



THOMAS HUG

DAS DEMPE-FUNKTIONS- KONZEPT AM BEISPIEL DER KONZERNMARKE

EXPERT FOCUS 8/2019, PAGE 589 - 594

WWW.THOMASHUG.COM

DAS DEMPE-FUNKTIONSKONZEPT AM BEISPIEL DER KONZERNMARKE

Einordnung, Inhalt, Wirkung und Ausblick

Bei der Festsetzung von Verrechnungspreisen für immaterielle Werte ist das DEMPE-Funktionskonzept der OECD Guidelines zu beachten. Der Autor ordnet das Konzept steuersystematisch ein, erläutert am Fallbeispiel einer Konzernmarke den Inhalt sowie die Wirkung und zeigt auf, dass innerhalb der OECD bereits über ein mögliches neues Regelwerk diskutiert wird.

1. EINLEITUNG

Da immaterielle Werte [1] wie Patente, Marken, Urheberrechte oder Know-how heutzutage zu den Hauptwerttreibern in der Wertschöpfungskette von Konzernen gehören und mit ihnen ein hohes Gewinnpotenzial verknüpft ist [2], legte das BEPS-Projekt im Bereich Verrechnungspreise darauf einen Schwerpunkt. Die Aktionspunkte 8–10 [3] befassten sich detailliert mit der Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen von Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung von IP. Als Ausfluss dieser und weiterer Aktionspunkte wurden im Jahr 2017 die OECD Guidelines [4] überarbeitet. Während das Kapitel VI (*Special Considerations for Intangible Properties*) in der Version 2010 noch rund 14 Seiten umfasste, werden IP in der Version 2017 auf nunmehr 73 Seiten abgehandelt. Zentrales Element ist das neu geschaffene DEMPE-Funktionskonzept, mit welchem Erträge aus IP im Konzernverbund einzelnen Gruppenmitgliedern zugerechnet werden. Das Konzept wird in letzter Zeit vermehrt auch im schweizerischen Steuerrecht aufgegriffen.

2. FALLBEISPIEL

Internationale Konzerne operieren häufig mit einer einheitlichen Konzernmarke, unter welcher sie nach innen (Belegschaft) und aussen (Öffentlichkeit, Kapitalmarkt) auftreten sowie ihre Produkte (Kunden) vertreiben. Je nach Konzern kann sich der Wert der Konzernmarke auf mehrere Milliarden belaufen. Die Ausführungen zum DEMPE-Funktions-

konzept werden in diesem Artikel mittels eines fiktiven Fallbeispiels einer solchen Konzernmarke illustriert (vgl. *Abbildung 1*).

Ein internationaler Konzern mit einer Holdingstruktur operiert global unter der Marke Edelweiss (Wort, grafischer Schriftzug). Die Tochtergesellschaften treten im Geschäftsverkehr in den jeweiligen Ländern unter der Marke auf, führen diese in ihrer Firma und vertreiben darunter Produkte an Endkunden. Die schweizerische Tochtergesellschaft vertreibt ihre Produkte auch in Deutschland, ohne eine steuerliche Präsenz (Betriebsstätte) zu haben. Die Holding hat ihren Sitz in der Schweiz und ist für die konzernweite Führung zuständig. Die Marke ist in allen relevanten Ländern durch die Holding als Eigentümerin geschützt und wird mittels entgeltlicher Lizenzvereinbarung den Tochtergesellschaften zur Verfügung gestellt.

3. EINORDNUNG

Ziel des Aktionspunkts 8 des BEPS-Projekts war es, den Steuerbehörden neue Instrumente an die Hand zu geben, um Gewinnverkürzungen und -verlagerungen internationaler Konzerne durch die Verschiebung von IP zu bekämpfen. Namentlich sollte sichergestellt werden, dass «die im Zusammenhang mit der Übertragung und Nutzung immaterieller Werte erzielten Gewinne im Einklang mit der Wertschöpfungskette angemessen zugeordnet werden» [5].

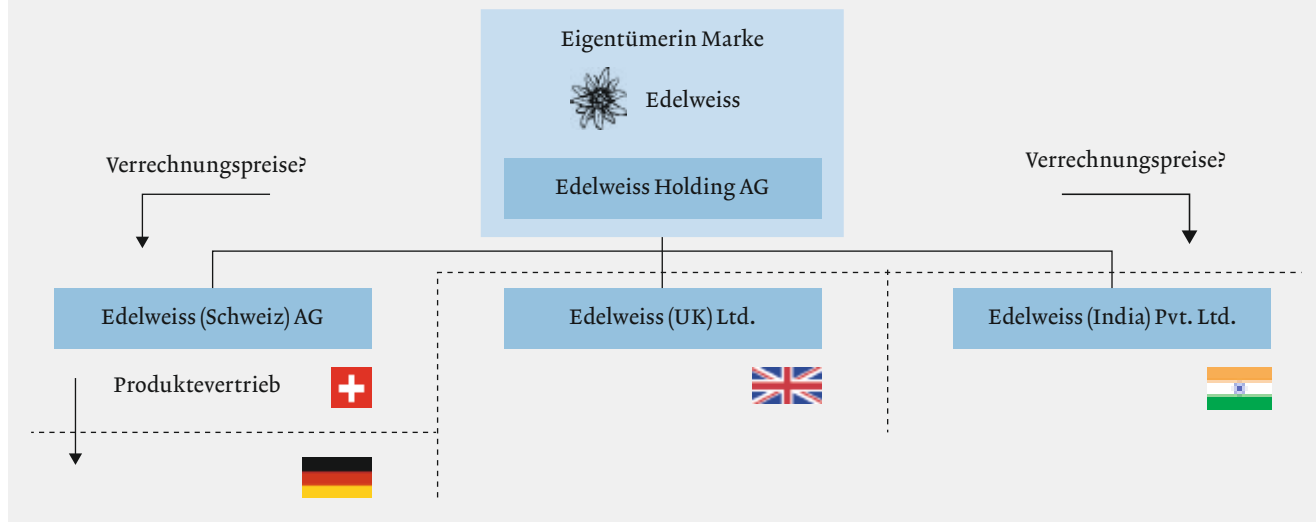
Durch den Aktionspunkt 8 wurden im Jahr 2017 die Guidelines im Bereich IP stark überarbeitet und erweitert. Für Sachverhalte, in welchen IP genutzt oder übertragen werden, wurde ein Prüfschema mit sechs Schritten etabliert (vgl. *Abbildung 2*).

Im Schritt 1 müssen die im Rahmen des Geschäftsvorfalles genutzten oder übertragenen IP analysiert werden. IP werden definiert als etwas,

«was weder ein materieller [...] noch finanzieller Vermögenswert ist, was zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besessen oder kontrolliert werden kann und dessen Nutzung oder Übertragung bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vergütet worden wäre» [6].



THOMAS HUG,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
JURIST FH, DIPL. STEUER-
EXPERTE, EXECUTIVE
DIRECTOR, GROUP TAX,
BANK JULIUS BÄR & CO. AG

Abbildung 1: **FALLBEISPIEL**

Die Guidelines nennen beispielhaft Marken, Patente, Know-how und Handelsgeheimnisse. Marken werden definiert als ein «einzigartiger Name oder ein einzigartiges Symbol, Logo oder Bild, den oder das der Eigentümer verwenden kann, um seine Produkte und Dienstleistungen von denen anderer Unternehmen zu unterscheiden» [7]. Weiter wird darauf hingewiesen, dass eine Marke oftmals eine Kombination verschiedener IP und/oder sonstiger Elemente ist, bei denen es sich «u. a. um Markenzeichen, Firmennamen, Kundenbeziehungen, Reputationsmerkmale und Goodwill handeln kann» [8].

Im fiktiven Fallbeispiel operiert der Konzern unter der einheitlichen Marke Edelweiss, die in unterschiedlicher Weise verwendet wird und eine Kombination verschiedener IP ist. Primär besteht die Marke aus dem Markenzeichen Edelweiss,

d. h. aus dem Wort und dem grafischen Schriftzug. Die Marke ist ferner ein Firmenname, da ihn alle Gesellschaften in ihrer Firma führen. Schliesslich verbinden die Kunden die unter dieser Marke vertriebenen Produkte mit hoher Qualität; dieses Vertrauen und die Glaubwürdigkeit der Marke bei den Endkunden widerspiegelt sich in einer hohen Reputation.

Im Schritt 2 sind die kompletten vertraglichen Vereinbarungen im Zusammenhang mit den IP zu identifizieren, mit besonderem Augenmerk auf die Bestimmung des rechtlichen Eigentums. Dies kann bspw. mittels schriftlicher Verträge, öffentlicher Aufzeichnungen wie Patent- oder Markenmeldungen oder Schriftwechsel zwischen den Beteiligten erfolgen [9]. Die Ermittlung des rechtlichen Eigentums ist in der Praxis meist unproblematisch [10].

Im Fallbeispiel erfolgt dies über die Markeneintragen der Holding in den verschiedenen Ländern, schriftliche Markenlizenzverträge zwischen der Holding (Lizenzgeberin) und den Tochtergesellschaften (Lizenznehmerinnen), konzerninterne Richtlinien über die Verwendung der Marke (Branding Guidelines) sowie den Schriftverkehr zwischen den Parteien. Im vorliegenden Fall ist die Holding als rechtliche Eigentümerin zu qualifizieren.

Im Schritt 3 muss im Rahmen einer Funktionsanalyse ermittelt werden, welche involvierten Parteien welche materiellen Tätigkeiten wahrnehmen, Vermögenswerte nutzen bzw. bereitstellen und Risiken übernehmen hinsichtlich der Entwicklung (*Development*), Verbesserung (*Enhancement*), Aufrechterhaltung (*Maintenance*), des Schutzes (*Protection*) und der Verwertung (*Exploitation*) [11]. DEMPE ist die Abkürzung der englischen Begriffe für diese fünf Wertschöpfungsfunktionen, welche später im Artikel detailliert erläutert und am Fallbeispiel illustriert werden. Teilweise wird auch von der Ermittlung des wirtschaftlichen Eigentums gesprochen, wobei die Guidelines diesen Begriff nicht verwenden [12]. Gewisse Autoren vertreten die Auffassung, dass der wirtschaftliche Eigentümerbegriff an die bloße Finanzierungstätigkeit geknüpft ist und bei den DEMPE-Funktionen eigentlich von einer funktionalen Eigentümerschaft

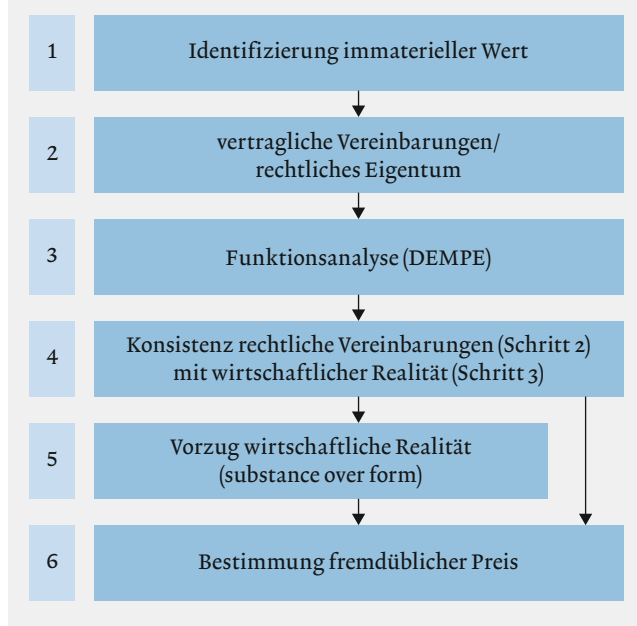
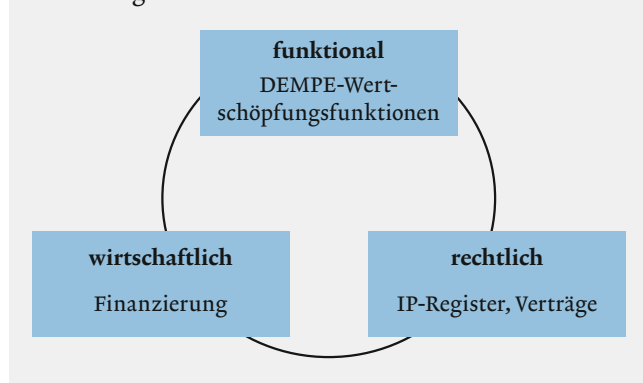
Abbildung 2: **PRÜFSCHEMA**

Abbildung 3: **DIMENSIONEN IP-EIGENTUM**

gesprochen werden muss [13]. Dieser Artikel knüpft an diese Eigentumsbegriffe an (vgl. *Abbildung 3*).

Im darauffolgenden Schritt 4 ist zu prüfen, ob die vertraglichen Vereinbarungen (Schritt 2) und die wirtschaftliche Realität (Schritt 3) übereinstimmen. Sofern nicht, ist im Schritt 5 die wirtschaftliche Realität den vertraglichen Vereinbarungen vorzuziehen (*substance over form*). Im Schritt 6 ist schließlich für die Transaktion ein fremdüblicher Preis zu ermitteln [14] bspw. über die Preisvergleichsmethode oder eine implizite Lizenzsatzanalyse.

Beim DEMPE-Funktionskonzept handelt es sich somit um ein

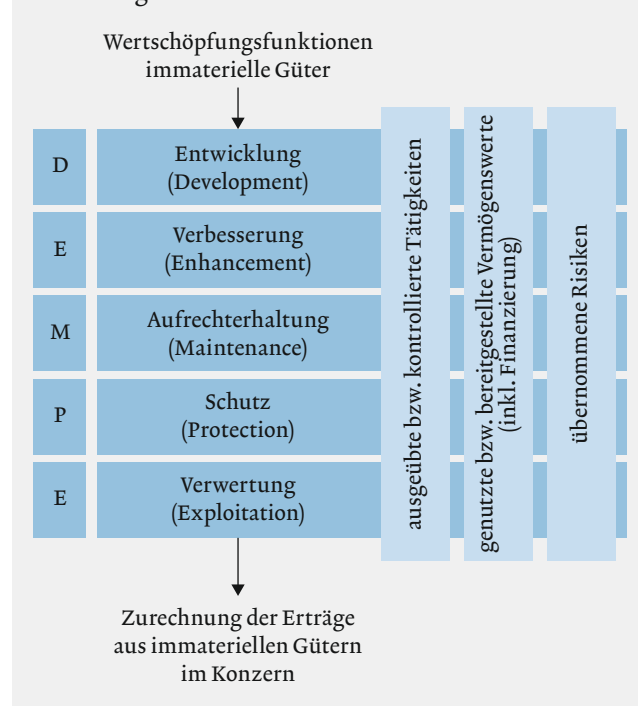
→ auf Wertschöpfungsfunktionen basiertes Instrument zur Analyse des Verhaltens verschiedener Konzerngesellschaften bei der Übertragung und Nutzung von IP in Bezug auf wahrgenommene bzw. kontrollierte Tätigkeiten, genutzte bzw. bereitgestellte Vermögenswerte und übernommene Risiken (Funktionsanalyse) und damit → zur Bestimmung derjenigen Konzerngesellschaft(en), welche einen Anspruch auf die Erträge aus der Verwertung der IP hat (haben) (vgl. *Abbildung 4*).

Das DEMPE-Funktionskonzept ermittelt lediglich die berechnete(n) Konzerngesellschaft(en), nicht jedoch die Höhe des Ertrags aus solchen IP.

4. INHALT

4.1 Allgemein. Obwohl die fünf Wertschöpfungsfunktionen eine zentrale Stellung in diesem Prüfschema einnehmen, werden sie in den Guidelines nicht weiter definiert. Gewisse Hinweise liefern die Beispiele im Anhang zum Kapitel VI. Generell kann festgehalten werden, dass die Guidelines den Schwerpunkt eher auf die Wirkung des DEMPE-Funktionskonzepts als auf den Inhalt legen. Für den Praktiker ist die Anwendung des Konzepts daher je nach Sachverhalt herausfordernd (bspw. Abgrenzung zwischen Verbesserungs- und Werterhaltungsfunktion; relative Bedeutung der fünf Funktionen [15]).

Das DEMPE-Konzept wird teilweise in gewissen Modifikationen verwendet: Die Uno empfiehlt Entwicklungsländern, ein DAEMPE-Konzept anzuwenden, wobei mit dem A für *Acquisition* hervorgehoben werden soll, dass IP nicht nur originär erschaffen, sondern auch derivativ erworben wer-

Abbildung 4: **DEMPE-FUNKTIONSKONZEPT**

den können [16]. China wendet hingegen ein DEMPEP-Konzept an. Das zusätzliche P steht für *Promotion*, d. h. die Werbetätigkeit für ausländische Produkte und Marken auf dem chinesischen Markt [17].

Bei der Funktionsanalyse darf nicht vergessen werden, dass neben den Tätigkeiten auch gleichwertig die genutzten bzw. bereitgestellten Vermögenswerte (materielle/immaterielle Güter, Finanzierungsmittel [18]) und die übernommenen Risiken (bspw. Finanzierungsrisiken, Rechtsrisiken, Verwertungsrisiken [19]) beurteilt werden müssen [20].

4.2 Entwicklung (Development). Die Entwicklungsfunktion umfasst Tätigkeiten hinsichtlich Ideenfindung für zukünftige mögliche IP [21].

Bei Konzernmarken spielt die Entwicklungsfunktion i. d. R. eine untergeordnete Rolle, da solche Marken meist seit vielen Jahren etabliert sind. Folgende Tätigkeiten können bspw. darunter subsumiert werden:

→ Definition, welche Werte, Leistungen und Charakteristika mit der zukünftigen Marke in Verbindung gebracht werden sollen; → Definition, wodurch sich die zukünftige Marke von der Konkurrenz abgrenzen soll; → Entwicklung möglicher Markennamen und grafischer Schriftzüge.

4.3 Verbesserung (Enhancement). Die Verbesserungsfunktion umfasst Tätigkeiten, die darauf abzielen, dass die IP funktioniert und stetig verbessert werden [22].

Bezogen auf eine Konzernmarke umfasst die Funktion bspw. folgende Tätigkeiten:

→ Befragungen, mit welchen Attributen eine Marke in Verbindung gebracht wird und welche Stärken/Schwächen sie hat; → Überarbeitung eines grafischen Logos [23]; → Massnahmen zur Verbesserung des Markenimages [24].

Abbildung 5: **ALLOKATIONSREGELN**

Gesellschaft A	Gesellschaft B	Allokation Erträge aus immateriellem Wert
→ rechtliches Eigentum → wirtschaftliches Eigentum → funktionales Eigentum		
→ wirtschaftliches Eigentum → funktionales Eigentum	→ rechtliches Eigentum	 allfällige fremdübliche Auslagen für Markenregistrierung
→ rechtliches Eigentum → funktionales Eigentum	→ wirtschaftliches Eigentum	 Rendite für Finanzierung
→ rechtliches Eigentum → wirtschaftliches Eigentum → funktionales Eigentum	→ ausgelagerte DEMPE-Funktionen (ohne Kontrolle)	 fremdübliche Entschädigung für ausgeübte DEMPE-Funktionen
→ funktionales Miteigentum (2/3 der DEMPE-Funktionen)	→ funktionales Miteigentum (1/3 der DEMPE-Funktionen)	 Aufteilung

4.4 Aufrechterhaltung (Maintenance). Die Aufrechterhaltungsfunktion umfasst Tätigkeiten, die darauf abzielen, den Wert von IP und die Ertragsbasis zu erhalten [25].

Die Funktion umfasst bei Konzernmarken bspw. folgende Tätigkeiten:

→ Erlass von Richtlinien über die einheitliche Benutzung der Marke im Konzern (Branding Guidelines) und deren Überwachung; → Planung und Durchführung von Marketingkampagnen zur Schärfung der Marke; → Sponsoringverpflichtungen.

4.5 Schutz (Protection). Die Schutzfunktion umfasst Tätigkeiten hinsichtlich des Schutzes von IP sowie die Bekämpfung von Rechtsverletzungen.

Bei Konzernmarken handelt es sich dabei um eine Funktion, die in der Praxis häufig von der Rechts- und nicht der Marketingabteilung ausgeübt wird. Sie umfasst bspw. folgende Tätigkeiten:

→ erstmalige Registrierung von Marken im Register für geistiges Eigentum; → Überwachung und Verlängerung des Gültigkeitsschutzes der Marke in einzelnen Ländern; → Abmahnungen an Unternehmen, welche unberechtigtweise die Marke verwenden, und allfällige Durchführung von Prozessen.

4.6 Verwertung (Exploitation). Die Verwertungsfunktion umfasst Tätigkeiten im Hinblick auf die finanzielle Verwertung entwickelter IP. Die Funktion hängt stark davon ab, wie industriespezifisch Gewinne aus IP generiert werden.

Die Verwertungsfunktion umfasst bspw. folgende Tätigkeiten:

→ Erlass von Richtlinien, wie die Marke im Verkauf hinsichtlich der Erhöhung des Umsatzes am besten eingesetzt wird; → Bestimmung des Lizenzsatzes bei Lizenzierung der Marke an Dritte.

5. WIRKUNG

5.1 Grundsachverhalt. Die Grundregel der Guidelines besagt, dass diejenige Konzerngesellschaft, welche kumulativ → rechtliche Eigentümerin ist und → alle DEMPE-Wertschöpfungsfunktionen ausübt und kontrolliert, alle dafür notwendigen Vermögenswerte (inkl. Finanzierung) bereitstellt und alle damit zusammenhängenden Risiken übernimmt (funktionales und wirtschaftliches Eigentum).

Anspruch auf sämtliche zukünftigen Erträge hat, die der Konzern durch die Verwertung der IP erzielt [26] (vgl. *Abbildung 5*). Im Fallbeispiel stimmen gemäss Prüfschema die rechtlichen Vereinbarungen mit der wirtschaftlichen Realität überein.

5.2 Besondere Sachverhalte

5.2.1 Rechtliches Eigentum. Wenn eine Konzerngesellschaft zwar rechtliche Eigentümerin ist, jedoch keine Funktionen ausübt, keine Vermögenswerte bereitstellt und keine Risiken trägt, hat sie keinen Anspruch auf die Erträge (vorbehältlich einer Entschädigung für die Auslagen der Rechtsinhaberschaft; fremdübliche Kostenverrechnung) [27].

Dies wäre im Fallbeispiel dann gegeben, wenn die Holding über die Markenregistrierung und konzerninterne Lizenzverträge zwar rechtliche Eigentümerin wäre, ansonsten jedoch alle Wertschöpfungsfunktionen durch die Tochtergesellschaften ausgeübt und finanziert würden. Die Holding

hätte ggf. Anspruch auf Entschädigung für die Gebühren der Markenregistrierung.

5.2.2 Wirtschaftliches Eigentum. Wenn eine Konzerngesellschaft die Finanzierung der DEMPE-Wertschöpfungsfunktionen übernimmt, diese jedoch selbst weder ausübt noch kontrolliert, hat sie Anspruch auf eine angemessene risikobereinigte Rendite auf dem eingesetzten Kapital [28]. Die Rendite kann beispielweise auf der Grundlage der Kapitalkosten oder der Rendite einer realistischen alternativen Investition mit vergleichbaren wirtschaftlichen Merkmalen ermittelt werden [29].

Im Fallbeispiel wäre dies dann gegeben, wenn die Holding alle Kosten im Zusammenhang mit der Marke trüge (Marketingkampagnen, Prozesse gegen Markenverletzungen usw.), diese Funktionen jedoch durch die Tochtergesellschaften ausgeübt und kontrolliert würden. Da die Holding in diesem Fall das finanzielle Risiko trägt (Verlust der bereitgestellten Mittel infolge nicht erfolgreicher Marketingkampagne oder verlorener Prozesse usw.), hat sie Anspruch auf eine angemessene Rendite.

5.2.3 Funktionales Eigentum. Wenn eine Konzerngesellschaft gewisse DEMPE-Wertschöpfungsfunktionen an eine andere auslagert, hat sie weiterhin Anspruch auf die Erträge, sofern sie die Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen hat. Die Gesellschaft, an welche die Funktion(en) ausgelagert wird (werden), hat einen Anspruch auf eine marktübliche Entschädigung (unter Berücksichtigung der Bedeutung der ausgelagerten Funktionen) [30] bspw. auf Basis der Kostenaufschlags- bzw. kostenbasierten Nettomargenmethode [31].

Bei der Klärung der Frage, welche Konzerngesellschaft die Kontrolle hat, kommen die allgemeinen Grundsätze des Kapitels I zur Anwendung [32]. Die kontrollierende Gesellschaft muss über personelle Ressourcen verfügen (*decision-makers* [33]), die

→ die formelle Kompetenz und 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 [34].

Im Rahmen einer Funktionsanalyse für die Verrechnungspreisdokumentation könnte das Verhältnis zwischen der delegierenden/kontrollierenden sowie der ausführenden Gesellschaft mittels eines RACI-Diagramms festgehalten werden [35]. Mit einem solchen Diagramm wird illustriert, wer eine Tätigkeit effektiv durchführt (*responsible*), wer die Verantwortung trägt (*accountable*), wer zu konsultieren (*consulted*) und zu informieren (*informed*) ist.

Im Fallbeispiel könnte dies mit folgender Konstellation illustriert werden: Der Konzern möchte das Markenbewusstsein erhöhen und zu diesem Zweck einen internationalen Sportanlass sponsern. Die Holding beschäftigt in der Geschäftsleitung einen Chief Communication Officer (CCO) mit langjähriger Erfahrung im Bereich Branding und Sponsoring, der gemäss internem Organisationsreglement über die Kompetenz verfügt, über solche Sponsoringverpflich-

tungen zu entscheiden. Er instruiert die Marketingabteilung auf Stufe der Edelweiss (Schweiz) AG, dieses Sponsoring zu koordinieren und durchzuführen, erteilt ihr dafür klare Weisungen (u.a. jährlicher Geldbetrag, Verwendung des Logos) und überwacht die Einhaltung. Die Edelweiss Holding AG delegiert zwar gewisse Funktionen an die Tochtergesellschaft, behält jedoch die Kontrolle darüber. In diesem Fall hat die Edelweiss Holding AG weiterhin Anspruch auf die Erträge aus der Verwertung der Konzernmarke, muss die Tochtergesellschaft jedoch für die Tätigkeiten entschädigen.

5.2.4 Funktionales Miteigentum. Wenn zwei Konzerngesellschaften gemeinsam DEMPE-Wertschöpfungsfunktionen ausüben und kontrollieren sowie Risiken tragen, haben beide Anspruch auf einen Anteil der Erträge im Verhältnis der Bedeutung der durch sie ausgeübten Funktionen.

6. AUSBLICK

Im Rahmen der Diskussion zum BEPS-Aktionspunkt 1 (*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy* [36]) gibt es Ideen, die Regeln des internationalen Steuerrechts aufgrund der digitalen Transformation der Wirtschaft anzupassen und dabei je nach Ausgestaltung das auf Wertschöpfungsfunktionen basierende DEMPE-Konzept durch ein Wirkungskonzept zu ersetzen.

Im Rahmen eines im Februar 2019 publizierten Konsultationspapiers [37] schlägt die OECD drei Modelle vor, mit welchen zukünftig den Absatzmärkten mehr Steuersubstrat zugewiesen werden soll. Einer dieser Vorschläge ist der sog. *Marketing-Intangible-Ansatz* [38], der auf der Feststellung basiert, dass Unternehmen auch dank der Digitalisierung vermehrt ohne physische Präsenz (Betriebsstätte) in einem Land geschäftlich tätig werden und dadurch immaterielle Marketingwerte (*Marketing Intangibles*) entwickeln können [39]. Unter diesem Begriff versteht die OECD Folgendes: «ein immaterieller Wert [...], der Marketingtätigkeiten betrifft, die kommerzielle Verwertung eines Produktes oder einer Dienstleistung unterstützt und/oder für das betreffende Produkt einen bedeutenden verkaufsfördernden Wert hat».

Je nach Kontext umfasst dies «Marken, Firmennamen, Kundenlisten, Kundenbeziehungen sowie unternehmens-eigene Markt- und Kundendaten» [40].

Die OECD stellt die Vermutung auf, dass zwischen diesen immateriellen Werten und dem Absatzmarkt eine «intrinsische funktionale Verbindung» besteht und deshalb die auf diese Werte entfallenden Gewinne in den Absatzmärkten zu versteuern sind. Bezogen auf Konzernmarken bedeutet dies, dass der Markenwert und folglich der daraus resultierende Übergewinn des Konzerns nur dank der positiven Wahrnehmung der Kunden möglich ist.

Auf Basis dieser Überlegungen schlägt die OECD vor, dass Konzerne ihren Übergewinn aus solchen immateriellen Marketingwerten zukünftig in den Absatzmärkten versteuern müssen. Mit anderen Worten beabsichtigt die OECD, einerseits einen neuen Nexus und damit eine beschränkte Steuerpflicht ohne physische Präsenz in den Absatzstaaten

Tabelle 1: **VERGLEICH SYSTEME**

	Aktuelles System	Neues System (in Diskussion)
Nexus	physische Präsenz → unbeschränkte Steuerpflicht (infolge Sitz oder effektiver Geschäftsleitung) → beschränkte Steuerpflicht (infolge Betriebsstätte)	virtuelle Präsenz → noch zu bestimmen (Absatzmärkte)
Gewinnallokation	aufgrund DEMPE-Wertschöpfungsfunktionen	aufgrund Wirkung bei Kunden in Absatzmärkten
Bestimmung Gewinn	traditionelle transaktionsbezogene Verrechnungspreise auf Stufe einzelner Gesellschaften	noch zu bestimmende, formelbasierte Profit-Split-Methode auf Stufe des Gesamtkonzerns

einzuführen; andererseits sollen die Erträge nicht mehr den Staaten mit DEMPE-Wertschöpfungsfunktionen, sondern nach einem Wirkungskonzept formelbasiert den Absatzstaaten folgen (vgl. *Tabelle 1*).

Bezogen auf das Fallbeispiel bedeutet dies, dass der Konzern zukünftig den Übergewinn aus der Marke Edelweiss bestimmen^[41] und diesen in den Absatzmärkten auf Basis eines Schlüssels allozieren und versteuern muss. Gemäss Vorstellung der OECD kommen als Schlüssel bspw. der Umsatz oder die Anzahl Kunden infrage^[42]. Während im aktuellen Modell die Lizenzzerträge zu einem grossen Teil in der Schweiz versteuert werden, würde im neuen Modell das Steuersubstrat aufgrund der relativen Grösse der Schweiz als Absatzmarkt im Vergleich zu Grossbritannien, Indien und Deutschland (bisher keine Steuerpflicht) von der Schweiz ins Ausland verschoben.

Der *Marketing-Intangible-Ansatz* lässt aktuell viele Fragen unbeantwortet: Welche Konzerngesellschaft(en) wird (werden) unter welchen Voraussetzungen in Absatzstaaten steuerpflichtig (Nexus)? Werden nicht nur positive, sondern auch

negative Erträge aus einer Marke den Absatzstaaten zugewiesen? Kommt es durch die Verschiebung der Marke vom Wertschöpfungs- in den Absatzstaat zu einer systematischen Realisation mit einer Wegzugsbesteuerung und einem Step-up?

7. FAZIT

Das DEMPE-Funktionskonzept ist ein auf Wertschöpfungsfunktionen basiertes Instrument zur Funktionsanalyse, mit welchem die Erträge aus IP im Konzern den einzelnen Konzerngesellschaften zugerechnet werden. Das Konzept dient nicht der Bestimmung der fremdüblichen Entschädigung. Nur wenn eine Gesellschaft rechtliche, wirtschaftliche (Finanzierung) und funktionale (DEMPE-Wertschöpfungsfunktionen, notwendige Vermögenswerte und Risiken) Alleineigentümerin ist, hat sie Anspruch auf alle Erträge. Innerhalb der OECD gibt es allerdings mit dem *Marketing-Intangible-Ansatz* Ideen, dieses Konzept für gewisse IP materiell zu ändern. ■

Anmerkungen: 1) Nachfolgend wird die Abkürzung IP verwendet. 2) Dawid, R. (Hrsg.): Verrechnungspreise, Grundlagen und Praxis, S. 225, 2. Auflage, Frankfurt 2016. 3) Siehe OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, Paris 2015; nachfolgend BEPS Report 8–10. 4) OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2017; nachfolgend Guidelines. 5) BEPS Report 8–10, S. 73. 6) Guidelines, Ziff. 6.6. 7) Guideline, Ziff. 6.21. 8) Guidelines, Ziff. 6.23. 9) Guidelines, Ziff. 6.35. 10) Lang, M., Storck, A., Petrucci, R., Risse, R. (Hrsg.): Transfer Pricing and Intangibles – Current Developments, Relevant Issues and Possible Solutions, S. 9, Wien 2019. 11) Guidelines, Ziff. 6.47 ff. 12) Peng, X., Lagarden, M.: DEMPE Functions and the RACI Concept – More Clarity or Confusions Ahead?, in: International Transfer Pricing Journal 2019/1, S. 1–5. 13) Lang et al., S. 11. 14) Guidelines, Ziff. 6.34. 15) Guidelines, Ziff. 6.49. 16) United Na-

tions, United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), S. 44, New York 2017. 17) Siehe State Administration of Taxation, Public Notice of the State Administration of Taxation Regarding the Release of the «Administrative Measures for Special Tax Investigation Adjustments and Mutual Agreement Procedures», Art. 30, Peking 2017/6. 18) Guidelines, Ziff. 6.59. 19) Guidelines, Ziff. 6.65. 20) Lang et al., S. 11. 21) Rudzika, K., DEMPE explained, <https://www.royaltyrange.com/home/blog/dempe-explained>, Zugriff am 7. April 2019. 22) Rudzika. 23) Praxisbeispiel: Redesign des Markenauftritts des Lufthansa-Konzerns im Jahr 2018. 24) Praxisbeispiel: Werbe- und Kommunikationsmassnahmen der UBS im Nachgang zur Finanzkrise/Staatshilfe im Jahr 2008. 25) Rudzika. 26) Guidelines, Ziff. 6.71. 27) Guidelines, Ziff. 6.42. 28) Unter der Voraussetzung, dass die Konzerngesellschaft Finanzierungsrisiken kontrolliert; sofern keine Kontrolle, blosser Anspruch auf risikolose Verzin-

sung (Guidelines, Ziff. 1.85, 1.103 und 6.61). 29) Guidelines, Ziff. 6.61–6.62. 30) Guidelines, Ziff. 6.51. 31) Guidelines, Ziff. 7.31. 32) Guidelines, Ziff. 6.53. 33) Lang et al., S. 14. 34) Guidelines, Ziff. 1.65. 35) Peng, Lagarden. 36) Während die OECD im Jahr 2015 noch von der Digital Economy sprach, wird zwischenzeitlich von der Digitalisation of the Economy gesprochen. Damit soll unterstrichen werden, dass auch traditionelle Wirtschaftszweige eine Digitalisierungstransformation durchlaufen. 37) Siehe OECD, Public Consultation Document on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Paris 2019; nachfolgend Consultation Paper. 38) Die zwei anderen Ansätze sind: User-Participation-Ansatz, Significant-Economic-Presence-Ansatz. 39) Consultation Paper, S. 11–12. 40) Guidelines, S. 26. 41) Die OECD schlägt drei Methoden zur Diskussion vor: Modified Residual Profit Split Method, Fractional Apportionment Method, Distribution-Based Method. 42) Consultation Paper, S. 13.