

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/usa-irs-fuehrt-profit-split-test-fuer-apas-ein.html>

📅 26.06.2019

Transfer Pricing

USA: IRS führt Profit-Split-Test für APAs ein

Die für APAs (Vorabverständigungsverfahren) zuständige Abteilung der IRS (APMA) hat kürzlich ein Excel-basiertes Kostenanalysemodell eingeführt, das der Voranalyse für beantragte APAs dienen soll. Dieses Vorgehen hat indirekte Auswirkungen auch auf Fälle jenseits der eigentlichen Zielsetzung.

Die für APAs (Vorabverständigungsverfahren) zuständige Abteilung der IRS (APMA) hat kürzlich ein Excel-basiertes Kostenanalysemodell eingeführt, das der Voranalyse für beantragte APAs dienen soll. Dieses Vorgehen hat indirekte Auswirkungen auch auf Fälle jenseits der eigentlichen Zielsetzung.

Vorgehensweise des FCDM

Methodisch stützt sich das FCDM auf die Aufteilung der relevanten Kosten der Transaktionspartner in zwei Arten von Kostengruppen:

- Kosten, die im Zusammenhang mit „Routine“-Tätigkeiten stehen und deren Vergütung durch Datenbankstudien ermittelt werden können (Routinekosten).
- Kosten, die im Zusammenhang mit (hoch-) wertschöpfenden Tätigkeiten stehen und deren Wert sich über mehr als einen Rechnungslegungszeitraum erstreckt (nicht-Routinekosten).

Das Modell berechnet für die nicht-Routinekosten einen Kapitalisierungswert, der über eine Nutzungsdauer abgeschrieben wird.

Die weiteren Schritte entsprechen der Methodik einer Restgewinnaufteilung. Zunächst werden Margen für die Routinetätigkeiten gemäß den Werten aus Datenbankstudien zugeteilt. Danach wird der Residualgewinn zwischen den Transaktionsteilnehmern gemäß ihren relativen Wertbeiträgen aufgeteilt, die an den (kapitalisierten und abgeschriebenen) nicht-Routinekosten gemessen werden.

Auswirkungen

Die APMA betont, dass das Modell lediglich einer ersten Vorabanalyse dienen soll, um ein besseres Verständnis über die Werttreiber des zu betrachtenden Geschäfts zu gewinnen. Insbesondere solle das Modell nicht unmittelbar zu Annahmen hinsichtlich der Anwendbarkeit der Gewinnaufteilungsmethode führen. Dies solle, wie bisher auch, durch die detaillierte Einzelfallbetrachtung im Rahmen des APA-Prozesses festgestellt werden.

Im Falle von APA-Anträgen, in denen einer der Transaktionspartner vollständig als „Routine“ charakterisiert wird und entsprechend an Datenbankstudien gemessen wird, kann das Modell aufzeigen, ob sich diese klare Abgrenzung auch in der Kostenstruktur der Transaktionspartner widerspiegelt oder ob gegebenenfalls Kostenüberhänge bei der „Routine-Einheit“ bestehen, die im Antragsmodell nicht vollumfänglich berücksichtigt wurden. Im Falle von APA-Anträgen für Gewinnaufteilungsmodelle wird es interessant sein zu sehen, ob das Antragsmodell und das hier dargestellte kostenbasierte Modell zu ähnlichen Ergebnissen führen.

Das Modell wurde für den Einsatz bei anstehenden und laufenden APA-Verfahren eingeführt. Eine Anwendung für Verständigungsverfahren ist bisher nicht explizit vorgesehen. Gleichzeitig lässt sich jedoch bereits beobachten, dass das Modell auch außerhalb reiner APA-Fälle vom IRS genutzt wird.

Diskussion

Das kostenbasierte Prüfmodell ist eine Variante einer Restgewinnaufteilung. Da es im Wesentlichen auf verfügbaren Daten der Buchhaltung basiert, kombiniert es die Vorteile von objektiv messbaren Größen und handhabbarer Komplexität. Entscheidend und kritisch ist

jedoch die Abgrenzung zwischen den Kostenarten gemäß des Kriteriums der Anwendbarkeit von Datenbankstudien. Die Veröffentlichung der APMA verweist hinsichtlich der Kostenzuordnung lediglich auf die Prinzipien und Empfehlungen der OECD-Richtlinien.

Auch die Annahmen hinsichtlich der Abschreibungsdauer kapitalisierter Kosten können sich auf das Ergebnis der Analyse auswirken. Das Modell soll diesbezüglich dem Standardansatz folgen, was für die meisten Zwecke – und insbesondere der Vorabanalyse für APA-Verfahren – sicherlich ausreichend ist. Dem Antragssteller ist die Bestimmung der Lebensdauer des fiktiv kapitalisierten Wertes überlassen.

Durch den einfachen Verweis auf die OECD-Richtlinien ergeben sich für das Modell interessante Anwendungsfelder über US-amerikanische APAs hinaus, da es somit weitgehend anerkannten Prinzipien folgt und nicht speziell auf eine US-Sichtweise zugeschnitten ist. Dieser Ansatz für ein (Residual-) Gewinnaufteilungsmodell kann daher eine sinnvolle und hilfreiche Zusatzanalyse für diverse Verrechnungspreisfälle sein.

Beispielsweise sind (approximative) Gewinnaufteilungsanalysen oft zur Ergebnisverprobung von Lizenzmodellen geeignet, die sich ansonsten allein auf die externe Preisvergleichsmethode stützen. Das Modell mag auch – ebenso wie andere Gewinnaufteilungsanalysen – zu unterschiedlichen Zeitpunkten des Verrechnungspreislebenszyklus einsetzbar sein: zur regulären Dokumentation, zur Verteidigung in Betriebsprüfungen und in der Planungsphase von neuen Verrechnungspreismodellen, um einige wichtige Beispiele zu nennen.

Problematisch dürfte die eher subjektive Zuordnung der Kosten und damit die Ermittlung künftiger Zielgewinne sein, die die praktische Anwendbarkeit durchaus in Frage stellen können. Darüber hinaus verstärkt das FCDM den allgemeinen Trend des zunehmend häufigen Einsatzes der (formelhaften) Gewinnaufteilungsmethode. Obgleich sie in vielen Fällen sinnvoll sein kann, sollten Aufwand und Aussagekraft der Ergebnisse bedacht werden, bevor man sich für die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode entscheidet bzw. bevor man ihre Anwendung vom Steuerzahler verlangt.

Schlussfolgerung

Das FCDM stellt eine Variante eines Gewinnaufteilungsmodells dar, die mit objektiven und verfügbaren Werten (Kostenarten) arbeitet und insoweit einen vergleichsweise handhabbaren Aufwand erfordert.

Über den Einsatz durch das APMA-Team hinaus, kann das Modell besonders interessant sein, wenn die fraglichen Transaktionen eine oder mehrere US-Gesellschaft(en) betreffen (auch wenn es sich nicht um ein APA handelt) und bei Geschäftsmodellen, bei denen die Kostenstruktur eine gute Reflektion von Verantwortlichkeiten und Entscheidungsbefugnissen innerhalb der Wertschöpfungskette ist.

Insgesamt bestätigt das Modell den global zu beobachtenden Trend weg von einseitiger Betrachtung durch Standardmethoden und Nettomargenmethode hin zu einer (formelhaften) Gewinnaufteilung. Als relativ aufwendige Methode, die regelmäßig ohne Fremdvergleich auskommen muss und insoweit möglicherweise mehr dem Risiko der Subjektivität ausgeliefert ist als die anderen Methoden, sollte die Gewinnaufteilungsmethode jedoch nur selektiv zum Einsatz kommen.

www.deloitte-tax-news.de

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.