Entscheidung des U.S. Tax Court in Sachen Altera Corp. zur Einbeziehung von Kosten für Aktienoptionsprogramme

Am 27.07.2015 ist eine einstimmige Entscheidung des U.S. Tax Court in Sachen Altera Corp. v. Commissioner, 145 T.C. No. 3 (2015) zur Einbeziehung von Kosten für Aktienoptionsprogramme in den Kostenpool von Cost Sharing Arrangements ergangen. Diese Entscheidung kann möglicherweise auch für die Service Regulations der U.S. Treas. Reg. § 1.482-9, die für Dienstleistungen gelten, von Bedeutung sein.

Am 27.07.2015 ist eine einstimmige Entscheidung des U.S. Tax Court in Sachen Altera Corp. v. Commissioner, 145 T.C. No. 3 (2015) ergangen. Dieser Entscheidung zufolge ist die Bestimmung der U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 (d)(2) (2003), die Steuerpflichtigen auferlegt, Kosten für Aktienoptionsprogramme (stock-based compensation, kurz: „SBC“) im Rahmen von Cost Sharing Arrangements („CSAs“) in den Kostenpool einzubeziehen, unwirksam. Das Gericht hat zugunsten von Altera entschieden, dass das U.S. Finanzministerium (Department of Treasury) bei Erlass der Bestimmung nicht den Vorgaben des Administrative Procedure Act („APA“) genügt hat. Entgegen aller vorgelegten gegenteiligen Anhaltspunkte ist das Finanzministerium davon ausgegangen, dass die Einbeziehung der SBC in CSAs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Diese Entscheidung kann möglicherweise auch für die Service Regulations der U.S. Treas. Reg. § 1.482-9, die für Dienstleistungen gelten und gemäß U.S. Treas. Reg. § 1.482-9(j) die Einbeziehung von SBC in die Kostenbasis des Dienstleisters vorsehen, von Bedeutung sein.

Hintergrund

Im Rahmen eines CSA teilen sich verbundene Parteien die Kosten, die bei der (Weiter-) Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter („IP“) entstehen. Im Gegenzug erhalten die beteiligten Parteien das Recht, das IP in ihrem jeweiligen Vertragsgebiet zu nutzen. Ob SBC zu den zu teilenden Kosten gehören, wurde bislang kontrovers diskutiert.

Im Fall Xilinx, Inc. v. Commissioner, 125 T.C. No. 4 (2005) entschied das U.S. Tax Court im Jahr 2005 im Hinblick auf die 1995er Version der U.S. Treas. Reg. 1.482-7 (d), dass die an dem konkreten CSA beteiligten Parteien SBC nicht in den Kostenpool einbeziehen mussten, da fremde Dritte sich solche Kosten ebenfalls nicht teilen würden. Der IRS vertrat in diesem Fall die Ansicht, dass die speziellere Regelung der U.S. Treas. Reg. 1.482-7 (d) (1995), wonach alle Kosten – unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit – in den Kostenpool einzubeziehen waren, gegenüber dem allgemeinen Grundsatz der Fremdüblichkeit vorrangig sei. Xilinx hingegen vertrat die Auffassung, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in allen Fällen, also auch im Falle von CSAs, anzuwenden sei und dass daher die Frage, ob fremde Dritte SBC in den Kostenpool einbeziehen würden, von entscheidender Bedeutung sei. Das U.S. Tax Court folgte der Auffassung des Steuerpflichtigen und entschied, dass der Fremdvergleichsgrundsatz Vorrang vor der spezielleren Vorschrift, „alle Kosten“ zu poolen, habe. Das Ninth Circuit Court of Appeals bestätigte die Entscheidung des U.S. Tax Court im Jahr 2010.

Im Juli 2002 veröffentlichte das U.S. Finanzministerium den Entwurf neuer Cost Sharing Regulations, wonach SBC ausdrücklich in den Kostenpool im Rahmen von CSAs einzubeziehen sind. Während der Kommentierungsphase, die der APA vorsieht, erhielt das Ministerium zahlreiche Kommentare von Steuerpflichtigen und Beratungsfirmen, die darlegten, dass fremde Dritte in Entwicklungsverträgen oder ähnlichen Vereinbarungen SBC nicht in die zu teilende Kostenbasis einbeziehen. Hierzu wurden Industrieumfragen und Vereinbarungen zwischen fremden Dritten vorgelegt. Dennoch wurde die Vorschrift der U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 (d)(2) im Jahr 2003 finalisiert.

Die meisten U.S. Steuerpflichtigen, die an einem CSA mit verbundenen Parteien beteiligt waren, bezogen in der Folge SBC in den Kostenpool ein – zu den Ausnahmen gehörte Altera. Da Altera im Rahmen des mit einer verbundenen Partei geschlossenen CSA die SBC nicht anteilig weiterbelastet hatte, nahm der IRS Einkommensanpassungen für die Jahre 2004 bis 2007 vor.

Entscheidung des U.S. Tax Court in Sachen Altera

Nach Auffassung von Altera verstieß U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 (d)(2) (2003) gegen die Vorschriften des APA. Das U.S. Tax Court schloss sich der Ansicht von Altera an und entschied, dass die Vorschrift wegen Verstoßes gegen die Vorschriften des APA unwirksam sei, da:

- das Finanzministerium die getroffene Entscheidung zur Einbeziehung der SBC in den Kostenpool nicht mit der eigentlichen Sachlage in Einklang bringen könne;
- das Finanzministerium es versäumt habe, auf die spezifischen Kommentare zu der Entwurfsfassung der U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 (d)(2) zu erwidern; und
- die Einbeziehung aller Kosten in den Kostenpool im Widerspruch zu den dem Finanzministerium vorgelegten Nachweisen stehe.

Das U.S. Tax Court war der Ansicht, dass das Finanzministerium wesentliche empirische Nachweise, wonach fremde Dritte in Entwicklungsverträgen und ähnlichen Vereinbarungen SBC nicht in den Kostenpool einbeziehen, ignoriert habe und stattdessen davon ausgegangen sei, dass es die Autorität habe, festzulegen, was fremdüblich sei. Das U.S. Tax Court entschied dementsprechend, dass die Regelung der U.S. Treas. Reg. § 1.482-7 (d)(2) (2003) durch eine willkürliche und kapriziöse Entscheidungsfindung („arbitrary and capricious decision making“) zustande gekommen und damit unwirksam sei.

Ausblick

Für noch offene Steuerjahre stellt die Entscheidung des U.S. Tax Court eine gute Grundlage dar, SBC nicht länger in den Kostenpool von CSAs einzubeziehen. Sofern die Steuererklärung für vergangene Jahre bereits abgegeben worden ist, bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten. Die Reaktion der Steuerpflichtigen wird voraussichtlich unterschiedlich ausfallen, insbesondere auch im Hinblick darauf, ob das jeweilige CSA eine Klausel enthält, die die Erstattung der SBC in einem Fall wie diesem vorsieht.

Wie bereits erwähnt, kann die Entscheidung des U.S. Tax Court möglicherweise auch auf die Service Regulations der U.S. Treas. Reg. § 1.482-9, die gemäß U.S. Treas. Reg. § 1.482-9(j) die Einbeziehung von SBC in die Kostenbasis des Dienstleisters vorsehen, ausgedehnt werden.

Außerhalb der USA könnte die Entscheidung des U.S. Tax Courts von Steuerbehörden aufgegriffen und im Rahmen von Betriebsprüfungen hinsichtlich der SBC, die an multinationale Unternehmen in dem jeweiligen Land belastet werden, zumindest zu Diskussionen führen (soweit SBC als Teil der Kostenbasis bislang anerkannt werden).

Kostenbelastungen, die einem U.S. Steuerpflichtigen im Rahmen von CSAs in Rechnung gestellt werden, könnten in Zukunft theoretisch aufgegriffen werden. Dies erscheint derzeit allerdings eher unwahrscheinlich, da der IRS ja noch die Auffassung vertritt, dass SBC in den Kostenpool einzubeziehen seien.

Insgesamt bleibt abzuwarten, ob der IRS die Entscheidung mit Rechtsmitteln angreifen wird und wie das Ninth Circuit Court of Appeals bzw. das Supreme Court entscheiden werden. Bisher ist von Seiten des IRS noch keine Aussage dazu erfolgt, ob die Einlegung von Rechtsmitteln beabsichtigt ist.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.