

# Vorwort

Kostenverteilungsverträge beschäftigen das internationale Steuerrecht und insbesondere die international-steuerliche Verrechnungspreisgestaltung bereits seit Mitte des 20. Jahrhunderts. Auf Ebene der OECD und in einzelnen Staaten bestehen daher seit längerem Verrechnungspreisrichtlinien. In Österreich wurden im Jahr 2010 im Rahmen der Einführung der Verrechnungspreisrichtlinien ebenfalls Regelungen zu Kostenverteilungsverträgen aufgenommen. Die vorliegende Arbeit behandelt die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten von Kostenverteilungsverträgen im Konzern sowie deren Umsetzungsmöglichkeiten in Österreich. Zudem werden die österreichischen Regelungen mit den Regelungen in anderen Staaten verglichen.

Um Kostenverteilungsverträge untersuchen und einordnen zu können, müssen zunächst die Grundlagen internationaler Verrechnungspreise dargestellt werden. In Teil 2 der vorliegenden Arbeit werden deshalb internationale Verrechnungspreise aus betriebswirtschaftlicher Sicht erläutert und die rechtlichen Grundlagen der Einkünfteabgrenzung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und im österreichischen Steuerrecht im Überblick dargestellt. Zudem wird aufgezeigt, welche steuerlichen Aspekte Konzerne bei der Steuerplanung internationaler Verrechnungspreise idR berücksichtigen.

In Teil 3 werden zunächst die Entwicklung der Verrechnungspreisbestimmungen der OECD, einzelner Staaten und des EU-Verrechnungspreisforums zu Kostenverteilungsverträgen dargestellt. Dabei wird deutlich, dass Kostenverteilungsverträgen das sogenannte „Poolkonzept“ zugrunde liegt. Bei den typischen Anwendungsbereichen sind die gemeinsame Forschung und die gemeinsame Durchführung von Dienstleistungen zu unterscheiden. Eine Kostenverteilung liegt jedoch auch bei einem gemeinsamen Erwerb von Wirtschaftsgütern oder einem gemeinsamen Bezug von Dienstleistungen vor. In der Praxis existieren neben der Kostenverteilung bei Gemeinschaftsprojekten weitere Umlagesysteme, wie zB die indirekte Abrechnung von Dienstleistungen in Form von Konzernumlagen. Bei einem Vergleich zwischen Konzernumlagen und Kostenumlagen zeigt sich, dass bei der Umsetzung teilweise dieselben Probleme auftreten wie insbesondere die Ermittlung der relevanten Kosten oder des geeigneten Umlageschlüssels. Die Lösungsansätze bei den in der Praxis weit verbreiteten Konzernumlagen können für Kostenumlagevereinbarungen übernommen werden. Abschließend werden

in Teil 3 die wichtigsten Faktoren dargestellt, die bei der Planung zu berücksichtigen sind.

Die Hauptanwendungsbereiche, nämlich die gemeinsame Durchführung von Dienstleistungen und die gemeinsame Forschung und Entwicklung, werden in Teil 4 genauer untersucht. Da die meisten Verrechnungspreisrichtlinien über Kostenverteilungsverträge die gemeinsame Forschung und Entwicklung behandeln und dies in der Praxis den wohl wichtigsten Anwendungsbereich darstellt, wird auch ausführlich auf die steuerliche Behandlung von immateriellen Wirtschaftsgütern und die Möglichkeiten der Organisation von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten innerhalb eines Konzerns eingegangen. Die steuerlichen Faktoren bei der Planung von Forschung und Entwicklung mit Kostenverteilungsverträgen hängen stark von der Besteuerung der damit erstellten immateriellen Wirtschaftsgüter ab. Dabei sind insbesondere auch die jüngsten Entwicklungen auf Ebene der OECD zu berücksichtigen (Entwürfe zur Neufassung von Kapitel VI der OECD-VPG über immaterielle Wirtschaftsgüter). Im Rahmen der Steuerplanung von Kostenverteilungsverträgen können zwei grundlegende Modelle unterschieden werden – das Umlagemodell und das Lizenzmodell. Diese werden in Teil 4 verglichen und auf ihre Vorteilhaftigkeit untersucht. Zudem wird aufgezeigt, wie internationale Konzerne versuchen, mit Kostenverteilungsverträgen über Forschung und Entwicklung das internationale Steuergefälle zu nutzen.

Bei der Umsetzung eines Kostenverteilungsvertrages sind in Österreich die OECD-VPG und die VPR 2010 zu beachten. In Teil 5 werden diese Regelungen ausführlich kommentiert und vereinzelt mit den entsprechenden Regelungen in Deutschland, den USA und anderen Staaten verglichen. Kostenverteilungsverträge werden zunächst in das Gesellschaftsrecht, das nationale Ertragsteuerrecht, das Abkommensrecht und das Umsatzsteuerrecht eingeordnet. Dabei zeigt sich, dass bei Lizenzierungen von gemeinsam erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern das Risiko besteht, ungewollt eine Betriebsstätte in Österreich zu begründen. Anschließend werden die Voraussetzungen von Kostenverteilungsverträgen und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Kostenverteilungsverträgen ausführlich behandelt. Obwohl die österreichischen VPR 2010 weitgehend den OECD-VPG entsprechen, gibt es in mehreren Punkten Abweichungen. Zudem wird aufgelistet, welche Dokumentationsanfordernisse erfüllt werden sollten. Abschließend werden die Möglichkeiten von Verrechnungspreiskorrekturen bei Kostenverteilungsverträgen dargestellt.

Bei Herrn Univ.-Prof. Dr. *Michael Tumpel* möchte ich mich herzlich für die Erstellung des Erstgutachtens bedanken. Besonderer Dank gilt Herrn Univ.-Prof. DDr. *Georg Kofler*, der als „Doktorvater“ die vorliegende Arbeit betreut und das Zweitgutachten verfasst hat. Zudem möchte ich mich bei meinem ehemaligen Kollegen am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik für die vielen

wertvollen Diskussionen und die große moralische Unterstützung bedanken. Zu danken habe ich außerdem allen Mitarbeitern des Instituts für die sowohl in persönlicher als auch in fachlicher Hinsicht einmalige und unvergessliche Zeit an der Universität Linz.

Besonderen Dank schulde ich meiner Familie, die mir stets den notwendigen privaten Rückhalt gegeben hat.

Schließlich möchte ich mich bei Herrn Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. *Michael Lang* für die Aufnahme der Arbeit in die Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht sowie bei Herrn Mag. *Roman Kriszt* vom Linde Verlag für die rasche und unkomplizierte Veröffentlichung bedanken.