Inhaltsverzeichnis

Vorwort V

Abkürzungsverzeichnis XIX

Verzeichnis der Gesetze und Verordnungen XXIII

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen, Richtlinien und Erlässe der Finanzverwaltungen XXV

Verzeichnis der Judikatur XXIX

Verzeichnis offizieller Berichte und Stellungnahmen internationaler Organisationen XXXV

EU-Rechtsquellen XXXIX

Literaturverzeichnis XLI

Teil 1: Einführung 1

I. Allgemeines 1

II. Kostenverteilungsverträge 4
- A. Kostenverteilungsverträge im internationalen Steuerrecht 4
- B. Anwendung des Fremdvergleiches bei Kostenverteilungsverträgen .. 5

III. Terminologie 7
- A. Bezeichnung „Kostenverteilungsvertrag“ 7
- B. Bezeichnung „Umlage“ und „Kostenumlage“ 7
- C. Glossar 8

Teil 2: Konzerninterne Verrechnungspreise 13

I. Verrechnungspreise aus betriebswirtschaftlicher Sicht 13
- A. Entwicklung 13
- B. Begriffsbestimmungen 15
  - 1. Verrechnungspreise 15
  - 2. Kostenumlage 16
- C. Funktionen und Ziele 17
  - 1. Funktionen 17
  - 2. Ziele 19
- D. Methoden 21

E. Einfluss der steuerlichen Rahmenbedingungen 22
1. Organisation 22
2. Steuerplanung als Teil der wertorientierten Unternehmensführung 23
3. Minimierung Konzernsteuerquote 26

II. Verrechnungspreise aus ertragsteuerlicher Sicht 28
A. Einführung 28
B. Verschiebung von Unternehmensgewinnen 28
1. Verschiebung von Unternehmensgewinnen durch konzerninterne Verrechnungspreise 28
2. Verschiebungspotenzial 30
C. Korrekturmaßnahmen 31
1. Steuerliche Korrektur von Verrechnungspreisen 31
2. Exkurs: Maßstab Fremdvergleich 33
3. Auswirkungen einer Korrektur am Beispiel eines Kostenverteilungsvertrages 34

III. Rechtliche Grundlagen der Verrechnungspreiskorrektur 35
A. Einführung und Aufbau 35
B. Interpretation eines Doppelbesteuerungsabkommens und die Rolle der OECD-VPG 36
1. Allgemeines 36
2. Grundsätze der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen 36
3. Bedeutung der Musterabkommen und des Musterkommentars 40
4. Änderungen des Musterkommentars 42
5. Bedeutung der OECD-VPG für die Auslegung von Art 9 OECD-MA 46
6. Änderungen der OECD-VPG 49
7. Verwaltungspraxis und nationale Richtlinien (zB VPR 2010) 51
8. Ausländische Rechtsquellen 51
C. Verrechnungspreiskorrektur im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 52
1. Entwicklung von Art 9 OECD-MA 52
2. Zweck von Art 9 OECD-MA 59
3. Verhältnis zu anderen Abkommensbestimmungen 61
4. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht 62
5. Primärberichtigung 70
6. Gegenberichtigung 71
7. Sekundäre Berichtigung 72

D. Verrechnungspreise im nationalen Steuerrecht ... 73
1. Korrekturnormen ... 73
2. Verhältnis der Korrekturnormen zueinander ... 78
3. Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im nationalen Recht ... 80
4. Gleichbehandlung von Einwärts- und Auswärtssachverhalten ... 83
E. Verfahrensrecht ... 83
1. Dokumentationspflichten ... 83
2. Schätzung ... 88
3. Strafbestimmungen ... 89
4. Gegenberichtigung ... 89
F. Diskriminierung ... 89
1. Nichtdiskriminierung nach Art 24 OECD-MA ... 89
2. EU-Recht ... 90
G. Verbindlichkeit der Verrechnungspreisrichtlinien ... 91

Teil 3: Kostenverteilungsverträge im Konzern ... 93

I. Steuerliche Regelungen über Kostenverteilungsverträge ... 93
A. Allgemeines ... 93
B. OECD ... 94
1. Regelungen zu Kostenverteilungsverträgen ... 94
2. Verweise auf Kostenverteilungsverträge ... 97
C. Regelungen in einzelnen Staaten ... 98
1. USA ... 98
2. Deutschland ... 110
3. Österreich ... 112
4. Weitere Staaten ... 112
D. Berichte des EU-Verrechnungspreisforums ... 114
E. Vergleichender Überblick der Regelungen zu Kostenverteilungsverträgen ... 116

II. Konzept und Anwendungsbereiche von Kostenverteilungsverträgen ... 118
A. Das Konzept von Kostenverteilungsverträgen ... 118
1. Definitionen von Kostenverteilungsverträgen ... 118
2. Das Poolkonzept ... 119
3. Wirtschaftlicher Zweck eines Kostenverteilungsvertrages ... 125
4. Verhältnis zum Fremdvergleichsgrundsatz ... 131
5. Keine konzeptionelle Abweichung in Österreich ... 138
6. Abgrenzungen ... 139
7. Zusammenfassung des Poolkonzepts ... 142
B. Kategorisierung der Anwendungsbereiche von Kostenverteilungsverträgen ... 143

1. Arten von Kostenverteilungsverträgen 143
2. Häufigkeit von Kostenverteilungsverträgen 143
3. Gemeinsame Forschung und Entwicklung 144
4. Gemeinsam durchgeführte Dienstleistungen 146
5. Gemeinsamer Erwerb von Wirtschaftsgütern oder gemeinsamer Bezug von Dienstleistungen („Nachfragepool") 147
6. Zusammenfassung 150

III. Vergleich der Umlagesysteme (Kostenumlage und Konzernumlage) 152
A. Einführung 152
B. Verrechnungsalternativen von Dienstleistungen 152
C. Exkurs: Verrechnung als Nebenleistung 153
D. Konzernumlagen 155
1. Verrechenbarkeit von Dienstleistungen 155
2. Unterscheidung zwischen Einzelabrechnung und Konzernumlage 158
3. Steuerliche Anerkennung von Konzernumlagen 160
4. Verrechnungspreismethoden und Gewinnaufschlag 162
5. Umlageschlüssel bei Konzernumlagen 171
E. Kostenumlage 174
F. Kostenfinanzierungsverfahren 174
G. Konzeptionelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede 176
1. Leistungstauschprinzip oder Poolkonzept 176
2. Grenzen der Konzernumlage 177
3. Zentral oder dezentral organisierte Leistungserbringung 178
4. Ermittlung der umzulegenden Kosten 181
5. Umlageschlüssel 182
6. Vertragsabschluss – Eintritt – Austritt – Beendigung 183
H. Zusammenfassung und Gegenüberstellung 184
1. Zusammenfassung 184
2. Gegenüberstellung von Konzernumlage und Kostenumlage .. 185

IV. Grundlagen der Steuerplanung mit Kostenverteilungsverträgen 187
A. Wichtige Faktoren für die Steuerplanung mit Kostenverteilungsverträgen 187
1. Allgemeines 187
2. Organisation der Funktionen im Konzern 187
3. Kostenreduktion und Nutzung von Synergien 188
4. Aufteilung der Finanzierung und des Risikos 189
5. Flexibilität – Eintritt/Austritt 189
6. Steuerliche Auswirkungen 190
7. Steuerliche Risiken 191
8. Zusammenfassender Überblick 192

B. Kostenverteilungsverträge als Option 193
1. Zentral erbrachte Verwaltungsdienstleistungen 193
2. Zentral erbrachte Forschungs- und Entwicklungsleistungen 194
C. Make-or-buy-Entscheidungen 194
1. Kostenverteilungsverträge als Make-or-buy-Entscheidungen 194
2. Gemeinsamer Bezug anstatt gemeinsamer Durchführung 195
3. Prüfung von Alternativen 196

Teil 4: Einsatz von Kostenverteilungsverträgen im Konzernverbund 197

I. Dienstleistungen (Service-CCAs) 197
A. Allgemeines 197
B. Steuerplanung von gemeinsam durchgeführten Dienstleistungen ... 198
1. Organisation und Finanzierung eines Dienstleistungspools ... 198
2. Besondere Merkmale eines Dienstleistungspools 200
3. Gestaltungsmodelle bei zentralisierten Dienstleistungen (Vergleich der Umlagesysteme) 211
4. Abgrenzung zum gemeinsamen Erwerb von Wirtschaftsgütern oder dem gemeinsamen Bezug von Dienstleistungen .. 214
5. Shared Service Arrangements in den USA 215
6. Zusammenfassung 217
C. Fallbeispiel zu Dienstleistungen 219
1. Sachverhalt: Key-Account-Management (zentralisierte Dienstleistung) 219
2. Verrechnungsalternativen 220
3. Steuerliche Auswirkungen 221

II. Forschung und Entwicklung 223
A. Einführung 223
1. Wirtschaftliche Bedeutung der Forschung und Entwicklung .. 223
2. Kostenverteilungsverträge über Forschung und Entwicklung .. 224
3. Inhalt und Aufbau 225
B. Organisation und Verrechnung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten 225
1. Definition von Forschung und Entwicklung 225
2. Organisation der Forschung und Entwicklung im Konzern ... 228
3. Gestaltungsmöglichkeiten der Forschung und Entwicklung im Konzern 229
C. Planung der konzerninternen Forschung und Entwicklung 233
1. Allgemeines 233
2. Entscheidung über die Struktur der Forschung und Entwicklung im Konzern 234

D. Planung der konzerninternen Forschung und Entwicklung aus steuerlicher Sicht ... 246
1. Allgemeines ... 246
2. Definitionen ... 252
3. Erstellung immaterieller Wirtschaftsgüter aus steuerlicher Sicht ... 264
4. Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter ... 269
5. Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter ... 311
6. Steuerplanung der Forschung und Entwicklung mit Kostenverteilungsverträgen ... 322
E. Fallbeispiel zu immateriellen Wirtschaftsgütern ... 334
1. Sachverhalt: gemeinsame Forschung und Entwicklung ... 334
2. Umsetzung des Poolkonzepts ... 336

Teil 5: Umsetzung von Kostenverteilungsverträgen ... 341

I. Einführung ... 341

II. Anwendungsbereiche von Kostenverteilungsverträgen ... 342
A. Leistungskategorien ... 342
1. Alle Leistungskategorien ... 342
2. Einschränkungen in manchen Staaten ... 343
B. Kostenverteilungsverträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ... 344
1. Kostenverteilungsverträge als „dealings" nach dem AOA ... 344
2. Unternehmensinterne Aufteilung bei einem Poolteilnehmer ... 345

III. Rechtliche Einordnung eines Kostenverteilungsvertrages ... 346
A. Gestaltungsvorgaben der Verrechnungspreisrichtlinien ... 346
B. Einordnung eines Kostenverteilungsvertrages ins Gesellschaftsrecht ... 347
1. Einordnung in das Gesellschaftsrecht ... 347
2. Keine Außengesellschaft ... 350
C. Einordnung eines Kostenverteilungsvertrages in das OECD-MA ... 351
1. Einführung ... 351
2. Kein Unternehmen iSd OECD-MA ... 351
3. Keine Betriebsstätte iSd OECD-MA? ... 352
D. Einordnung in das nationale Steuerrecht ... 357
1. Keine Körperschaft ... 357
2. Steuerliche Behandlung der Kostenbeiträge ... 357
3. Keine Mitunternehmerschaft ... 358
4. Betriebsstätte und beschränkte Steuerpflicht ... 360
5. Keine Lizenzgebühren ... 361

E. Sonderfall: Leistungserbringung an Nicht-Poolteilnehmer 365
1. Dritteinnahmen des Pools 365
2. Mitunternehmerschaft und Betriebsstätte bei Dritteinnahmen 371
F. Einordnung eines Kostenverteilungsvertrages in das Umsatzsteuerrecht 372
1. Allgemeines 372
2. Unternehmereigenschaft 372
3. Vorsteuerabzug 373

IV. Voraussetzungen für Kostenverteilungsverträge 375
A. Poolmitglieder 375
1. Überblick 375
2. Nutzen für jeden Vertragspartner 375
3. Hilfsfunktionen 381
4. Gleichgerichtete Interessen 382
5. Leistungen von Nicht-Poolmitgliedern 388
B. Vertrag 392
1. Schriftlicher Abschluss des Kostenverteilungsvertrages im Vorhinein 392
2. Aufbau und Inhalt eines Kostenverteilungsvertrages 393

V. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Kostenverteilungsverträgen 396
A. Einführung 396
B. Beiträge der Poolmitglieder 398
1. Umlagefähiger Betrag und Art der Beiträge 398
2. Bestimmung des umlagefähigen Betrages 398
3. Kein Gewinnaufschlag 404
4. Bewertung von Sachbeiträgen 406
5. Erträge und Zuschüsse 415
6. Ausgleichszahlungen 418
7. Vorteilsausgleich 421
8. Steuerliche Abzugsfähigkeit 422
C. Umlage 425
1. Aufteilung anhand des erwarteten Nutzens 425
2. Auswahl des Umlageschlüssels 429
3. Aufteilung nach dem tatsächlichen Nutzen 433
4. Regelmäßige Überprüfung 433
5. Anpassung des Umlageschlüssels 434
D. Eigentums- und Nutzungsrechte 439
1. Bedeutung 439
2. Eigentum an den gemeinsam erstellten Wirtschaftsgütern 440

3. Arten der Nutzung ... 440
4. Zentralisierung des rechtlichen Eigentums (Fronting Corporation) ... 441

E. Vertragsabschluss – Eintritt – Austritt – Beendigung ... 442
1. Vertragliche Regelungen ... 442
2. Zahlungen bei Vertragsabschluss, Eintritt, Austritt und Beendigung ... 443
3. Fortführung des Pools bei einem Eintritt ... 454
4. Höhe der Eintritts- oder Austrittszahlung ... 454
5. Exkurs: Platform Contributions ... 455
6. Steuerliche Auswirkungen ... 462
7. Form der Zahlung ... 463
8. Anpassung des Umlageschlüssels ... 463

VI. Dokumentation von Kostenverteilungsverträgen ... 465
A. Allgemeines ... 465
B. Notwendigkeit der Dokumentation ... 465
C. Verfügbarkeit der relevanten Daten im Konzern ... 466
D. Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit ... 467
E. Österreich: Verweis auf die OECD-VPG und die EU-TPD ... 468
F. Dokumentation einer Kostenumlagevereinbarung ... 469
1. Dokumentation zu Beginn einer Kostenumlagevereinbarung ... 469
2. Dokumentation während der Dauer einer Kostenumlagevereinbarung ... 471
3. Deutschland – Zusätzlich Dokumentationsanforderungen ... 472
4. USA – Zusätzliche Dokumentationsanforderungen ... 473
5. Weitere relevante Informationen ... 474
6. Gesamtbericht (Prozessdokumentation) über das Umlagesystem im Konzern ... 475

VII. Verrechnungspreiskorrektur von Kostenverteilungsverträgen ... 476
A. Prüfung der Fremdüblichkeit bei Kostenverteilungsverträgen ... 476
1. Verhältnis der Kostenaufteilung zu den jeweils erwarteten Vorteilen ... 476
2. Durchführung des Fremdvergleichs ... 476
3. Betrachtung mehrerer Perioden ... 477
4. Ex-ante-Betrachtung ... 478
5. Qualifikation im Ausland ... 478

B. Korrektur von Beiträgen ... 479
1. Korrektur einer nicht fremdüblichen Aufteilung der Kosten ... 479
2. Ursachen für eine nicht fremdübliche Aufteilung der Kosten ... 480
3. Korrektur in Form einer nachträglichen Ausgleichszahlung ... 480

C. Korrekturen von Wertschöpfungsbeiträgen 481
D. Nichtanerkennung eines Kostenverteilungsvertrages 482
1. Allgemeine Grundsätze in den OECD-VPG 482
2. Ausnahmen des „as-structured"-Prinzips bei Kostenverteilungsverträgen 484
3. Gestaltungsmöglichkeit bei zentral erbrachten Verwaltungsdienstleistungen (KVV oder Konzernumlage) 496
E. Korrekturmöglichkeiten nach nationalem Recht 496
F. Vermeidung von Korrekturen durch APAs und Verständigungsverfahren 497

Teil 6: Zusammenfassung und Ausblick 499

I. Zusammenfassung Teil 2 (Konzerninterne Verrechnungspreise) 499
A. Verrechnungspreise aus betriebswirtschaftlicher Sicht 499
B. Verrechnungspreise aus ertragsteuerlicher Sicht 500
C. Rechtliche Grundlage der Verrechnungspreiskorrektur 500

II. Zusammenfassung Teil 3 (Kostenverteilungsverträge im Konzern) 503
A. Steuerliche Regelungen zu Kostenverteilungsverträgen 503
B. Konzept und Anwendungsbereiche von Kostenverteilungsverträgen 505
C. Vergleich der Umlagesysteme 506
D. Grundlagen der Steuerplanung mit Kostenverteilungsverträgen 507

III. Zusammenfassung Teil 4 (Einsatz von Kostenverteilungsverträgen im Konzernverbund) 509
A. Kostenverteilungsverträge über Dienstleistungen 509
B. Kostenverteilungsverträge über Forschung und Entwicklung 510

IV. Zusammenfassung Teil 5 (Umsetzung von Kostenverteilungsverträgen) .. 520
A. Anwendungsbereiche von Kostenverteilungsverträgen 520
B. Rechtliche Einordnung von Kostenverteilungsverträgen 521
C. Voraussetzungen für Kostenverteilungsverträge 523
D. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Kostenverteilungsverträgen 524
E. Dokumentation von Kostenverteilungsverträgen 529
F. Verrechnungspreiskorrektur von Kostenverteilungsverträgen 530

V. Ausblick 532

Stichwortverzeichnis 535