhalten der Parteien und die Substanz einer Transaktion relevanter als die formellen Gegebenheiten (substance over form).⁹

Das tatsächliche Verhalten der Parteien wird im Verrechnungspreisrecht typischerweise mittels einer Funktions- und Risikoanalyse bestimmt. Im Rahmen dieser Analyse werden die von den an einer Leistungsbeziehung beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen (functions performed), die von ihnen übernommenen Risiken (risks assumed) und die von ihnen eingesetzten Wirtschaftsgüter (assets used) lokalisiert und den jeweiligen Unternehmen zugeordnet.

Im vorliegenden Fall **unterstreichen** die Markenlizenzverträge zwar die ABC IP Ltd., Bahamas als rechtliche Eigentümerin (zusätzlich zu den öffentlichen Registerrechten), jedoch sind **letztlich die DEMPE-Funktionen relevant** für die Zuteilung des (residualen) Ertrages aus den immateriellen Werten.

2.5 Frage 5 – Entschädigung für Konzernmarken

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien äussern sich spezifisch zur Frage, ob die blosse Nutzung eines Konzernnamens durch Tochtergesellschaften «dem Grunde nach» verrechnungsfähig ist. Internationale Konzerne operieren häufig mit einer einheitlichen Konzernmarke, unter welcher sie nach innen (Belegschaft) und

⁹ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 1.42 ff.

aussen (Öffentlichkeit, Kapitalmarkt) auftreten sowie ihre Produkte (Kunden) vertreiben. Gemäss Ansicht der OECD ist die blosse Nutzung des Konzernnamens oder die einfache Anerkennung der Konzernzugehörigkeit nicht verrechnungsfähig. Sie begründet dies mit dem allgemeinen Grundsatz, dass die blosse passive Zugehörigkeit zu einem Konzern ohne bewusstes, konzentriertes Handeln (impliziter Konzernrückhalt) nicht verrechnungsfähig ist.¹⁰ In Anlehnung an einen Entscheid des deutschen Bundesfinanzhofs¹¹ ist im Umkehrschluss die Namensnutzung «dem Grunde nach» verrechnungsfähig, wenn das Recht zur Nutzung des Namens auch Markenrechte (Logo, Schriftzug) und andere immaterielle Werte (bspw. Know-how) beinhaltet und damit einen aktiv erwirkten finanziellen Vorteil mit sich bringt.

Soweit die Tochtergesellschaften die Marke «ABC» umfassend im Geschäftsverkehr nutzen können (bspw. Verwendung der Marke auf Produkten, Internetauftritt) und daraus auch einen finanziellen Nutzen haben (gerade bei bedeutenden Konsummarken zu bejahen), ist die Konzernmarke **grundsätzlich «dem Grunde nach» verrechnungsfähig**.

2.6 Frage 6 – Entschädigung für Hinweis auf Konzernzugehörigkeit

Siehe allgemeine Ausführungen in Frage 5.

Gemäss hier vertretener Auffassung ist der blosse Hinweis der Zugehörigkeit zum ABC-Konzern («XYZ Ltd. – An ABC Group Company») wohl nicht genügend, eine Markenlizenz «dem Grunde nach» zu verrechnen. Weder kann die indische Tochtergesellschaft XYZ Ltd. die Markenrechte umfassend im Geschäftsverkehr nutzen, noch wird dieser Hinweise materielle finanzielle Vorteile für die Tochtergesellschaft bringen. Es fehlt am konkreten Nutzen für die Tochtergesellschaft, weshalb die Konzernmarke **dem Grund nach nicht verrechnungsfähig** ist.

2.7 Frage 7 – Auslagerung von DEMPE-Funktionen

Gemäss OECD erfordert das funktionale Eigentum nicht, dass die Konzerngesellschaft sämtliche DEMPE-Funktionen operativ auch selbst ausübt. Eine Auslagerung (Outsourcing) an andere Konzerngesellschaften ist möglich, sofern (kumulativ)

- es sich bei den ausgelagerten Tätigkeiten nicht um eine im konkreten Einzelfall wichtige bzw. zentrale DEMPE-Funktion handelt und
- die auslagernde Konzerngesellschaft weiterhin die Kontrolle über die ausgelagerten Tätigkeiten und die damit verbundenen Risiken hat («Control-Over-Risk-Approach» bzw. Risikokontrollansatz).¹²

Die Qualifikation von Tätigkeiten als wichtige/zentrale DEMPE-Funktionen (erste Voraussetzung) hängt von den Gegebenheiten und den Umständen des konkreten

¹⁰ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.81.

¹¹ BFH I R 22/14 (21.1.2016).

¹² OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.51.

Einzelfalls ab. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien nennen als Beispiel strategische Entscheidungen und die Festlegung von Prioritäten bei kreativen Unternehmen, die Gestaltung und die Kontrolle von Forschungs- und Marketingprogrammen, strategische Entscheidungen über die Stossrichtung neuer Produktentwicklungen oder Entscheidungen in Bezug auf die rechtliche Verteidigung und den Schutz von immateriellen Werten. Aus diesen illustrativen Beispielen in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ergibt sich gemäss hier vertretener Auffassung, dass Tätigkeiten in Bezug auf die Strategie, die Zielsetzung, die Planung und die Überwachung als wichtige DEMPE-Funktionen anzuschauen sind. Den wichtigen Funktionen gemeinsam ist, dass diese üblicherweise einen wesentlichen Beitrag zur immateriellen Wertschöpfung leisten.¹³

Die Kontrolle über Funktionen (zweite Voraussetzung) im verrechnungspreislichen Sinn ist dann gegeben, wenn die auslagernde Gesellschaft über personelle Ressourcen verfügt, die qualitativ die formellen Kompetenzen und quantitativ die materiellen Fähigkeiten haben, Entscheidungen hinsichtlich Ausübung bzw. Nichtausübung von DEMPE-Funktionen zu treffen, Instruktionen zu erteilen sowie zu überwachen, und diese Kompetenz auch effektiv ausüben.¹⁴

Wenn eine Konzerngesellschaft untergeordnete DEMPE-Funktionen an andere Konzerngesellschaften auslagert und über die ausgelagerten Funktionen und die damit verbundenen Risiken die Kontrolle hat, stehen der die Tätigkeiten ausführenden Gesellschaft zwar nicht die Erträge aus der Verwertung des immateriellen Wertes zu, sie muss aber dennoch für ihre Aktivitäten entschädigt werden (bspw. auf Basis einer kostenbasierten Verrechnungspreismethode; geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode).

Im vorliegenden Sachverhalt wurde bei Frage 3 grundsätzlich das funktionale Eigentum an die ABC AG und die ABC Management AG zugewiesen (Mit- bzw. Gesamteigentum). Es stellt sich allerdings die Frage, ob die eine Gesellschaft (bspw. ABC AG) gewisse DEMPE-Funktionen (bspw. Legal) nicht an eine andere Gesellschaft ausgelagert hat (bspw. ABC Management AG) und damit als Alleineigentümerin anzusehen ist.

Gemäss hier vertretener Auffassung könnte argumentiert werden, dass bei immateriellen Werten wie Marken und Design die (Weiter-)Entwicklung und Pflege eine zentrale Rolle spielen und zur eigentlichen Wertschöpfung beitragen. Nur wenn die Marke und das Design regelmäßig gegenüber den (End-)Kunden gepflegt werden (bspw. durch globale Marketing-Kampagnen), behält diese an Wert oder gewinnt weiter an Wert. Der rechtliche Schutz ist zwar ebenfalls wichtig, hat aber eher einen unterstützenden Charakter. Wenn nun auf Stufe der ABC AG (bspw. im Executive Board) die wichtigsten Grundsätze in Bezug auf die rechtliche Verteidigungsstrategie festgelegt und auch überwacht werden, wären die Voraussetzungen für eine verrechnungspreisliche Auslagerung von DEMPE-Funktionen erfüllt. Dies hätte zur Folge, dass die ABC AG funktionale Alleineigentümerin der Marke und des Designs wäre.

¹³ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 6.51.

¹⁴ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, N 1.65.

Der **ABC AG** stehen daher die (residualen) Erträge der Marke und des Designs zu, muss aber vorab die ABC IP Ltd. (Kostenersatz für Gebühren, siehe Frage 3) und die ABC Management AG (Kosten Rechtsabteilung plus angemessenen Zuschlag) entschädigen.

Fall 2: Fremdübliche Entschädigung IP-Lizenzierung

1. Sachverhalt

Siehe Grundsachverhalt.

Fragen

- ...
- ...
- ...

2. Lösungshinweise

2.1 Überschrift Ebene 1

...

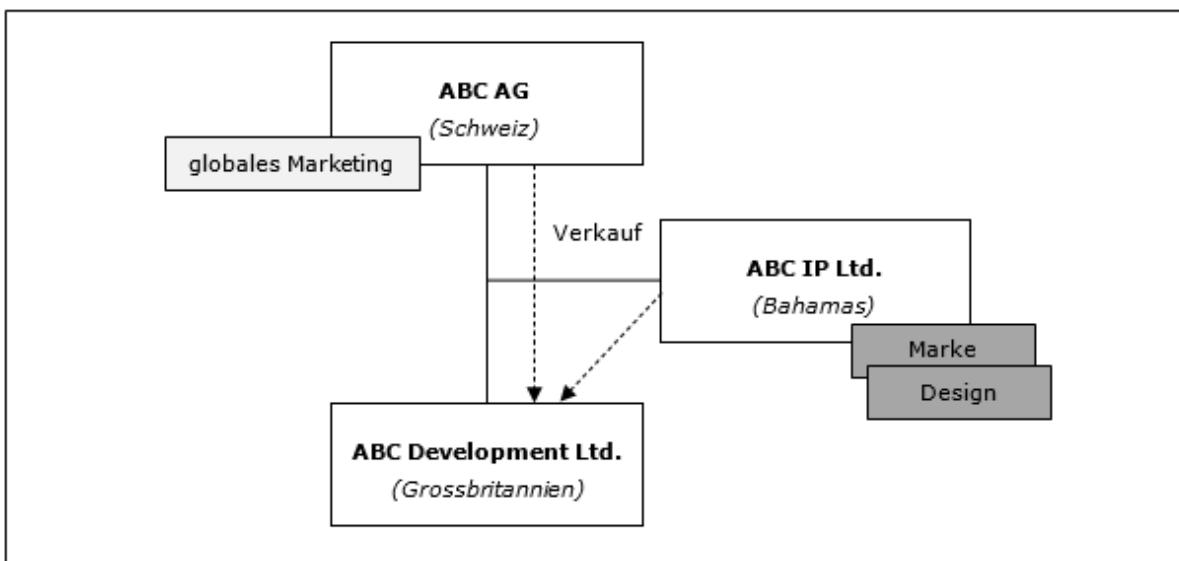
2.2 Überschrift Ebene 1

...

Fall 3: Fremdübliche Entschädigung IP-Übertragung

1. Sachverhalt

Im Rahmen einer konzerninternen Reorganisation plant die ABC-Gruppe die immateriellen Werte (Marke, Design) zusammen mit dem globalen Marketing an die neu gegründete Gesellschaft **ABC Development Ltd.** in Grossbritannien zu übertragen. Die Rechtsabteilung verbleibt in der Schweiz. Um bestehende Verlustvorträge in der ABC AG zu nutzen, soll der Verkauf zu Verkehrswerten erfolgen. Da das rechtliche Eigentum an der Marke und am Design bei der ABC IP Ltd. ist, treten als Verkäufer sowohl die ABC AG als auch die ABC IP Ltd. auf.



Fragen

- **Frage 1:** Welche Methoden bzw. Modelle zur Ermittlung des konzerninternen Kaufpreises sehen die OECD in ihren Verrechnungspreisleitlinien 2022 vor?
- **Frage 2 (Sachverhaltsvariante):** Ändert sich an der Beurteilung etwas, wenn es sich bei der kaufenden Gesellschaft nicht um eine Tochtergesellschaft, sondern um eine Zweigniederlassung (Betriebsstätte) der ABC AG handelt?
- **Frage 3 (Sachverhaltsvariante):** Was wäre zusätzlich zu beachten, wenn es sich bei der ABC AG um eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft handeln würde?

2. Lösungshinweise

2.1 Frage 1 – Verrechnungspreismodelle

...

2.2 Frage 2 (Sachverhaltsvariante) – Betriebsstätte statt Kapitalgesellschaft

...

2.3 Frage 3 (Sachverhaltsvariante) – Besonderheiten EU

...

Fall 4: Präventive Konfliktlösung

1. Sachverhalt

Siehe Sachverhalt im Fall 3.

Frage

- Welche Möglichkeiten stehen der ABC AG offen, in Bezug auf die Fremdüblichkeit der Entschädigung für die Übertragung der Vermögenswerte und Funktionen nach Grossbritannien vorgängig Rechtssicherheit zu schaffen? Welche Vor- und Nachteile habe diese Instrumente?
 - Unilateral (Schweiz)
 - Bilateral (Schweiz und Grossbritannien)

2. Lösungshinweise

2.1 Unilateral (Schweiz)

...

2.2 Bilateral (Schweiz und Grossbritannien)

...

Fall 5: Internationale, kurative Konfliktlösung

1. Sachverhalt

Siehe Grundsachverhalt.

Im Rahmen einer Bücherrevision der ABC AG im März 2017 durch das Kantonale Steueramt Zürich für die Jahre 2014 – 2015 rechnete der Steuerkommissär der Gesellschaft eine Lizenzgebühr für die Benutzung der Marke und des Designs durch die Tochtergesellschaften auf. Die Aufrechnungen beliefen sich auf folgende Beträge:

- ABC (Österreich) AG: CHF 2'000'000 pro Jahr;
- ABC Production BV: CHF 3'000'000 pro Jahr

Die Aufrechnungen wurden durch die ABC AG im April 2017 akzeptiert, da es sich um genau die Lizenzgebühren handelte, welche diese Gesellschaften effektiv an die ABC IP Ltd. mit Sitz auf den Bahamas bezahlten. Die Veranlagung erwuchs am **3. Mai 2017** in Rechtskraft.

Fragen

- **Frage 1:** Im Rahmen einer Steuerprüfung durch das *Finanzamt Wien* wird der Gesellschaft ABC (Österreich) AG im Oktober 2019 die Lizenzgebühr im Umfang von CHF 500'000 als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet. Die Veranlagung wird am **2. November 2019** zugestellt. Die Konzernsteuerabteilung der ABC-Gruppe in der Schweiz wird umgehend informiert. Wie kann sich die ABC-Gruppe rechtlich zur Wehr setzen?
- **Frage 2:** Im Rahmen einer Steuerprüfung durch den *Belastingdienst Amsterdam* wird der Gesellschaft ABC Production BV im November 2019 die Lizenzgebühr im Umfang von CHF 1'000'000 als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet. Diese Aufrechnung erwuchs am **15. Dezember 2019** in Rechtskraft. Leider erfährt die Konzernsteuerabteilung erst am **1. Dezember 2022** von dieser definitiven Veranlagung. Wie kann sich die ABC-Gruppe rechtlich zur Wehr setzen?

2. Lösungshinweise

2.1 Frage 1 – Steuerprüfung Österreich

...

2.2 Frage 2 – Steuerprüfung Niederlande

...

Fall 6: Nationale, kurative Konfliktlösung**1. Sachverhalt**

Siehe Sachverhalt Fall 5.

Im Rahmen der Bücherrevision der ABC AG im März 2017 durch das Kantonale Steueramt Zürich für die Jahre 2014 – 2015 akzeptierte der Steuerkommissär eine jährliche Zahlung von CHF 500'000 an die Tochtergesellschaft ABC Management AG für die Dienstleistungen der Rechtsabteilung als fremdüblich. Die Veranlagung erwuchs am **3. Mai 2017** in Rechtskraft.

Die Steuerverwaltung Zug ist im Rahmen der Bücherrevision der ABC Management AG im November 2020 der Ansicht, dass die Fremdüblichkeit der Entschädigung bei CHF 700'000 liegen sollte. Es wird eine Aufrechnung von CHF 200'000 pro Jahr vorgenommen. Die Veranlagung wird am **14. Dezember 2020** zugestellt.

Frage

- Kann sich die ABC Management AG mit Bezug auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zur Wehr setzen?

2. Lösungshinweise

Weiterführende Literaturempfehlungen

- | | |
|--|--|
| Bellwald, Benjamin | Mehr Rechtssicherheit bei Verständigungsverfahren – Totalrevision des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich, ExpertFocus 2022, 67 ff. |
| Bernhardt, Lorenz
Van der Ham, Susann
Dworaczek, Michael | Immaterielle Werte, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Lorenz Bernhardt (Hrsg.), Verrechnungspreise, 5. Aufl., München 2020, 2297 ff. |
| Betschart, Philipp
Hildebrand, Andrea | Das Verständigungsverfahren nach StADG, Steuerrevue 2022, 178 ff. |
| Dawid, Roman | Immaterielle Werte, in: Bernhardt (Hrsg.), Verrechnungs-preise, 2. Aufl. Stuttgart 2017 (zit. DAWID, immaterielle Werte) |
| Gangl, Barbara | Forschung und Entwicklung im Konzern, Die Verrechnung von F&E-Leistungen, Transfer Pricing International 2020, 198 ff. |
| Harbeke, Nils
Hug, Thomas
Scherrer, Patrick | Verrechnungspreisrecht der Schweiz – Grundlagen und Praxis, St. Gallen 2022 |
| Hug, Thomas | Das DEMPE-Funktionskonzept am Beispiel der Konzernmarke, ExpertFocus 2019, 589 ff. |
| Hug, Thomas | Schwer bewertbare immaterielle Werte im Verrechnungspreisrecht, ExpertFocus 2019, 1025 ff. |