

# **Kostenverteilungs- verträge bei Forschung und Entwicklung**

von  
**Dr. Theresa Stradinger.**

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XIII
<b>I. Einleitung .....</b>	<b>1</b>
1. Überblick und Problemstellung .....	1
2. Aufbau der Arbeit .....	6
<b>II. Definition der Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ .....</b>	<b>9</b>
1. Forschung und Entwicklung im nationalen Recht .....	9
2. Forschung und Entwicklung nach den OECD-Grundsätzen und dem überarbeiteten OECD-Diskussionsentwurf zu immateriellen Wirtschaftsgütern 2013 .....	12
3. Arten der Forschung und Entwicklung .....	15
3.1. Grundlagenforschung .....	15
3.2. Angewandte Forschung .....	17
3.3. Experimentelle Entwicklung .....	18
4. Träger der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit .....	19
4.1. Eigenforschung und -entwicklung .....	19
4.2. Auftragsforschung und -entwicklung .....	21
4.3. Gemeinschaftsforschung und -entwicklung .....	22
5. Nationale Förderung von Forschung und Entwicklung .....	24
5.1. Allgemeines .....	24
5.2. Direkte Forschungsförderung .....	26
5.3. Indirekte Forschungsförderung .....	29
5.4. Vergleich der direkten und indirekten Forschungsförderung .....	34
6. Einflussfaktoren auf die Standortwahl der Forschungsunternehmen .....	37
<b>III. Grundzüge der (indirekten) Kostenverrechnungssysteme im Konzern .....</b>	<b>39</b>
1. Konzernbegriff für Verrechnungspreiszwecke .....	39
2. Mögliche Ausgestaltungsformen von Kostenverrechnungssystemen im Konzern .....	40
3. Indirekte Kostenverrechnungssysteme nach dem Umlageverfahren .....	43
3.1. Kostenumlage nach dem Poolkonzept .....	43
3.1.1. Kostenverteilungsverträge nach den öVPR .....	43
3.1.2. Kostenumlagevereinbarungen nach den OECD-VPL .....	44
3.1.3. Umlageverträge nach den dt. Verwaltungsgrundsätzen-Umlageverträge .....	46
3.1.4. Cost Sharing Arrangements nach den U.S.-Regs. .....	47

3.1.5. Vergleich der ausgewählten Verrechnungspreisregelungen zu Kostenverteilungsverträgen .....	49
3.2. Konzernumlage nach dem Leistungsaustauschkonzept .....	52
3.3. Kostenfinanzierungsverfahren .....	55
4. Kostenverteilungsvertrag nach dem Poolkonzept im Sinne der vorliegenden Arbeit .....	57
4.1. Poolkonzept .....	57
4.2. Hilfs- und Haupttätigkeiten im Kostenverteilungsvertrag .....	59
<b>IV. Rechtliche und steuerliche Einordnung des Kostenverteilungs-</b> <b>vertrags</b> .....	67
1. Mögliche Rechtsfiguren nach der nationalen und internationalen Rechtspra- xis .....	67
2. Kostenverteilungsvertrag als GesbR .....	69
2.1. Zivilrechtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer GesbR .....	69
2.1.1. Abschluss eines (zwei- oder mehrseitigen) Vertrags .....	69
2.1.2. Vergemeinschaftung von Beiträgen der Vertragsparteien .....	70
2.1.3. Erreichung eines gemeinsamen Nutzens .....	71
2.1.4. Vereinbarung einer Gemeinschaftsorganisation .....	72
2.2. Rechtsfolgen aus der Begründung einer GesbR .....	73
2.3. Abgrenzung zu anderen Organisations- und Kooperationsformen als GesbR .....	77
2.3.1. Arbeitsgemeinschaft .....	77
2.3.2. Konsortium .....	79
2.3.3. Joint Venture .....	80
3. Abgrenzung zur stillen Gesellschaft .....	82
4. Steuerliche Beurteilung des Kostenverteilungsvertrags .....	84
4.1. Kostenverteilungsvertrag nach dem innerstaatlichen Steuerrecht .....	84
4.1.1. Ebene des Kostenverteilungsvertrags .....	84
4.1.2. Ebene der Poolmitglieder .....	86
4.1.2.1. Einkünftezurechnung an Poolmitglieder als Mitunter- nehmer iSd § 23 Z 2 EStG? .....	86
4.1.2.2. Einkünftezurechnung an Poolmitglieder anhand der allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung im österreichischen Ertragsteuerrecht .....	91
4.2. Kostenverteilungsvertrag nach dem Abkommensrecht .....	92
4.2.1. Ebene des Kostenverteilungsvertrags .....	92
4.2.2. Ebene der Poolmitglieder .....	94
5. Zuordnung von Eigentums- und Nutzungsrechten aus der Pooltätigkeit .....	97

5.1. Eigentums- und Nutzungsrechte nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	97
5.1.1. Zuordnung des zivilrechtlichen Eigentums .....	101
5.1.2. Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO .....	104
5.1.3. Eigentumsübertragung auf eine „Fronting Cooperation“ (Treuhandmodell) oder eine Patentverwertungsgesellschaft .....	107
6. Ergebnis .....	110
<b>V. Inhaltsmerkmale des Kostenverteilungsvertrags</b> .....	<b>113</b>
1. Poolvertrag als Rechtsgrundlage des Kostenverteilungsvertrags .....	113
1.1. Poolvertrag nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	113
1.2. Poolvertrag nach dem innerstaatlichen Recht .....	114
2. Mitgliedschaft im Kostenverteilungsvertrag .....	120
2.1. Interessensgleichheit der Poolmitglieder .....	120
2.2. Holding- und Patentverwertungsgesellschaften als Sonderformen .....	122
3. Umlage von Kosten beim Kostenverteilungsvertrag .....	127
3.1. Verrechnung dem Grunde nach .....	127
3.1.1. Sozietäre oder betriebliche Veranlassung der Kostenumlage .....	127
3.1.2. Abgrenzung zu anderen Leistungen .....	131
3.2. Verrechnung der Höhe nach .....	133
3.2.1. Kosten oder Aufwendungen zur Bestimmung der Umlage .....	133
3.2.2. Umfang der zu verrechnenden Aufwendungen .....	136
3.2.2.1. Aufwandsumfang nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	136
3.2.2.2. Das U.S.-Gerichtsurteil Xilinx .....	138
3.2.3. Zeitbezug der zu verrechnenden Aufwendungen .....	141
3.2.4. Bewertung von Sachleistungen .....	142
3.2.5. Berücksichtigung von Erträgen .....	145
3.2.6. Direkte und indirekte Forschungsförderung als Standortvorteile .....	147
3.2.7. Keine Verrechnung eines Gewinnaufschlags .....	150
3.3. Aufwandsverteilung mittels eines Umlageschlüssels .....	152
3.3.1. Ermittlung des Umlageschlüssels .....	152
3.3.2. Überprüfung und Anpassung des Umlageschlüssels .....	156
3.3.3. Leistung von Ausgleichszahlungen .....	159
3.4. Steuerliche Beurteilung von Kostenumlagen und Ausgleichszahlungen .....	161

3.4.1. Kostenumlagen und Ausgleichszahlungen nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	161
3.4.2. Kostenumlagen und Ausgleichszahlungen nach dem innerstaatlichen Steuerrecht .....	163
3.4.3. Kostenumlagen und Ausgleichszahlungen nach dem Abkommensrecht .....	165
3.4.4. Ergebnis .....	168
4. Eintritt/Austritt und Beendigung des Kostenverteilungsvertrags .....	169
4.1. Späterer Eintritt in den Kostenverteilungsvertrag .....	169
4.1.1. Eintrittszahlungen dem Grunde nach .....	169
4.1.2. Eintrittszahlungen der Höhe nach .....	172
4.1.2.1. Angemessener Fremdvergleichspreis .....	172
4.1.2.2. Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter .....	174
4.1.2.2.1. Immaterielle Wirtschaftsgüter und deren Bewertung nach dem nationalen Recht .....	174
4.1.2.2.2. Immaterielle Wirtschaftsgüter und deren Bewertung nach den OECD-Grundsätzen einschließlich des überarbeiteten OECD-Diskussionsentwurfs zu immateriellen Wirtschaftsgütern 2013 .....	176
4.1.2.2.3. Das U.S.-Gerichtsurteil Veritas .....	181
4.1.2.2.4. Relief-from-Royalty Methode als Möglichkeit zur angemessenen Ermittlung von Eintrittszahlungen .....	183
4.1.3. Steuerliche Behandlung von Eintrittszahlungen .....	186
4.1.3.1. Eintrittszahlungen nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	186
4.1.3.2. Eintrittszahlungen nach dem innerstaatlichen Steuerrecht .....	187
4.1.3.3. Eintrittszahlungen nach dem Abkommensrecht .....	188
4.1.3.4. Ergebnis .....	190
4.2. Früherer Austritt aus dem Kostenverteilungsvertrag .....	191
4.2.1. Austrittszahlungen dem Grunde nach .....	191
4.2.2. Austrittszahlungen der Höhe nach .....	192
4.2.3. Steuerliche Behandlung von Austrittszahlungen .....	193
4.2.3.1. Austrittszahlungen nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	193
4.2.3.2. Austrittszahlungen nach dem innerstaatlichen Steuerrecht .....	193

4.2.3.3. Austrittszahlungen nach dem Abkommensrecht .....	194
4.2.3.4. Ergebnis .....	195
4.3. Beendigung des Kostenverteilungsvertrags .....	195
5. Dokumentationserfordernisse des Kostenverteilungsvertrags .....	197
5.1. Formale Mindestanforderungen an die Dokumentation .....	197
5.2. Tatsächlicher Vollzug der Dokumentationserfordernisse .....	200
5.3. Dokumentation des Fremdvergleichs .....	205
<b>VI. Externe Leistungsbeziehungen mit Nicht-Poolmitgliedern .....</b>	<b>209</b>
1. Lizenzvergabe an Nicht-Poolmitglieder .....	209
1.1. Verrechnung der Lizenzgebühr nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	209
1.2. Innerstaatliche Behandlung der Lizenzerträge .....	212
1.2.1. Grundsätze der Einkünftezurechnung im österreichischen Ertragsteuerrecht .....	212
1.2.2. Einkünftezurechnung von poolexternen Lizenzerträgen .....	213
1.3. Abkommensrechtliche Behandlung der Lizenzerträge .....	216
1.3.1. „Beneficial owner“-Konzept .....	216
1.3.2. „Beneficial owner“ von poolexternen Lizenzerträgen .....	218
1.4. Abkommensvergünstigung im Ansässigkeitsstaat des Poolmitglieds und dessen Weiterverrechnung im Kostenverteilungsvertrag .....	221
1.4.1. Anrechnung der Quellensteuer .....	221
1.4.2. Weiterverrechnung der Abkommensvergünstigung im Kosten- verteilungsvertrag .....	223
2. Outsourcing von F&E-Leistungen .....	225
2.1. Nachfragepool und Verrechnung externer Leistungen nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	225
2.2. Leistungserbringung im Nachfragepool nach dem innerstaatlichen Recht .....	228
2.3. Steuerliche Behandlung des Nachfragepools .....	230
2.3.1. Nachfragepool nach dem innerstaatlichen Steuerrecht .....	230
2.3.2. Nachfragepool nach dem Abkommensrecht .....	232
<b>VII. Nicht fremdvergleichskonforme Ausgestaltung und Grenzen des Kostenverteilungsvertrags .....</b>	<b>235</b>
1. Steuerliche Konsequenzen bei nicht fremdvergleichskonformer Ausgestaltung des Kostenverteilungsvertrags .....	235
1.1. Berichtigung der Kostenbeiträge .....	235
1.1.1. Berichtigung der Kostenbeiträge nach der nationalen und internationalen Rechtspraxis .....	235

1.1.2. Berichtigung der Kostenbeiträge nach dem innerstaatlichen Steuerrecht .....	237
1.1.2.1. Gewinnberichtigung nach der Korrekturvorschrift des § 8 KStG .....	237
1.1.2.2. Verdeckte Einlage und Nutzungseinlage .....	238
1.1.2.3. Verdeckte Gewinnausschüttung .....	240
1.1.2.4. Korrekturvorschriften des § 8 KStG anhand unterschiedlicher Gesellschafterverhältnisse .....	243
1.1.2.5. Normenkonkurrenz der innerstaatlichen Korrekturvorschriften .....	243
1.1.3. Berichtigung der Kostenbeiträge nach dem Abkommensrecht .....	244
1.2. Umqualifizierung des Kostenverteilungsvertrags .....	246
2. Kostenverteilungsvertrag und steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten .....	248
2.1. Wirtschaftlicher Gehalt nach § 21 BAO .....	248
2.2. Lizenzverhältnis in der Gestalt eines Kostenverteilungsvertrags („substance over form“) .....	249
2.3. Innerstaatliche Missbrauchstheorien .....	252
2.4. Einschaltung einer Patentverwertungsgesellschaft .....	254
<b>VIII. Zusammenfassung der Ergebnisse und Conclusio .....</b>	<b>259</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>267</b>
<b>Judikaturverzeichnis .....</b>	<b>285</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>297</b>

## **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Finanzierung der in Österreich durchgeführten F&E.....	25
Abbildung 2: Vergleich Fördervolumen des Bundes 2011.....	35
Abbildung 3: Direkte und indirekte öffentliche Förderungen von F&E im internationalen Vergleich, 2010.....	36
Abbildung 4: Überblick der Verrechnungssysteme für F&E-Leistungen Leistungen im Konzern.....	41

## **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1: Beispiel Leistungserbringung durch poolexterne Konzernunternehmen.....	227
---	-----