

ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Advance Pricing Agreements –
Ein Instrument zur Steigerung
der Rechtssicherheit bei
grenzüberschreitenden
Geschäftsvorfällen zwischen
verbundenen Unternehmen?**

Dipl.-Kfm. Dr. Stefan Greil, LL.M.

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Autor, ifst-Schrift 512 (2016)

ISBN: 978-3-89737-171-2

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

Dipl.-Kfm. Dr. Stefan Greil, LL.M.

Referent in der Finanzverwaltung

Die vorliegende Ausarbeitung wurde in ihrer ursprünglichen Fassung als Masterarbeit verfasst. Sie ist daher nicht in dienstlicher Eigenschaft geschrieben worden und gibt lediglich die private Auffassung des Verfassers wieder. Für die Vorbereitung der Veröffentlichung in der ifst-Schriftenreihe bedanke ich mich ganz besonders bei Frau Dr. Janine v. Wolfersdorff, die umfangreich mit hilfreichen Anmerkungen und Änderungen mitgewirkt hat.

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 512:

Advance Pricing Agreements

Für die steuerliche Gewinnermittlung werden grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und die hierfür zugrunde liegenden Verrechnungspreise seitens der jeweiligen Steuerverwaltung auf ihre steuerliche Angemessenheit hin überprüft, um unübliche grenzüberschreitende Gestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen und, damit einhergehend, die Verlagerung von Gewinnen zu verhindern.

Hieraus resultiert beim Steuerpflichtigen jedoch auch ein Risiko dahingehend, dass im Rahmen einer Außenprüfung ein angesetzter Verrechnungspreis als nicht fremdüblich erachtet wird und eine Verrechnungspreiskorrektur erfolgt, die zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen kann.

Dem Steuerpflichtigen verbleiben dann verschiedene Möglichkeiten, um eine drohende oder eingetretene Doppelbesteuerung im Nachhinein zu vermeiden. Es bedarf aber auch Verfahren, die eine frühzeitige Einbeziehung des Steuerpflichtigen ermöglichen, um auf diese Weise Planungssicherheit herstellen zu können. Ein solches Verfahren stellt ein Vorabverständigungsverfahren über Verrechnungspreise dar, welches mit einer Vorabverständigungsvereinbarung abgeschlossen werden kann (Advance Pricing Agreement – APA).

Ziel der vorliegenden Schrift ist es, APAs dahingehend zu würdigen, ob sie als Instrument zur Steigerung von Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen geeignet sind. Hierfür wird zunächst die steuerliche Grundproblematik grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen knapp erörtert, eine Definition von Rechtssicherheit gegeben und eine aus Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes möglicherweise resultierende Rechtsunsicherheit aufgezeigt. Im Anschluss daran wird beleuchtet, was ein APA und wie der Verfahrensablauf eines solchen APAs ist. Schließlich gilt es, die theoretische und praktische Bedeutung von APAs im Hinblick auf zuvor definierte Rechtssicherheit zu diskutieren.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im November 2016

Inhaltsverzeichnis

Das Wichtigste auf einen Blick	7
I. Einleitung	9
II. Der Fremdvergleich bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen	12
1. Steuerliche Grundproblematik von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen.....	12
2. Der Fremdvergleichsgrundsatz und daraus resultierende Rechtssicherheit.....	18
a. Rechtssicherheit.....	18
b. Der Fremdvergleichsgrundsatz und Rechtssicherheit.....	20
c. Aktuelle Entwicklungen im Bereich des Fremdvergleichsgrundsatzes und Auswirkungen auf die Rechtssicherheit.....	27
aa. Aktuelle Entwicklungen im Bereich des Fremdvergleichsgrundsatzes – Exemplarische Übersicht.....	27
bb. Auswirkungen auf die Rechtssicherheit.....	30
d. Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und Verminderung von Rechtsunsicherheit.....	38
e. Zwischenergebnis.....	49
III. Advance Pricing Agreements – Vorabverständigung über Verrechnungspreismethoden	51
1. Definition eines Advance Pricing Agreements.....	51
2. Rechtsgrundlage eines Advance Pricing Agreements.....	53
a. Rechtsgrundlage im allgemeinen nationalen Steuerrecht.....	54
aa. Verbindliche Auskunft.....	54
bb. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung.....	56
cc. Tatsächliche Verständigung.....	57
dd. Zwischenergebnis.....	58
b. Doppelbesteuerungsabkommen als Rechtsgrundlage.....	58
c. Zwischenergebnis.....	65
3. Ablauf eines Advance-Pricing-Agreement-Verfahrens.....	66
a. Nationaler Verfahrensteil (Antragsverfahren).....	67
b. Zwischenstaatliches Verfahren – Vorabverständigungsvereinbarung.....	68

c. Nationales Umsetzungsverfahren	69
4. Bedeutung von Advance Pricing Agreements im Hinblick auf Rechtssicherheit	74
5. Zwischenergebnis	81
6. Ausblick	82
a. Zusammenspiel von Vorabverständigungsvereinbarungen mit gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen und Auswirkung auf die Rechtssicherheit	82
b. Auswirkung des BEPS Aktionspunktes 14 auf Vorabverständigungsverfahren	86
Anhang	88
Literaturhinweise	101

Das Wichtigste auf einen Blick

Für die steuerliche Gewinnermittlung werden Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und die hierfür zugrunde liegenden Verrechnungspreise seitens der jeweiligen Steuerverwaltung auf ihre steuerliche Angemessenheit hin überprüft, um unübliche grenzüberschreitende Gestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen und, damit einhergehend, die Verlagerung von Gewinnen zu verhindern. Hierfür sieht der Gesetzgeber verschiedene Korrektornormen vor, die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basieren. Sollte aber die Korrektur nach § 1 AStG zu weitergehenden Berichtigungen führen, dann sind diese neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.

Als Konsequenz aus der Überprüfung können steuerliche Gewinnkorrekturen folgen. Diese können zu einer Steuernachforderung, zu hierauf zu entrichtende Zinsen gemäß § 233a AO und ggf. zu Strafzuschlägen führen. Für den Steuerpflichtigen bedarf es daher Regelungen, an denen er sein Verhalten ausrichten und seine Steuerbelastung im Vorhinein berechnen kann. Hierfür müssen die Regelungen bestimmt und transparent sein. Entscheidend ist also die Gewährleistung von Planungssicherheit für die Steuerpflichtigen. Sie benötigen Informationen zur Besteuerung ihrer Unternehmensgewinne. Zugleich ist es aufgrund des internationalen Kontextes der Verrechnungspreisgestaltung erforderlich, dass international übereinstimmende Regelungen bestehen und auch praktisch übereinstimmend angewendet werden, sodass die Steuerpflichtigen die Auswirkungen ihrer Handlungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einzuschätzen vermögen und kalkulieren können, in welchem Hoheitsgebiet die zukünftig zu erzielenden Einkünfte mit welchem Steuersatz der Besteuerung unterliegen. Unterschiedliche Gewinnabgrenzungen in den beteiligten Staaten führen hingegen zu Doppel- oder Minderbesteuerungen des Steuerpflichtigen.

Dabei kann der Fremdvergleichsgrundsatz zwar als Standard zur Gewinnaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen aufgefasst werden. Dennoch verbleibt dem Steuerpflichtigen, der die geltenden Steuergesetze beachtet und seine steuerlichen Pflichten erfüllt, ein Risiko in der Gestalt, dass im Rahmen einer Außenprüfung ein angesetzter Verrechnungspreis als nicht fremdüblich erachtet wird und eine Verrechnungspreiskorrektur erfolgt, die in eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung und mitunter in eine wirtschaftliche Belastung seitens des Steuerpflichtigen führt.

Dem Steuerpflichtigen verbleiben dann verschiedene Möglichkeiten, um eine drohende oder eingetretene Doppelbesteuerung zu vermeiden und, damit einhergehend, auch Rechtssicherheit zumindest im Nachhinein (Rechtsfrieden) herzustellen und u.U. Planungssicherheit aufgrund der hieraus resultierenden Erkenntnisse für die Zukunft zu erlangen. Jedoch können die Steuerpflichtigen den Ausgang eines Rechtsbehelfs- sowie Gerichtsverfahrens oder eines etwaigen Verständigungsverfahrens nicht absehen, was zudem mitunter einige Jahre beanspruchen kann. Daneben sind aus einem Verfahren gewonnene Erkenntnisse bedingt auf andere Verfahren bzw. künftige Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen übertragbar, sodass auch keine Planungssicherheit aufgrund der aus den Verfahren resultierenden Erkenntnisse für die Zukunft erlangt werden kann.

Es bedarf daher Verfahren, die eine frühzeitige Einbeziehung des Steuerpflichtigen ermöglichen, um auf diese Weise Planungssicherheit herstellen zu können. Ein solches Verfahren stellt ein Vorabverständigungsverfahren über Verrechnungspreise dar, welches mit einer Vorabverständigungsvereinbarung abgeschlossen werden kann („*Advance Pricing Agreement – APA*“). Ein solches APA wird allgemein als eine Vereinbarung zwischen einer oder mehreren Steuerverwaltungen verschiedener Staaten über die künftige Anwendung von Verrechnungspreismethoden für bestimmte definierte grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle eines oder mehrerer Steuerpflichtigen sowie deren steuerrechtliche Beurteilung bei Einhaltung festgelegter Bedingungen seitens dieses bzw. dieser Steuerpflichtigen verstanden. Die Rechtsgrundlage hierfür ist in den entsprechend nachgebildeten Artikeln des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA der jeweiligen DBA zu sehen. Mithin können bi- und multilaterale APAs nur im Falle des Vorliegens eines DBAs für den betreffenden Geschäftsvorfall in Betracht gezogen werden.

Damit der Steuerpflichtige Rechtssicherheit im Hinblick auf Verrechnungspreissachverhalte durch ein APA erlangen kann, sollten die Methode, zumindest eine Bandbreite von fremdüblichen Preisen bzw. Margen vereinbart und zugleich die Gültigkeitsbedingungen auf ein angemessenes Maß reduziert werden. Um das Instrument des APA attraktiver zu gestalten, sollten insbesondere die Verfahrensdauern reduziert werden und die Steuerpflichtigen ausreichend Informationen zu den Verfahren allgemein bzw. zu ihrem speziellen Verfahren erhalten.

I. Einleitung

Bei Planung eines steuerlich relevanten Sachverhalts – und spätestens im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung – haben Steuerpflichtige berechtigtes Interesse, die Höhe der steuerlichen Belastung aus der Verwirklichung dieses Sachverhaltes zu kennen.¹ Entsprechend dem verfassungsrechtlich verankerten Prinzip der Rechtssicherheit muss die Rechtslage für den Steuerpflichtigen „erkennbar“ sein, sodass er sein Verhalten danach ausrichten und seine Steuerzahllast im gewissen Umfang selbst berechnen kann.²

Das gilt auch für den Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise. Dabei zeigen Studien, dass insbesondere dieser Bereich allerdings besonders korrekturanfällig ist.³ Mögliche wirtschaftliche Doppelbesteuerungen sind die Folge,⁴ wodurch Steuerwirkungen in diesem Bereich schwer planbar sein können.⁵ Aktuell wird mit Blick auf „Panama-Leaks“⁶, die Ergebnisse der G20/OECD-Bewegung gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)⁷, den Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU⁸ und das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission⁹ in der Litera-

¹ Vgl. hierzu *Tipke*, *StuW* 1981, 189 (193); *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, 1; *Seer*, *Steuerrecht*, § 21, Rz. 16.

² Unter anderem *BVerfG v. 19.12.1961 2 BvL 6/59*, *BVerfGE* 13, 261 (272); *BVerfGE v. 10.10.1961 2 BvL 1/59*, *BVerfGE* 13, 153 (160); *Pezzer*, *StuW* 2007, 101 (103); *Schenke*, *Rechtsfindung*, 106; *Rose*, *StuW* 1985, 330 (336 f.); *Burchardi*, *StuW* 1981, 304 (317).

³ *Eismayr/Schnell*, *IWB* 2010, 907 (909, 911); European Communities, working paper, 4, 65. Bzgl. konzerninterner Finanzierungsbeziehungen *Schilling/Greil*, *DStR* 2015, 2342.

⁴ *Kiesewetter*, *arqus*, 1.

⁵ *Rose*, *StuW* 1985, 330 (336 f.).

⁶ <http://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/>, Abruf am 4. Mai 2016.

⁷ <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>, Abruf am 4. Mai 2016.

⁸ *KOM v. 17.6.2015*, *COM(2015) 302 final*. Siehe hierzu u.a. *Krauß*, *IStR* 2016, 59.

⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_de.htm, Abruf am 4. Mai 2016; *KOM v. 28.1.2016*, *COM(2016) 23 final*; *COM(2016) 25 final*, *COM(2016) 26 final*.

tur¹⁰ die Befürchtung geäußert, dass die Anzahl der Doppelbesteuerungsfälle zunehmen wird und die Steuerpflichtigen zunehmend mit Rechtsunsicherheit konfrontiert werden. Politisch wird insbesondere der Gestaltung steuerlicher Verrechnungspreise mit Misstrauen begegnet.¹¹ Zu einer Zunahme wirtschaftlicher Doppelbesteuerungen kann es tatsächlich kommen, wenn die an einem Sachverhalt beteiligten Staaten unterschiedliche Auffassungen bzgl. des Fremdvergleichsgrundsatzes vertreten, um das Besteuerungssubstrat im eigenen Hoheitsgebiet zu halten bzw. um dieses „hereinzuholen“.¹²

Um Planungs- und Rechtssicherheit zu erlangen, werden in der Literatur¹³ insbesondere Advance Pricing Agreements (APA)¹⁴ angeführt. Ein APA soll durchgeführt werden, um Meinungsverschiedenheiten zwischen den Steuerverwaltungen verschiedener Staaten und den Steuerpflichtigen bezogen auf Verrechnungspreissachverhalte vor der Sachverhaltsverwirklichung zu klären. Ziel ist es, eine aus diesen Meinungsverschiedenheiten zukünftig resultierende wirtschaftliche Doppelbesteuerung¹⁵ zu vermeiden¹⁶ und Planungssicherheit im Vorhinein für den Steuerpflichtigen zu gewährleisten.¹⁷

Ziel der vorliegenden Schrift ist es, vor dem Hintergrund der skizzierten politischen Entwicklungen APAs dahingehend zu würdigen, ob sie heute als

¹⁰ Siehe u.a. *Hummel/Knebel/Born*, IStR 2014, 832; *Piltz*, IStR 2015, 529; *Benz/Eilers*, IStR-Beih 2016, 1; *Büsching*, BB Die erste Seite 2016, Nr. 10; *Kollmann/Turcan*, International Arbitration, 16 ff.

¹¹ Siehe unter anderem KOM v. 28.1.2016, COM(2016) 23 final; KOM v. 12.4.2016, COM(2016) 198 final. So beschäftigten sich auch vier der 15 BEPS-Aktionspunkte (un-)mittelbar mit dem Bereich der Verrechnungspreise.

¹² Verteilungskonflikt um das Steuersubstrat. *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 130–132; *Möller*, Zollwert, 65; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 12; *Schön*, Working Paper, 2, 14. So gehe es in DBA insbesondere um die Verteilungsgerechtigkeit der Staaten, *Elicker*, Blümich, Vorbem. zu § 1 AStG, Rn. 11.

¹³ *Becker/Davies/Jakobs*, CESifo, 6 m.w.N.; *Loh/Peters*, RIW 2007, 116 (116); *Becker*, AStG/DBA, Art. 25, Rn. 67. Vgl. auch EU-Kommission, IP/07/236, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-236_de.htm

¹⁴ Grundlegend zu APA *Grotherr*, BB 2005, 855–867; *ders.*, IStR 2005, 350–360.

¹⁵ Zu den Begriffen jur. und wirt. Doppelbesteuerung vgl. *Krause*, ifst-Schrift 405, 7 f.

¹⁶ BMF v. 5.10.2006 IV B 4-S 1341–38/06, BStBl. I 2006, 594, Tz. 1.1 (folgend BMF 5.10.2006).

¹⁷ *Loh/Peters*, RIW 2007, 116 (116).

Instrument zur Steigerung von Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen geeignet sind und „als die beste Lösung für die Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten“¹⁸ angesehen werden können.

Hierfür wird zunächst die steuerliche Grundproblematik grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen knapp erörtert, eine Definition von Rechtssicherheit gegeben und eine aus Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes möglicherweise resultierende Rechtsunsicherheit aufgezeigt. Im Anschluss daran wird beleuchtet, was ein APA und wie der Verfahrensablauf eines solchen APAs ist. Schließlich gilt es, die theoretische und praktische Bedeutung von APAs im Hinblick auf zuvor definierte Rechtssicherheit zu diskutieren.

¹⁸ In Bezug auf das APA als Gesamtes *Becker*, AStG/DBA, Art. 25, Rn. 65 m.w.N.

II. Der Fremdvergleich bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen

1. Steuerliche Grundproblematik von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen

Geschäftsleiter von Unternehmen müssen die Unternehmensstrategie am Unternehmensinteresse und zum Wohl des Unternehmens ausrichten, um eine langfristige Rentabilität des Unternehmens zu sichern.¹⁹ Bei grenzüberschreitender Tätigkeit bieten sich ihnen steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten: Zum einen kann der Steuerpflichtige in anderen Staaten steuerlich günstigere Bedingungen in Anspruch nehmen, zum anderen können infolge grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle Gewinne in andere Staaten „verlagert“ werden.²⁰

Einem Zusammenschluss mehrerer zivilrechtlich selbständiger Unternehmen wird steuerlich keine eigene Rechtspersönlichkeit zuerkannt. Die Konsequenz hieraus ist, dass jede Unternehmenseinheit eines multinationalen Unternehmens (MNU)²¹ als eigenständiges Steuersubjekt²² steuerpflichtig ist.²³ Jedes Unternehmen eines MNU hat die steuerliche Bemessungsgrundlage nach den (steuerlichen) Gewinnermittlungsvorschriften seines Sitzstaates zu ermitteln. Diese Bemessungsgrundlage wird auch durch die konzerninterne Abrechnung der zwischen den verbundenen Unternehmen ausgetauschten Lieferungen und Leistungen unter Verwendung von Verrech-

¹⁹ Z.B. Tz. 3.2.1, 4.1.1 DCGK. In Bezug auf § 93 AktG *Schmidt*, Aktienrecht, Rn. 77.

²⁰ BEPS-Diskussionen auf OECD-Ebene, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

²¹ Im Folgenden wird der Zusammenschluss als multinationales Unternehmen – MNU – und die einzelnen Unternehmen grundsätzlich als verbundene Unternehmen bezeichnet.

²² Auf die Besonderheiten bei Personengesellschaften wird im Rahmen dieser Ausarbeitung nicht eingegangen. Für ertragsteuerliche Zwecke gilt die Personengesellschaft nicht als Steuersubjekt.

²³ *Kiesewetter*, arqus, 1; *Brockhagen*, Verrechnungspreise, 23; *Baumhoff*, Dienstleistungen, 1.

nungspreisen²⁴ beeinflusst. Schuldrechtliche Vertragsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen werden grundsätzlich zivil- und steuerrechtlich anerkannt,²⁵ was dazu führt, dass diese Leistungsbeziehungen für steuerrechtliche Aspekte wie solche mit fremden Dritten abzurechnen sind.²⁶

Solchen Transaktionen können jedoch unübliche Bedingungen zugrunde liegen, da diese nicht unbedingt wie zwischen voneinander unabhängigen Dritten am Markt ausgehandelt werden; vielmehr kann der am Markt übliche Interessengegensatz zwischen den verbundenen Unternehmen fehlen.²⁷ Verrechnungspreise können daher von einem MNU dazu verwendet werden, um die (steuerliche) Gewinn- und Verlustsituation zwischen den beteiligten Unternehmen zu beeinflussen („Verlagerung von Buchgewinnen“),²⁸ sodass die Konzernsteuerquote minimiert bzw. das erwartete Welteinkommen nach Steuern maximiert werden kann.²⁹ So signalisieren Ergebnisse empirischer Studien, unabhängig von der dahinterstehenden Fragestellung und Testme-

²⁴ Verrechnungspreise im betriebswirt. Sinne sind Preise, die nicht durch den Markt bestimmt, sondern intern im Unternehmen festgelegt werden. Sie repräsentieren „Wertansätze für innerbetrieblich erstellte Leistungen [...], die von anderen, rechnerisch abgegrenzten Unternehmensbereichen bezogen werden“. *Ewert/Wagenhofer*, Unternehmensrechnung, 593. Siehe zur konzeptionellen Differenz zwischen diesem Verständnis und steuerlichen Verrechnungspreisen *Schön*, Working Paper, 6–9.

²⁵ *Kessler*, Konzernsteuerrecht, 2.

²⁶ *Scheffler*, Besteuerung, 287 f., 423.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch Betriebsstätten gemäß Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, § 1 Abs. 5 AStG als selbständig behandelt werden und demnach zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Geschäftsbeziehungen fingiert werden.

²⁷ *Portner/Herzig*, APA, 14. A.A. *Zitzelsberger/Herzig*, APA, 53.

²⁸ *Baumhoff*, Dienstleistungen, 1.

²⁹ *Swenson*, NTJ 2001, 7 (8 f.); *Rödder*, FS Lang, 1150 f.; *Baumhoff*, Dienstleistungen, 1. Hinsichtlich der (empirischen) Bedeutung von Verrechnungspreisen im Rahmen von strategischen Überlegungen und im Rahmen des weltweiten Handels vgl. *Cravens*, International Business Review 1997, 127 (127).

thode, dass Unternehmen Gewinne mit Hilfe von konzerninternen Transaktionen verlagern.³⁰

Daher sind Regelungen notwendig, um grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen zu erfassen.³¹ Es gilt festzustellen, welche Erträge und Aufwendungen bei den einzelnen Unternehmen veranlasst und durch die Teilnahme am Marktgeschehen erwirtschaftet wurden und welche gesellschaftsrechtlich veranlasst sind, da Unternehmen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern sind.³² Mithin ist eine internationale Einkunftsabgrenzung durchzuführen, um sicherzustellen, dass Unternehmensgewinne dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich entstanden sind.³³ Versucht wird, diese Einkunftsabgrenzung mit Hilfe fremdvergleichskonformer, steuerlicher Verrechnungspreise (Fremdvergleichspreise) vorzunehmen („direkte Methode“)³⁴. Seitens der Fiskus wird dabei eine steuerliche Verrechnungspreisgestaltung gefordert, die eine sachgerechte regionale Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlagen und zutreffende Gewinnermittlung garantieren soll,³⁵ wobei diese Sachverhalte aufgrund der Möglichkeiten zur Verlagerung von Gewinnen Misstrauen bei den jeweiligen

³⁰ U.a. *Heckemeyer/Spengel*, DB 2009, 133–135; *dies.*, PWP 2008, 37–61; *Huizinga/Laeven*, JoPE 2008, 1164–1182; *Weichenrieder*, ITPF 2009, 281–297; *ders.*, Fiscal Studies 1996, 37–58; *Overesch*, ZEW Discussion Paper No. 06-084; *ders.*, Steuerwirkungsanalyse, 89–91; *Grubert/Mutti*, The Review of Economics and Statistics 1991, 285–293; *Clausing*, JoPE 2003, 2207–2223; *Mintz/Smart*, JoPE 2004, 1149–1168; *Swenson*, NTJ 2001, 7–26; *Vicard*, Profit shifting. Siehe aber auch *Greil/Schilling*, Cross-border intra-group financial transactions.

³¹ *Dischinger/Riedel*, Disc. Paper, 21. Denn je mehr die Gestaltung steuerlicher Verrechnungspreise kontrolliert wird, desto weniger wird seitens der Unternehmen versucht, Gewinne grenzüberschreitend zu verlagern. *Bartelsman/Beetsma*, JoPE 2003, 2245.

³² *Kleineidam*, FS Flick, 862 f.; *Rödder*, FS Lang, 1147 f.; *Schoueri*, FS Lang, 1121. Hinsichtlich problematischer Aspekte im Zusammenhang mit dem internationalen Steuerrecht *Elicker*, ifst-Schrift 438, 27 ff.

³³ *Rödder*, FS Lang, 1150.

³⁴ *Rödder*, FS Lang, 1153; *Kleineidam*, FS Flick, 865; *Baumhoff*, Dienstleistungen, 50 f. Die Gewinnaufteilung nach der indirekten Methode (Aufteilung des Gewinns der wirtschaftlichen Einheit nach einem standardisierten Schlüssel) wird derzeit abgelehnt. *Rödder*, FS Lang, 1153.

³⁵ *Scheffler*, Besteuerung, 75; *Baumhoff*, Dienstleistungen, 1 f.

Steuerverwaltungen hervorrufen. Daher sind Verrechnungspreisfragestellungen auch in verschiedene BEPS-Aktionspunkte der OECD eingegangen.³⁶

Für die steuerliche Gewinnermittlung werden Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und die zugrunde liegenden Verrechnungspreise seitens der jeweiligen Steuerverwaltung (im Rahmen einer Außenprüfung) auf ihre steuerliche Angemessenheit hin überprüft. Der deutsche Gesetzgeber sieht hierfür verschiedene Korrektornormen vor, wie etwa die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, die verdeckte Einlage (vE) gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG sowie § 1 AStG (Berichtigung von Einkünften),³⁷ die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basieren.³⁸ Das Konkurrenzverhältnis zwischen den Vorschriften wird in § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG dahingehend gelöst, dass § 1 AStG dann zur Anwendung kommt, wenn die Anwendung des hierin festgehaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen führt. Daneben konkretisiert die Finanzverwaltung insbesondere und in Bezug auf die Anwendung des § 1 AStG durch die Verwaltungsgrundsätze 1983³⁹ den Fremdvergleichsgrundsatz. Ebenso sind das Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005⁴⁰ als generelle Verfahrens-

³⁶ U.a. Action 8 „Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“ und Action 13 „Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“. Abrufbar unter: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612.

³⁷ *Scheffler*, Besteuerung, 83, 424; *Kessler*, Konzernsteuerrecht, 3. *Baumhoff*, FS Flick, 634. Hinsichtlich Einkünftekorrektornormen im Steuersystem siehe *Wassermeyer*, IStR 2001, 633–638. Er erachtet den Fremdvergleich als Unterfall des Veranlassungsprinzips, *ders.*, IStR 2001, 633 (636).

³⁸ Diese Korrektornormen sehen jedoch mitunter auf der Rechtsfolgende unterschiedliche Korrekturwerte, wie den gemeinen Wert, den Teilwert oder den Fremdvergleichspreis vor, die sich entsprechen können, aber nicht müssen. *Wassermeyer*, StbJb 1997/98, 157 (164, 168); *ders.*, IStR 2001, 633 (636). Siehe umfassend auch *Hiller*, Ubg 2016, 341. Zu beachten sind aber bspw. speziell bei einer vGA die Rechtsfolgen bzgl. der Kapitalertragsteuer.

³⁹ Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze – VWG 1983), BStBl. I 1983, 218.

⁴⁰ BMF-Schreiben vom 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05 –, BStBl. I 2005, 570.

regelung, die GAufzV⁴¹, bei Funktionsverlagerungen die FVerlV⁴² sowie bei Sachverhalten Betriebsstätten betreffend die BsGaV⁴³ von Bedeutung.

Bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt ist es darüber hinaus von Bedeutung, ob ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) zur Anwendung gelangt, das einen Art. 9 Abs. 1 OECD-MA oder UN-Model entsprechenden Artikel erhält, der die Erlaubnis zur Korrektur nach innerstaatlichen Korrektornormen einräumt und zugleich deren Anwendung sperren kann: Art. 9 Abs. 1 OECD-MA befasst sich mit der Gewinnberichtigung von verbundenen Unternehmen für steuerliche Zwecke unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als zugrunde liegendem Maßstab – *dealing at arm's length*-Prinzip.⁴⁴ Dabei stimmt die Formulierung mit der des § 1 AstG überein, weswegen sich die „Fremdvergleichsgrundsätze“ dem Grunde nach entsprechen sollten.⁴⁵ Die Gewinnkorrekturvorschrift des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA setzt zugleich innerstaatliche Korrektornormen⁴⁶ – wie die vGA, die vE oder § 1 AstG – voraus,⁴⁷ da sie keine selbstständige Rechtsgrundlage für die Erhöhung von Einkünften darstellt und demnach über keine *self-executing*-Wirkung verfügt.⁴⁸ DBA können keine Steuerpflicht begründen und daher keine Steuer über die innerstaatlichen Steuergesetze hinaus erhöhen.⁴⁹ Es wird nur das Recht zur Korrektur eingeräumt (Erlaubniswirkung),⁵⁰ sodass die Gewinnberichtigung aus dem innerstaat-

⁴¹ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung), BGBl. I 2003, 2296.

⁴² Funktionsverlagerungsverordnung, BGBl. I 2008, 1680.

⁴³ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes, BGBl. I 2014, 1603.

⁴⁴ OECD-LL, Tz. 1.6.

⁴⁵ *Wassermeyer*, IStR 2001, 633 (636). Siehe auch Ausführungen im BMF-Schreiben v. 30.3.2016, IV B 5 – S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, 455.

⁴⁶ Hierzu auch *Wassermeyer*, StbJb 1997/98, 157 (157, 159).

⁴⁷ BFH v. 6.4.2005, I R 22/04, NZG 2005, 859 (860); *Kleineidam*, IStR 2001, 724 (727); *Baumhoff*, Dienstleistungen, 85 f.

⁴⁸ *Kaminski*, AstG/DBA, Art. 9, Rn. 10; *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 4; *ders.*, StbJb 1997/98, 157 (157, 159).

⁴⁹ BFH v. 12.3.1980 I R 186/76, BStBl. II 1980, 531 (531); *Vogel*, IStR 2003, 523 (524); *Debatin*, Beih. DStR 1992, 1 (1 f.).

⁵⁰ BFH v. 12.3.1980 I R 186/76, BStBl. II 1980, 531 (531); *Looks/Steinert/Müller*, BB 2009, 2348 (2349).

lichen Recht des berechtigten Ansässigkeitsstaates zu erfolgen hat und auch nur möglich ist, wenn der betreffende Staat ein Besteuerungsrecht hat.⁵¹ Dennoch können abkommensrechtliche Vorschriften gegenüber nationalen Regelungen eine Schrankenwirkung im Hinblick auf die Reichweite der Einkünftekorrektur entfalten.⁵²

Als Maßstab für die Beurteilung von Verrechnungspreisen dem Grunde und der Höhe nach gilt der Fremdvergleich, wobei zu fragen ist, wie ordentliche, voneinander unabhängige und gewissenhafte Dritte den Geschäftsvorfall abgewickelt hätten. Zugleich ist seitens der Finanzbehörde bei einer solchen Prüfung zu beachten, dass bei diesen Geschäftsvorfällen nicht unbedingt die Manipulation von Steuerbemessungsgrundlagen im Vordergrund steht. Die Unternehmen haben von sich aus ein Interesse, Verrechnungspreise derart zu vereinbaren, dass sich die tatsächliche Wertschöpfung in den Preisen widerspiegelt und sie hierdurch im Vorhinein ihre wirtschaftliche Aktivität planen können, um *richtige* unternehmerische Entscheidungen treffen zu können.⁵³

Als Konsequenz aus der Überprüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreise können steuerliche Gewinnkorrekturen folgen, sofern der von den Steuerpflichtigen für den betreffenden Geschäftsvorfall verwendete Verrechnungspreis nicht dem Fremdvergleichspreis, der der steuerlichen

⁵¹ *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 4.

⁵² BFH v. 24.6.2015, IR 29/14, DStR 2015, 2120; BFH v. 17.12.2014, IR 23/13, BStBl. II 2016, 261; *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 77, 103; *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 1, 11.1, 11.2; *ders.*, StuW 2008, 337 (341-343); *Baumhoff*, Dienstleistungen, 86; *Baumhoff/Kluge/Liebchen*, IStR 2008, 515 (521), *Gosch*, BFH/PR 2015, 173 (174); *Baumhoff/Kluge*, FR 2015, 107 (111); *Debatin*, Beih. DStR 1992, 1 (2). Siehe zur Sperrwirkung bei formalen Sondererfordernissen von beherrschenden Gesellschaftern BFH v. 11.10.2012, I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046 (1046); FG Hamburg v. 31.10.2011, 6 K 179/10, IStR 2012, 190; FG Köln v. 22.08.2007, 13 K 647/03, EFG 2008, 161. Eine vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist auch dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an den beherrschenden Gesellschafter oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Siehe auch R 8.5 (2) KStR 2015. Im Hinblick auf BFH v. 24.6.2015, I R 29/14, und v. 17.12.2014, I R 23/13, vgl. BMF v. 30.3.2016, IV B 5 – S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, 455. Anmerkungen hierzu *Greil/Wargowske*, ISR 2016, 157.

⁵³ *Runge*, IStR 1995, 505 (507 f.); *Chan/Lo/Lai Lan Mo*, The Journal of the American Taxation Association 2006, 2; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 57–60.

Gewinnermittlung zugrunde zu legen ist,⁵⁴ entspricht. Dies kann zu einer Steuernachforderung, zu hierauf zu entrichtende Zinsen gemäß § 233a AO und ggf. zu Strafzuschlägen führen.⁵⁵

Zugleich ist eine sachgerechte und einheitliche Gewinnabgrenzung notwendig, um internationale Wettbewerbsneutralität und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Unterschiedliche Gewinnabgrenzungen in den beteiligten Staaten können zu Doppel- oder Minderbesteuerungen des Steuerpflichtigen führen.⁵⁶ Hierzu kommt es, wenn die beteiligten Behörden unterschiedliche bzw. einseitige Korrekturen der von den Steuerpflichtigen angesetzten Verrechnungspreise vornehmen.⁵⁷

2. Der Fremdvergleichsgrundsatz und daraus resultierende Rechtssicherheit

a. Rechtssicherheit

Der Grundsatz der Rechtssicherheit⁵⁸ verlangt, dass für den Steuerpflichtigen im Hinblick auf die zwischenstaatliche Einkünfteabgrenzung erkennbar sein muss, wie sich eine Handlungsalternative sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach auf diese Einkünfteabgrenzung auswirkt und in welchem Hoheitsgebiet die zukünftig zu erzielenden Einkünfte der Besteuerung unterliegen.⁵⁹ Entscheidend ist die auch Gewährleistung von Planungssicherheit.⁶⁰ Aufgrund der der Zukunft immanenten Unsicherheit kann eine absolute Prognosesicherheit nicht erwartet werden,⁶¹ und ebenso wenig ist der Wunsch nach einer rechtlich sicheren Lösung eines jeden Einzelfalles erfüllbar.⁶²

⁵⁴ *Scheffler*, Besteuerung, 87.

⁵⁵ *Bär*, Verständigungen, 54; *Ditz/Bärsch/Kluge*, IStR 2015, 819 (821).

⁵⁶ *Kiesewetter*, arqus, 1; *Ditz/Bärsch/Kluge*, IStR 2015, 819 (821).

⁵⁷ *Kiesewetter*, arqus, 1.

⁵⁸ BVerfG v. 12.12.1957 1 BvR 678/57, BVerfGE 7, 194 (196); BVerfG v. 24.07.1957 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89 (92); BVerfG v. 18.12.1953 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225 (237); BVerfG v. 1.7.1953 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, 380 (403); *Jehke*, Bestimmtheit, 60 f.; *Burchardi*, StuW 1981, 304 (317); *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 102.

⁵⁹ *Bauer*, Einkunftsabgrenzung, 40 f.

⁶⁰ *Möller*, Zollwert, 65.

⁶¹ *Bauer*, Einkunftsabgrenzung, 37.

⁶² BVerfG v. 18.12.1953 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225 (243).

Alle (steuerlichen) Normen sind auslegungsbedürftig und der rechtsfortbildenden Auslegung zugänglich, da sie „generell-abstrakt“⁶³ gefasst sind.⁶⁴ Sobald ein Gesetz ausgelegt wird, ergeben sich aber auch Interpretationsmöglichkeiten und somit Alternativen in der Deutung. Gesetze können deshalb nicht aufgrund der Möglichkeit divergierender Deutungen dahingehend interpretiert werden, dass sie zur Rechtsunsicherheit beitragen. Planungsunsicherheiten, die aus der Auslegung unbestimmter Tatbestandsmerkmale resultieren, sind unvermeidbar. Daher ist eine Auslegungsbedürftigkeit kein Aspekt von Rechtssicherheit.⁶⁵ Ebenso ist es unschädlich, wenn sich der Gesetzgeber unbestimmter Rechtsbegriffe bedient.⁶⁶

Eine Auslegungsbedürftigkeit von Normen nimmt diesen folglich „noch nicht die rechtsstaatlich gebotene Bestimmtheit“⁶⁷. Dem Erfordernis der Normen-Bestimmtheit wird auch entsprochen, wenn die wesentlichen Bestimmungen mit hinreichender Genauigkeit getroffen werden.⁶⁸ Ferner sollte der Berechnungsweg für die Wertermittlung einer steuerlichen Bemessungsgrundlage gegenüber Manipulationen nicht anfällig sein.⁶⁹

Da § 1 AStG auf internationale Sachverhalte gerichtet ist und weitergehende Berichtigungen als die anderen Vorschriften anordnet, ist insbesondere die Wirkung dieser Regelung in den Blick zu nehmen. Würde die Regelung internationalen Grundsätzen zuwiderlaufen, würde sie für den Steuerpflichtigen keine Planungssicherheit etablieren können. Zudem ist es aufgrund des internationalen Kontextes der Verrechnungspreisgestaltung erforderlich, dass international übereinstimmende Regelungen bestehen und auch praktisch übereinstimmend angewendet werden, sodass die Steuerpflichtigen die Auswirkungen ihrer Handlungen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einschätzen und kalkulieren können, in welchem Hoheitsgebiet die zukünftig zu erzielenden Einkünfte mit welchem Steuersatz der Besteuerung unterliegen. Damit einhergehend sollten sie keiner Doppelbesteuerung

⁶³ *Pezzer*, *StuW* 2007, 101 (103).

⁶⁴ *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, 577.

⁶⁵ *Hey*, *Steuerplanungssicherheit*, 69, 579.

⁶⁶ BVerfG v. 12.10.1978, BVerfGE 49, 343 (362); BVerfGE v. 10.10.1961 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (162); *Ditz*, *Gewinnabgrenzung*, 104.

⁶⁷ BVerfG v. 14.03.1967 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215). Ferner *Pezzer*, *StuW* 2007, 101 (103).

⁶⁸ BVerfG v. 18.12.1953 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225 (242 f.).

⁶⁹ *Keerl*, *Verrechnungspreise*, 167.

– und somit keiner unbestimmten Steuerlast – unterliegen, die lediglich im Nachgang durch ein nationales Rechtsbehelf- und Gerichtsverfahren sowie in DBA enthaltene spezielle Verfahren gemildert werden können.

b. Der Fremdvergleichsgrundsatz und Rechtssicherheit

§ 1 AStG zeigt dem Steuerpflichtigen die Rechtsfolgen für den Fall auf, dass er von einer fremdüblichen Verrechnungspreisgestaltung abweichen sollte, und stellt zugleich eine Norm „bereit“, die ihm ermöglicht, seine Verrechnungspreise fremdüblich zu vereinbaren. Aufgrund der Komplexität eignet sich der Fremdvergleichsgrundsatz jedoch kaum zur weitreichenden und differenzierten Abbildung in Gesetzestexten⁷⁰ und bleibt damit weitgehend unbestimmt, was zu einem flexiblen Auslegungsmaßstab führt.⁷¹ Zugleich wird der Fremdvergleichsgrundsatz durch Verordnungen und BMF-Schreiben konkretisiert,⁷² so wie die Rechtsprechung des BFH u.a. zur vGA und vE eine Orientierung für die Steuerpflichtigen gibt. Zwar kann hierzu angeführt werden, dass die betreffenden Gesetze und Verordnungen komplex und kompliziert sind,⁷³ sie führen jedoch aufgrund ihrer Detailliertheit zusammen mit den hierzu ergangenen BMF-Schreiben zu einem umfassenden Auslegungskanon, der zumindest zur Rechtsklarheit beitragen sollte.⁷⁴

Mithin kann der Steuerpflichtige in Deutschland die grundsätzliche Rechtsfolge seines Handelns vorhersehen, sofern er von einem fremdüblichen Verhalten abweicht, bzw. sein Handeln hiernach ausrichten. Die Auslegungsbedürftigkeit des Gesetzes, insbesondere hinsichtlich dessen, was fremdüblich ist, ist dem nicht abträglich und somit auch nicht, ob der Steuerpflichtige für sich selbst aufgrund einer anderen Auslegung nicht erkennt, dass er vom Fremdvergleichsgrundsatz abweicht. Allerdings wirkt gerade die Frage, ob eine Berichtigung seitens der Steuerverwaltung vorgenommen werden wird, auf die Planungssicherheit im Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung,

⁷⁰ Wohl auch *Bauer*, Einkunftsabgrenzung, 41; *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 104.

⁷¹ *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 106. Andresen führt allerdings an, dass der Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund seiner Unbestimmtheit gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoße, *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 313.

⁷² Wohl auch *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 107.

⁷³ In Bezug auf § 1 Abs. 3 AStG, *Seer*, EWS 2013, 257 (260).

⁷⁴ Im Hinblick auf die BsGaV *Ditz/Luckhaupt*, ISR 2015, 1 (2). Im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz eher kritisch *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 106.

sofern der Steuerpflichtige von der Fremdüblichkeit seines Handelns ausgeht.

Auch die Unsicherheit der Wertfindung kann zu Steuerplanungssicherheit beitragen und zu einer Übermaßbesteuerung aufgrund von Überbewertungen führen.⁷⁵ Es steht dem hiesigen Verständnis von Rechtssicherheit entgegen, dass selbst bei einem zum Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung eindeutig vorliegenden Sachverhalt die Rechtsfolge auch in ihrer Höhe mitunter nicht eindeutig bestimmt werden kann.

Ohne die Verrechnungspreismethoden ausgeführt zu haben,⁷⁶ kann angeführt werden, dass es weder den einen richtigen Fremdvergleichspreis noch das eine richtige Verrechnungspreissystem gibt.⁷⁷ Vielmehr existiert eine Bandbreite an möglichen, als fremdüblich zu erachtenden Preisen.⁷⁸ Dabei wird angenommen, dass sich die Ermittlung von Fremdvergleichspreisen in einem Bereich bewegt, der betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht.⁷⁹ Zu beachten ist, dass sich der Bewertungsprozess von einem Rechtsfindungsakt durch Subsumtion elementar unterscheidet.⁸⁰

Jedoch wird es den Steuerpflichtigen aufgrund der jeder Bewertung inhärenten Unsicherheit bedingt möglich sein, einen fremdvergleichskonfor-

⁷⁵ *Seer*, EWS 2013, 257 (264). Zum Übermaßverbot auch *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 22. Ferner S. 214 im Hinblick auf Bewertungsfragen.

⁷⁶ Siehe hierzu u.a. BMF v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 218, Tz. 2.2.2, 2.2.3., 2.2.4; BMF v. 12.4.2005, Tz. 3.4.10.3 b), c); BR-Drucks. 352/08, 15; OECD-LL, Kap. II; *Bauer*, Einkunftsabgrenzung, 148–161; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 26–33, 132–135, 138–143, 159–166; *Ditz*, FR 2015, 115 (119 f.); *van der Ham/Thier*, IStR 2015, 168 (171); *Schmidt/Sigloch/Henselmann*, Steuerlehre, 391 ff.; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 30–46.

⁷⁷ BFH v. 6.4.2005, I R 22/04, NZG 2005, 860; *Ditz*, FR 2015, 115 (118); *Rasch*, Konzernverrechnungspreise, 205. Ferner *Vögele/Bader*, IStR 2002, 354 (357). Die Autoren verweisen darauf, dass bei Bewertungsfragen nach § 162 Abs. 1 AO zu schätzen sei, da ein richtiger Wert nicht bestimmt werden kann.

⁷⁸ BFH v. 6.4.2005, I R 22/04, NZG 2005, 859 (860); BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; FG Hamburg v. 31.10.2011, 6 K 179/10, IStR 2012, 192; *Seer*, EWS 2013, 257 (260).

⁷⁹ FG München v. 14.11.2014, 7 V 2594/14, juris.

⁸⁰ *Seer*, EWS 2013, 257 (260). „Die Ermittlung des angemessenen Fremdvergleichspreises ist im Kern eine Bewertungsaufgabe.“ *Vögele/Bader*, IStR 2002, 354 (357).

men Verrechnungspreis zu finden,⁸¹ der nicht durch die Steuerverwaltungen zumindest infrage gestellt werden kann.⁸² Selbst bei der Ermittlung gewisser Bandbreiten bleiben Bewertungsspielräume, die u.a. davon abhängig sein können, von wem, in welcher Funktion und wann die Bewertung vorgenommen wird. So muss versucht werden, Preise auch für Vermögenswerte zu ermitteln, die auf externen Märkten nicht bzw. kaum gehandelt werden. Ein (Vergleichs-)Preis kann dann nicht festgestellt werden. Maximal kann versucht werden, *Werte* zu eruieren, die abhängig vom Bewertungszweck und Bewertungssubjekt sind. Mithin kann *ein* Fremdvergleichspreis nicht ermittelt werden, selbst wenn der Bewertungszweck mit dem Ziel der Ermittlung des Fremdvergleichspreises vorgegeben wird.

Unsicherheiten entstehen auch aus der konzeptionellen Schwäche des Fremdvergleichs.⁸³ Das Verhalten nahestehender Personen bzw. verbundener Unternehmen mit demjenigen voneinander unabhängiger Dritter zu vergleichen, kann nicht sachgerecht sein. So werden die durch Integration in einen Verbund bewirkten Skalenvorteile und Synergieeffekte bei der Verteilung des Gesamtgewinns nicht berücksichtigt.⁸⁴ Vergleichbares folgt aus der Transaktionsorientierung. Die Ergebniswirkungen von Verbundvorteilen entfernen sich von den Ergebnisbeiträgen der Geschäftsvorfälle, sodass ein transaktionsbezogener Fremdvergleich zu eher zufälligen Verteilungen führt.⁸⁵ Zudem ignoriert der Fremdvergleichsgrundsatz, „dass sich Koordination im Unternehmen und über den Markt gegenseitig ausschließen“ und somit „aus der Sicht der ökonomischen Theorie [Transaktionskostentheorie] unhaltbar“⁸⁶ ist.

Bei der Führung des Fremdvergleichs wird außerdem modelltheoretisch unterstellt, dass fremde Dritte bzw. Geschäftsleiter im Sinne eines homo

⁸¹ *Seer* bezeichnet die Wertfindung als normspezifische Unsicherheit, *Seer*, EWS 2013, 257 (260). Auch *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 313.

⁸² *Hülster*, IStR 2016, 874 (874). Siehe beispielhaft für immaterielle Werte und der Nutzung von ex post-Information *Engelen*, IStR 2016, 146. Zur Schätzung u.a. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, lexetius.com/2001,1297; *Vögele/Bader*, IStR 2002, 354 (354 ff.).

⁸³ Umfassend *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, insbes. 190–229. Ferner *Schön*, Working Paper, insbes. 6–9.

⁸⁴ *Rödder*, FS Lang, 1157 f.

⁸⁵ *Kleineidam*, FS Flick, 860.

⁸⁶ *Luckhaupt*, Erfolgsabrenzung, 26. Klammerzusatz durch den Verfasser eingefügt.

oeconomicus handeln, obwohl dies in der Realität nicht unbedingt gegeben ist; es ist anerkannt, dass es den „homo oeconomicus“ in „Reinform“ nicht gibt. Studien zeigen, dass Menschen, und hierzu gehören auch „ordentliche Geschäftsleiter“, nicht alle ihre Entscheidungen wohlüberdacht und auf Nutzenmaximierung ausgerichtet treffen;⁸⁷ wobei dem Verhalten von Geschäftsleitern eine rationalere Art und Weise zugrunde liegen dürfte.

Darüber hinaus erfolgt die Beurteilung eines Sachverhalts seitens der Finanzbehörde grundsätzlich erst im Nachhinein im Rahmen einer Außenprüfung (§§ 193 ff. AO), wenn der Sachverhalt verwirklicht ist und der Steuerpflichtige seine Disposition getroffen hat. Mithin wird die Finanzbehörde die seitens des Steuerpflichtigen vorgenommene Wertfindung regelmäßig erst ex post beurteilen. Hieraus kann eine *Sachverhaltsunsicherheit* folgen.⁸⁸ Die Sachverhaltsermittlung wird insbesondere dann diffizil, wenn eine zeitnahe Dokumentation des Sachverhaltes nicht vorgenommen worden oder eine Außenprüfung nicht zeitnah erfolgt ist und die hierfür zuständigen bzw. beteiligten Personen nicht mehr für das Unternehmen tätig sind. Ferner könnte die Finanzbehörde geneigt sein, im Nachhinein eingetretene Umstände im Hinblick auf die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Wertfindung bei der Beurteilung zu berücksichtigen. Zwar soll eine Beurteilung lediglich auf Basis dessen erfolgen, was zum Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung bekannt sein sollte und konnte. Eben diese Feststellung ist jedoch schwierig und wird noch erschwert, je länger der Sachverhalt zurückliegt und nicht eindeutig und vollumfänglich dokumentiert ist. Das Bewertungsrisiko auf Seiten des Steuerpflichtigen erhöht sich dadurch,⁸⁹ dem jedoch seitens der Steuerpflichtigen mit einer ordnungsgemäßen (und zeitnahen) Dokumentation der betreffenden Geschäftsvorfälle oder auch unter Verwendung des sog. Price-Setting-Ansatzes zumindest entgegengewirkt werden kann.

Schließlich ist der Fremdvergleichsgrundsatz bei grenzüberschreitenden Sachverhalten von mindestens *zwei Steuerverwaltungen* anzuwenden. Das bedingt mindestens *zwei unterschiedliche Sichtweisen* zur Beurteilung der Fremdüblichkeit. Zwar betont der Gesetzgeber die Orientierung an internationalen Grundsätzen, sodass die Anwendung nationaler Regelungen zumindest nicht dem Grundgedanken der OECD zuwiderlaufen sollte. Insbeson-

⁸⁷ Bspw. zur Prospect Theory *Kahneman/Tversky*, *Econometrica* 1979, 263–291. Ferner *Thaler/Sunstein*, *American Economic Review* 2003, 175 (176).

⁸⁸ *Bauer*, Einkunftsabgrenzung, 41 f.

⁸⁹ *Seer*, EWS 2013, 257 (264).

dere darf von einem einheitlich verstandenen Fremdvergleich – zumindest dem Grunde nach – ausgegangen werden.⁹⁰ Eine einheitliche Auffassung bzgl. des Fremdvergleichsgrundsatzes ist erstrebenswert, da nur so eine sachgerechte und einheitliche Gewinnabgrenzung vorgenommen und zugleich das Risiko von Doppelbesteuerungen bzw. -freistellungen minimiert werden kann.⁹¹ Es bedarf also eines Grundsatzes der korrespondierenden Gewinnabgrenzung.⁹²

Unterdessen eröffnen die kasuistisch und unbestimmt formulierten OECD-Verrechnungspreisleitlinien⁹³ (OECD-LL) verschiedene Auslegungsmöglichkeiten,⁹⁴ was einer einheitlichen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes entgegensteht.⁹⁵ So sind bei der Anwendung dieses Grundsatzes (steuer-)politische Bestrebungen der beteiligten Staaten sowie kulturelle Aspekte von besonderer Bedeutung. Dies äußert sich grundlegend schon in dem unterschiedlichen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes aus Sicht von Wirtschaftsstaaten (OECD-LL) sowie aus Sicht von Schwellen- und Entwicklungsländer (UN-Manual). Auch ist der den Verrechnungspreisen zugrunde liegende Zielkonflikt (internationaler Verteilungskonflikt um das Steuersubstrat⁹⁶) bedeutungsvoll für die Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen. Ferner können unter anderem die Ausbildung, Erfahrung, Anreiz- sowie Beurteilungssysteme der jeweiligen Betriebsprüfer einen Einfluss auf die Bewertung haben.

⁹⁰ *Wassermeyer*, Stbg 1996, 481 (483 f.); *Kohlhepp*, vGA, 199.

⁹¹ *Wassermeyer*, Stbg 1996, 481 (483 f.); *Baumhoff*, Dienstleistungen, 1.

⁹² *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 95.

⁹³ OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>.

⁹⁴ *Baumhoff*, Dienstleistungen, 87 f.; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 137; *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 176; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 142 f., 313.

⁹⁵ Ebenso tragen Spielräume bei Übersetzung der OECD-LL nicht zu einer einheitlichen Anwendung bei. *Andresen* fragt nach dem Wert des Konsenses, der im Fremdvergleichsgrundsatz zu sehen sein soll. *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 123, 142.

⁹⁶ *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 130–132; *Möller*, Zollwert, 65; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 12; *Schön*, Working Paper, 2, 14. So gehe es in DBA insbesondere um die Verteilungsgerechtigkeit der Staaten, *Elicker*, Blümich, Vorbem. zu § 1 AStG, Rn. 11.

Kritisch ist, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in den verschiedenen Staaten unterschiedlich konkretisiert wird und die Regelungen sowohl auf nationaler als auch internationaler Ebene komplex sind,⁹⁷ wodurch die „Idee eines weltweit gültigen Abgrenzungsmaßstabes“⁹⁸ an Überzeugungskraft verliert und Qualifikationskonflikte befördern kann.⁹⁹ Es besteht keine Gewährleistung für eine grenzüberschreitende Wertkorrespondenz zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen,¹⁰⁰ sodass ein Risiko steuerlicher Doppelbelastung verbleibt.¹⁰¹

Der Fremdvergleichsgrundsatz kann im Ergebnis derzeit zwar als der Standard zur Gewinnaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen bzw. nahestehenden Personen aufgefasst werden, da sich verschiedene Staaten auf ihn verständigt haben¹⁰² und dieser „Aufteilungsmechanismus“ für den Gewinn einer multinationalen Unternehmensgruppe von den Staaten wohl als „fair“ empfunden wird. Dem Steuerpflichtigen, der sich „tax compliant“ verhält, also die geltenden Steuergesetze beachtet und seine steuerlichen Pflichten erfüllt,¹⁰³ verbleibt allerdings das Risiko, dass ein angesetzter Verrechnungspreis im Rahmen einer Außenprüfung als nicht fremdüblich erachtet wird und eine Verrechnungspreiskorrektur erfolgt, die in eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung und mitunter in eine wirtschaftliche Belastung seitens des Steuerpflichtigen führt („latente Gefahr der Doppelbesteuerung“¹⁰⁴). Diese Gefahr dürfte sich für Sachverhalte erhöhen, in denen kein DBA zur Anwendung gelangt, da dann die Bezugnahme auf internationale Standards gegenüber der ausländischen Finanzverwaltung erschwert wird.

⁹⁷ *Baumhoff*, Dienstleistungen, 133; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 424 f.; *Rasch*, Konzernverrechnungspreise, 202 f.; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 313.

⁹⁸ *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 313.

⁹⁹ *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 194.

¹⁰⁰ *Seer*, EWS 2013, 257 (265). Im Ergebnis wohl auch *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 313.

¹⁰¹ *Krause*, ifst-Schrift 405, 44.

¹⁰² Fremdvergleichsgrundsatz als internationaler Konsens, vgl. *Baumhoff*, Doppelbesteuerung, 256. Zu den Grenzen des Fremdvergleichs *Ditz*, FR 2015, 115 (116–118); *Rödter*, FS Lang, 1157 f.

¹⁰³ *Streck/Binnewies*, DStR 2009, 229 (229).

¹⁰⁴ *Möller*, Zollwert, 65. Ungewissheitspotential von Verrechnungspreisen, *Seer*, Steuerrecht, § 21, Rz. 16. Vgl. auch *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 146.

Mithin mangelt es an einer Regelung, die einen international durchgängig anerkannten und einheitlichen Ansatz verfolgt, der intersubjektiv nachprüfbar ist und den Ermessensspielraum des Steuerpflichtigen, aber auch der Finanzbehörde, einschränkt.¹⁰⁵ So wird beispielsweise im EY Global Survey 2013¹⁰⁶ angeführt, dass gerade Verrechnungspreissachverhalte eine der bedeutendsten Kontroversen im Steuerrecht bei Betriebsprüfungen in Deutschland gewesen sind.¹⁰⁷

Tab. 1: EY Global Survey 2013

EY Global Survey 2013	Germany Parents	EMEIA Parents	Global Parents
Transfer pricing of goods and services has been the most important area of tax controversy in the last three years	88 %	67 %	64 %
Examinations resulting in an adjustment	33 %	27 %	24 %
Adjustments resulted in double taxation since 2009	74 %	49 %	47 %

Entnommen aus EY, S. 41.

Ebenso kritisch wird sich in einer Studie der Stiftung Familienunternehmen geäußert.¹⁰⁸ Auch in der Literatur¹⁰⁹ wird angeführt, dass gerade die wesentlichen internationalen Steuerstreitverfahren sowohl hinsichtlich der Anzahl der Fälle sowie der Höhe der in Rede stehenden Gewinnkorrekturen Verrechnungspreissachverhalte betreffen.

¹⁰⁵ *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 424 f. Im Ergebnis wohl auch *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, insbes. 214 f. Bzgl. Ermessensspielräume der beteiligten Steuerverwaltungen *Schreiber*, *StuW* 2004, 212 (221). Zu Alternativen vgl. u.a. *Baumhoff*, Doppelbesteuerung, 256–258.

¹⁰⁶ EY, 58.

¹⁰⁷ EY, 41.

¹⁰⁸ *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, insb. 21: „Dieses Resultat macht deutlich, dass die Anwendung der Verrechnungspreismethoden in mehr als 45 Prozent aller Fälle korrigiert wird. Das kommt zwar überwiegend selten oder gelegentlich vor. Mehr als 15 Prozent der Unternehmen stellen aber fest, dass dies häufig oder immer der Fall ist.“.

¹⁰⁹ *Burnett*, *Legal Studies Research Paper No. 08/31*, 174.

c. Aktuelle Entwicklungen im Bereich des Fremdvergleichsgrundsatzes und Auswirkungen auf die Rechtssicherheit

aa. Aktuelle Entwicklungen im Bereich des Fremdvergleichsgrundsatzes – Exemplarische Übersicht

Am 5.10.2015 wurden im Rahmen des G20/OECD-BEPS-Projektes unter anderem auch der Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8, 9 und 10 „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“¹¹⁰ veröffentlicht und schließlich durch die G20-Staats- und Regierungschefs gebilligt. Dieser Abschlussbericht ist durch einstimmigen Beschluss aller beteiligten Staaten zustande gekommen und gibt folglich den Konsens der OECD und der G20 wieder.¹¹¹ Ergebnis ist, dass wesentliche Teile der OECD-LL teilweise oder vollständig überarbeitet bzw. ergänzt wurden, insbesondere erfolgte eine

- vollständige Revision des Kapitels I Abschn. D „Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“,
- Ergänzung des Kapitels II, Teil II, Abschn. B; Aufnahme von Leitlinien zur Anwendung der Preisvergleichsmethode im Rohstoffsektor i.V.m. börsennotierten Preisen,
- vollständige Revision von Kapitel VI „Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte“,
- Revision von Kapitel VII „Besondere Überlegungen für konzerninterne Dienstleistungen“ und
- vollständige Revision von Kapitel VIII „Kostenumlagevereinbarungen“.

So soll beispielsweise durch die Revision der Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sichergestellt werden, dass

- die tatsächlichen Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen identifiziert werden und dass deren Verrechnungspreisbestimmung nicht auf vertraglichen Vereinbarungen beruht, die nicht der betriebswirtschaftlichen Realität entsprechen,
- vertragliche Risikozuordnungen zwischen verbundenen Unternehmen nur dann respektiert werden, wenn sie den tatsächlichen Entscheidungsprozessen und Verhältnissen entsprechen,

¹¹⁰ Siehe <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>.

¹¹¹ Für eine umfassende Ausführung zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 siehe *Groß*, IStR 2016, 233 ff.

- Steuerverwaltungen Geschäftsvorfälle außer Acht lassen dürfen, wenn außergewöhnliche Umstände „wirtschaftlicher Unvernünftigkeit“ Anwendung finden.

Schließlich soll gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreisbestimmung in Übereinstimmung mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen steht, die von den Mitgliedern einer multinationalen Unternehmensgruppe ausgeübt werden. Dies führt dazu, dass, soweit erforderlich, die Bedingungen einer schuldrechtlichen Vereinbarung mit der tatsächlichen Durchführung des Geschäftsvorfalles durch die verbundenen Unternehmen zu vergleichen sind und bei einem Abweichen auf das tatsächliche Verhalten der Beteiligten abzustellen ist.¹¹² So wird in der Literatur angeführt, dass nunmehr ein zweistufiger Ansatz verfolgt werde:¹¹³ In einem ersten Schritt sei ein fremdvergleichskonformes Verhalten festzustellen, um dann in einem zweiten Schritt einen fremdüblichen Preis zu ermitteln. Aus deutscher Perspektive zumindest dürfte jedoch *ein Verhalten*, soweit es von der jeweiligen nationalen Rechtsordnung nicht sanktioniert wird, auch dem Fremdvergleich nicht zugänglich sein: Widerspricht ein Verhalten nicht der geltenden Rechtsordnung, so entspricht dieses dem Grunde nach dem Fremdverhalten, da es fremden Dritten auch ermöglicht wird. Es verbleibt dann nur die Frage der „Bepreisung“ unter Berücksichtigung der zugrunde liegenden Bedingungen.

So führt ferner die vollständige Revision von Kapitel VI dazu,¹¹⁴ dass beispielsweise

- rechtliches Eigentum oder die Inhaberschaft an einem immateriellen Wert dem Unternehmen keinen unbedingten Anspruch auf die Erträge aus der Verwertung dieses immateriellen Werts vermittelt,
- Unternehmen, die wichtige, wertschöpfende Funktionen bezüglich Entwicklung, Erhaltung, Verbesserung, Schutz und Verwertung eines immateriellen Werts ausüben, für die Funktionen eine angemessene Vergütung erwarten können,

¹¹² Siehe G20/OECD-Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8–10, Tz. 1.45.

¹¹³ *Kroppen*, Festschrift Endres, 199 (203). Die OECD löst sich damit von der rechtlichen Struktur und „ignoriert insoweit das Arm’s Length Principle“. *Schreiber*, zfbf 2015, 101 (121). Vgl. ferner *Böhmer*, FR 2016, 877 (880).

¹¹⁴ Hierzu u.a. *Naumann/Groß*, IStR 2014, 906 ff.; *Groß*, IStR 2016, 233 (236); *Menninger*, Besteuerung internationaler Unternehmen, 246; *Engelen*, IStR 2016, 146.

- Unternehmen, die Risiken in Bezug auf Entwicklung, Erhaltung, Verbesserung, Schutz und Verwertung eines immateriellen Werts übernehmen, in Übereinstimmung mit den Leitlinien in Abschn. D.1.2. des Kapitels I die Kontrolle über diese Risiken ausüben und über die finanzielle Kapazität zur Risikotragung verfügen müssen,
- ein verbundenes Unternehmen, das zwar die Finanzierung sicherstellt und diesbezüglich die finanziellen Risiken trägt, aber keine Funktionen bezüglich des immateriellen Werts ausübt, nicht mehr als eine dem Risiko angemessene Rendite für diese Finanzierungsfunktion erwarten könne
 - sofern jedoch keine Kontrolle über die finanziellen Risiken ausgeübt wird, dürfe das finanzierende Unternehmen nicht mehr als eine risikofreie Rendite erwarten –¹¹⁵,
- die Leitlinien hinsichtlich der Umstände, unter denen betriebswirtschaftliche Bewertungsmethoden sachgerecht zur Bestimmung von Verrechnungspreisen verwendet werden können, erweitert wurden,
- eine konsequente und strenge Verrechnungspreisanalyse durch den Steuerpflichtigen erforderlich ist, um sicherzustellen, dass Geschäftsvorfälle mit schwer zu bewertenden immateriellen Werten fremdüblich vergütet werden und
- ökonomische Bewertungsmethoden für die Verrechnungspreisbestimmung konzerninterner Geschäftsvorfälle geeignet sind, wenn keine externen Fremdvergleichsdaten ermittelbar sind.

Schließlich ist eine detaillierte Funktionsanalyse zwingend,¹¹⁶ um feststellen zu können, welche verbundenen Unternehmen (i) Funktionen hinsichtlich Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung ausüben und/oder kontrollieren, (ii) die notwendige Finanzierung oder andere Vermögenswerte zur Verfügung stellen und (iii) die mit dem immateriellen Werte verbundenen Risiken tragen und/oder kontrollieren.

Die exemplarischen Ausführungen zeigen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz zwar international bestätigt, aber auch weiter konzipiert wurde. Demzufolge werden Wertschöpfungs(-beitrags-)analysen, die Qualifizierung des ökonomisch „Richtigen“ sowie ökonomische Bewertungsmethoden im Rah-

¹¹⁵ Auf diese Weise sollen funktions- und substanzlose „Cash-Boxen“ keine „Spitzenrenditen zugeordnet werden. Siehe auch *Groß*, IStR 2016, 233 (235, 237). Ferner G20/OECD-Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8–10, Tz. 1.103.

¹¹⁶ Hierzu u.a. *Naumann/Groß*, IStR 2014, 906 (910).

men der Verrechnungspreisbestimmung und deren Prüfung immer weiter in den Vordergrund rücken. Die Aufnahme dieser Änderungen in die OECD-LL wurde durch das OECD Council am 23. Mai 2016 gebilligt.¹¹⁷

bb. Auswirkungen auf die Rechtssicherheit

Fraglich ist allerdings, welche Auswirkungen diese Entwicklungen nun für die Steuerpflichtigen entfalten. In einem ersten Schritt ist festzuhalten, dass die BEPS-Berichte – trotz ihrer steuerpolitischen Bedeutsamkeit – zumindest in Deutschland keine unmittelbare Rechtswirkung entfalten.¹¹⁸ Aufgrund der Billigung des OECD Councils der Änderungen der OECD-LL diesbezüglich ist jedoch fraglich, welche rechtliche Qualität die nunmehr geänderten OECD-LL besitzen.¹¹⁹

Bei einem grenzüberschreitenden Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen, deren Ansässigkeitsstaaten untereinander ein DBA abgeschlossen haben, ist im Hinblick auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes insbesondere ein dem Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechender Artikel¹²⁰ im betreffenden DBA sowie zumindest bei Sachverhalten zwischen OECD-Staaten der OECD-MK sowie die OECD-LL von Bedeu-

¹¹⁷ Siehe <http://www.oecd.org/tax/oecd-council-approves-incorporation-of-beps-amendments-into-the-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>.

¹¹⁸ So u.a. auch *Groß*, IStR 2016, 233 (234).

¹¹⁹ *Eigelshoven/Ebering*, Handbuch, Vorbem.; *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 29 f.; *Baumhoff/Kluge/Liebchen*, IStR 2008, 515 (519); *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 54 f.; *Rasch*, Konzernverrechnungspreise, 199–201; *Möller*, Zollwert, 32 ff. In Bezug auf das OECD-MA, den OECD-MK sowie Verlautbarungen der OECD sehr kritisch *Gosch*, Auslegung, 12–14; *ders.* IStR 2015, 709 (709 f.). Bzgl. OECD-MK, dessen Stellenwert den Gesetzesmaterialien bei der Auslegung nationaler Gesetze in etwa vergleichbar ist, *Lang*, IStR 2007, 606 (608). Kritisch *Runge*, IStR 1995, 505 (505). Wohl auch eher krit. *Kaminski*, StuW 2008, 337 (341). Der OECD-MK sei rechtlich unverbindlich und stellt eine Empfehlung dar, *Liebchen*, Personengesellschaften, 122–129. Ferner *Hendricks*, Informationshilfe, 125 f. m.w.N.; *Debatin*, Beih. DStR 1992, 1 (5 f.); *Lang*, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung, 235.

¹²⁰ Prinzipiell orientieren sich die von Deutschland abgeschlossenen DBA an Art. 9 OECD-MA. So enthalten nahezu alle DBA einen dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Artikel (außer Armenien, Moldau und Turkmenistan). Siehe Anhang.

tung.¹²¹ Zugleich ist darauf hinzuweisen, dass sich DBA insbesondere mit Entwicklungs- und Schwellenländern am UN-Modell¹²² orientieren. In diesem ist ebenfalls ein dem Artikel 9 OECD-MA entsprechender Artikel 9 UN-Modell als bilaterale Gewinnberichtigungsregelung aufgenommen. Insbesondere bei neueren Abkommen mit diesen Ländern dürfte daher das UN-Modell und dessen offizieller Kommentar bei der Auslegung¹²³ zu beachten sein.¹²⁴

Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA enthält selbst jedoch keine nähere Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes.¹²⁵ Eine ausführliche Erläuterung, wie die OECD-Staaten den Fremdvergleichsgrundsatz interpretieren, ist in den OECD-LL enthalten. Insbesondere in Kapitel I der OECD-LL wird das *dealing at arm's length*-Prinzip als grundlegender Maßstab der Verrechnungspreisermittlung erörtert.¹²⁶ Dabei wurden auch Verrechnungspreismethoden entwickelt,¹²⁷ die der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes Rechnung tragen sollen. Dabei kann von einer weitestgehenden Übereinstimmung der Methoden nach dem AStG und den OECD-LL ausgegangen werden. Zugleich führt auch die OECD insbesondere im Hinblick auf die Bewertung immaterieller Vermögenswerte *valuation techniques*, wie bspw. das Discounted-Cashflow-Verfahren, an, die auch dem im AStG angeführten hypothetischen Fremdvergleich zugrunde liegen.¹²⁸

¹²¹ Scheffler, Besteuerung, 428; Baumhoff, Dienstleistungen, 84 f. Zumindest im Hinblick auf die Wirksamkeit des OECD-Musterkommentars wohl anderer Auffassung Mellinghoff/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 46. Mellinghoff knüpft an die Kenntnis des Vertragsstaates an, sodass dann eine Auslegung unter Heranziehung der OECD-Quellen zu erfolgen hätte. Siehe aber auch Lang, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung, 235 (238 f.)

¹²² United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, abrufbar unter: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm>.

¹²³ Bei der Auslegung entsprechender DBA ist es angezeigt, beide Modelle zu berücksichtigen. Lehner/Vogel, DBA, Grundlagen, Rn. 134a; Ribes, Intertax 2010, 21 (23).

¹²⁴ Lehner/Vogel, DBA, Grundlagen, Rn. 134a.

¹²⁵ Kaminski, StuW 2008, 337 (341).

¹²⁶ OECD-LL, Tz. 1.1; Baumhoff/Kluge/Liebchen, IStR 2008, 515 (519).

¹²⁷ OECD-LL, Kap. II.

¹²⁸ OECD, Actions 8–10 – 2015 Final Reports. Tz. 6.145, 6.153 ff., abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

Bei Sachverhalten, die Entwicklungs- und Schwellenländer betreffen, kann zusätzlich das UN Transfer Pricing Manual¹²⁹ von Bedeutung sein.¹³⁰ Dieses Manual soll insbesondere die Bedürfnisse von Entwicklungs- und Schwellenländern bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes berücksichtigen. Dabei soll die Anwendung inhaltlich konsistent mit den OECD-LL sein.¹³¹ Allerdings zeigen sich insbesondere in den Auffassungen Brasiliens, Chinas, Indiens und Südafrikas Unterschiede in der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gegenüber der Anwendung der OECD-Staaten.¹³²

Die OECD-LL sind insbesondere darauf ausgerichtet, im Rahmen von (Vorab-)Verständigungs- sowie Schiedsverfahren zwischen OECD-Mitgliedstaaten die Entscheidungen der zuständigen Behörden maßgeblich zu bestimmen.¹³³ Sie sollen demnach keine unmittelbare rechtliche Bindungswirkung entfalten.¹³⁴ Weder kann der Steuerpflichtige aus ihnen unmittelbar Rechte und Pflichten ableiten, noch sind Gerichte hieran gebunden.¹³⁵ Insbesondere sind Letztere nur dem Gesetz, also dem DBA-Zustimmungsgesetz,

¹²⁹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries.

¹³⁰ *Wehnert/Dräger*, ISR 2013, 106–111. Hinsichtlich der rechtlichen Qualität, die nicht mit der der OECD-LL entsprechend sei, *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 144a.

¹³¹ *Eigelshoven/Ebering*, IStR 2014, 16 (16).

¹³² *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 144a; *Wehnert/Dräger*, ISR 2013, 106–111. Wohl mit einer a.A. und weiteren Ausführungen *Lehner/Vogel*, DBA, Grundlagen, Rn. 36. Auch Art. 9 UN-MK 2011 Tz. 3.

¹³³ *Runge*, IStR 1995, 505 (507); *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 136; OECD-LL, Tz. 17; OECD-MK 2010, Art. 25, Rn. 14, 33; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 122.

¹³⁴ Siehe im Hinblick auf die fehlende normative Wirkung *Böhmer*, FR 2016, 877 (880); *Engelen*, IStR 2016, 146 (152).

¹³⁵ *Baumhoff/Kluge/Liebchen*, IStR 2008, 515 (519). In Bezug auf das OECD-MA, den OECD-MK sowie Verlautbarungen der OECD auch *Gosch*, Auslegung, 12–14. Ferner *Runge*, IStR 1995, 505 (505, 511). Aber BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171. So entfaltet selbst der OECD-MK keine unmittelbare rechtliche Bindungswirkung. Vielmehr sollten sich die OECD-Staaten lediglich bei der Auslegung von DBA daran orientieren. OECD-MK, Introduction, Tz. 3, 29, 29.1; *Ault*, Intertax 1994, 144 (145). Rasch sieht zwar eine rechtliche Bindungswirkung für das nationale Recht, soweit der Art. 9 OECD-MA in die DBA aufgenommen worden ist. Zugleich betont er, dass diese nur eine Auslegungshilfe darstellen. *Rasch*, Konzernverrechnungspreise Steuerrecht, 199 f. A.A. *Werra*, IStR 1995, 457 (458).

verpflichtet.¹³⁶ So entfalten auch das OECD-MA sowie der OECD-MK keine rechtlich verpflichtende Bindungswirkung für die Auslegung eines DBAs.¹³⁷

Allerdings könnten die Mitwirkung an der Ausarbeitung und die einstimmige Verabschiedung der Leitlinien sowie die Empfehlungen des Rates der OECD zu einer Selbstbindung der Steuerverwaltungen der Vertragsstaaten führen, sodass in der Literatur auch von einer abgeschwächten völkerrechtlichen Verpflichtung ausgegangen wird.¹³⁸ Sie sind jedoch nicht unmittelbar Gegenstand eines DBAs und ihnen kommt keine normative Wirkung zu. Es handelt sich daher auch nicht um die Finanzverwaltung bindende Vorschriften.¹³⁹ Ebenso kann die Finanzbehörde keinen belastenden Verwaltungsakt (allein) auf die OECD-LL stützen.

Hingegen wird in den Leitlinien selbst angeführt, dass sie die Steuerverwaltungen sowie die Steuerpflichtigen unterstützen sollen, „indem sie Wege zur einvernehmlichen Lösung von Verrechnungspreisfällen aufzeigen“¹⁴⁰. Die Mitgliedstaaten der OECD werden bestärkt, die Grundsätze zu befolgen.¹⁴¹ Ebenso wird im OECD-MK dieser Richtliniencharakter angeführt.¹⁴²

Zugleich macht Deutschland aber sehr deutlich, dass man sich bei der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes an international üblichen Maßstäben orientieren will, und nimmt daher Bezug auf die OECD-LL.¹⁴³ Dabei

¹³⁶ *Gosch*, Auslegung, 13; *Ditz*, Gewinnabgrenzung, 107. Zur Auslegung von DBA BFH v. 16.1.2014, I R 30/12, IStR 2014, 345 (348). Dennoch wird in Gerichtsurteilen z.T. auf die OECD-LL verwiesen, BFH v. 9.8.2000, I R 12/99, BStBl. II 2001, 140 (142); FG Hamburg v. 31.10.2011, 6 K 179/10, IStR 2012, 190 (192). Siehe ferner auch kritisch in Bezug auf die BEPS-Berichte *Kroppen/Rasch*, IWB 2015, 828 (839).

¹³⁷ *Mellinghoff/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 35 f.

¹³⁸ *Bredow*, Reallokation, 24 f.; *Werra*, IStR 1995, 457 (458). In Bezug auf den OECD-MK *Vogel*, IStR 2003, 523 (527). Ohne abschließende Würdigung *Baumhoff/Kluge/Liebchen*, IStR 2008, 515 (519).

¹³⁹ Bezüglich OECD-MA und OECD-MK *Mellinghoff/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 35 f. m.w.N.

¹⁴⁰ OECD-LL, Tz. 15.

¹⁴¹ OECD-LL, Tz. 16.

¹⁴² OECD-MK 2010, Art. 9, Rn. 1.

¹⁴³ BMF v. 12.4.2005, Tz. 3.4.10.3; BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.1; BT-Drucks. 16/4841, 84–87; *Baumhoff/Kluge/Liebchen*, IStR 2008, 515 (519); *Eigels-hoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 30.

ist zu betonen, dass das Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz durch die OECD-Mitgliedstaaten mittels der im Jahr 1995 verabschiedeten Verrechnungspreisleitlinien erfolgte, um international einen Konsens zu bewahren, die Arbeiten auf OECD-Ebene im Bereich der Verrechnungspreise zu manifestieren, die Rolle des Steuerausschusses der OECD nicht zu schwächen und die Vorbildfunktion gegenüber Nicht-OECD-Mitgliedstaaten zu behalten.¹⁴⁴ Allerdings spiegelt der Konsens einen Kompromiss wider, der die verschiedenen Interessen der Mitgliedstaaten zum Ausgleich bringen soll.¹⁴⁵

Schließlich stellen die OECD-LL eine ergänzende Empfehlung zur Auslegung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (aber auch des Art. 4 EU-Schiedskonvention¹⁴⁶) dar, sofern dessen Regelungsinhalt in das jeweilige zu würdigende DBA übernommen wurde,¹⁴⁷ um „die Praxis der nationalen Steuerverwaltungen zu einer weitgehenden Übereinstimmung zu bringen und damit die Gefahr der Doppelbesteuerung zu mindern.“¹⁴⁸ Mithin haben sie praktische

¹⁴⁴ *Runge*, IStR 1995, 505 (505, 507).

¹⁴⁵ *Rasch*, Konzernverrechnungspreise, 202. Andresen bezeichnet den Konsens als wertlos, da jeder hierunter etwas anderes versteht, *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 142.

¹⁴⁶ *Eigelshoven/Ebering*, Vorbem. zum EU Schiedsübereinkommen v. 20.8.1990, 90/436/EWG, Nr. L 225/10, abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/ALL/?uri=CELEX:41990A0436>.

¹⁴⁷ So wohl *Runge*, IStR 1995, 505 (505); *Klapdor*, Steuerordnung, 150; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 54–56; *Möller*, Zollwert, 34; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 122. Mit der Ansicht einer größeren Bedeutung *Baumhoff/Sieker*, IStR 1995, 517 (522). Ferner *Rasch*, Konzernverrechnungspreise, 199–201. In Bezug auf den OECD-MA, OECD-MK und die Verlautbarungen der OECD *Gosch*, Auslegung, 12–14; *Lang*, IStR 2007, 606 (608); *Liebchen*, Personengesellschaften, 122–129; *Debatin*, Beih. DStR 1992, 1 (5 f.). Allerdings ergibt sich dann noch die Frage nach einer statischen oder dynamischen Auslegung. In Bezug auf den OECD-MK und statische Auslegung *Gosch*, IStR 2015, 709 (710); *Lang*, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung, 235. (240 ff.) In Bezug auf die dynamische Auslegung Tz. 33-36.1 OECD-MK Vorbemerkung zu Art. 1. Umfassend hierzu auch *Mellinghoff/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 42–46.

¹⁴⁸ *Runge*, IStR 1995, 505 (511).

Geltung und rechtliche Bedeutung als Auslegungshilfe;¹⁴⁹ Letzteres wird allerdings nunmehr aufgrund der beabsichtigten Änderung des § 1 AStG durch das „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ kritisch gesehen.¹⁵⁰

Da jedoch keine Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz bzw. in Teilen eine weitergehende Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes durch das BEPS-Projekt erfolgt sei, würden zumindest kurzfristige gesetzgeberische Maßnahmen nicht erforderlich sein.¹⁵¹ Der Fremdvergleichsgrundsatz ist seit 1972 innerstaatlich in § 1 AStG geregelt. Hierdurch hat der Gesetzgeber den in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz national umgesetzt und das deutsche Abkommensverständnis zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA konkretisiert. Die Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im AStG wird zugleich aufgrund der fehlenden Bindungswirkung der OECD-LL von diesen nicht berührt.¹⁵² Die geänderten OECD-LL und, damit einhergehend, die BEPS-Ergebnisse dürften jedoch in dem zuvor beschriebenen Maße in Deutschland ggf. als Auslegungshilfe herangezogen werden können.¹⁵³

¹⁴⁹ Bzgl. OECD-MK, Ault, *Intertax* 1994, 144 (145 f.); *Liebchen*, Personengesellschaften, 129. Umfassend zum OECD-MA und OECD-MK *Mellinghoff/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 37–42. Ergänzender Hinweis im Zusammenhang mit Beihilfen: “[T]he OECD Guidelines ‘provide useful guidance to tax administrations and multinational enterprises on how to ensure that a transfer pricing methodology produces an outcome in line with market conditions. Consequently, if a transfer pricing arrangement complies with the guidance provided by the OECD Transfer Pricing Guidelines, including the guidance on the choice of the most appropriate method and leading to a reliable approximation of a market based outcome, a tax ruling endorsing that arrangement is unlikely to give rise to State aid.’” DG Competition – Internal Working Paper – Background to the High Level Forum on State Aid of 3 June 2016, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf.

¹⁵⁰ Die Änderung soll dazu führen, dass die OECD-LL „nicht einmal mehr zur Auslegung herangezogen werden können“. *Böhmer*, FR 2016, 877 (880).

¹⁵¹ Siehe *Groß*, IStR 2016, 233 (240).

¹⁵² *Zimmermann*, Funktionsverlagerung, 131; *Baumhoff*, Dienstleistungen, 87.

¹⁵³ Ähnlich, aber wohl mit einer stärkeren rechtlichen Bedeutung der OECD-LL *Groß*, IStR 2016, 233 (240).

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass in § 1 Abs. 6 AStG eine Ermächtigung geregelt ist, durch Rechtsverordnung Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes zu regeln. Hierin erscheint es sicherlich angebracht, nach sorgfältiger Prüfung unter Umständen bestimmte Ergebnisse der nunmehr geänderten OECD-LL zur Präzisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes aufzunehmen.¹⁵⁴

Auf die Umsetzung in anderen Staaten kann jedoch kein Einfluss genommen werden – wobei anzumerken ist, dass in manchen Staaten direkt auf die OECD-LL verwiesen wird und diese auch als direkt anwendbar erachtet werden –,¹⁵⁵ sodass ggf. international eine uneinheitliche Umsetzung bzw. Anwendung der interpretationsbedürftigen Ergebnisse erfolgt, die nicht zur einheitlichen Gewinnabgrenzung beiträgt, die notwendig wäre, um internationale Wettbewerbsneutralität und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten. Dementsprechend wird in der Literatur¹⁵⁶ die Befürchtung geäußert, dass hierdurch die Anzahl der Doppelbesteuerungsfälle zunehmen wird und die Steuerpflichtigen mit mehr Rechtsunsicherheit konfrontiert würden.

Ein „praktisches“ Ergebnis der zuvor angeführten Änderungen wird jedenfalls sein, dass Wertschöpfungs(-beitrags-)analysen die Qualifizierung des ökonomisch „Richtigen“ sowie ökonomische Bewertungsmethoden im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung und deren Prüfung immer weiter in den Vordergrund rücken. „Dadurch kommt es zu einer dramatischen Steigerung der Komplexität dieses Sachgebiets“¹⁵⁷. So resultiere aus den Änderungen auch eine gestiegene Unsicherheit in der Anwendung und erhöhte Rechtsunsicherheit.¹⁵⁸

Schließlich sind ökonomische Bewertungs- und Analysemethoden sehr komplex und eignen sich bedingt für Gesetzestexte oder Richtlinien. Sie erfordern vielmehr sowohl die Sachkunde des Steuerpflichtigen bzw. des-

¹⁵⁴ *Groß*, IStR 2016, 233 (240).

¹⁵⁵ Hierzu *Osborn/Kittle/Klein*, Tax Notes International 2016, 709 (710 f.).

¹⁵⁶ Siehe u.a. *Hummel/Knebel/Born*, IStR 2014, 832; *Piltz*, IStR 2015, 529; *Benz/Eilers*, IStR-Beih 2016, 1; *Büsching*, BB Die erste Seite 2016, Nr. 10; *Kollmann/Turcan*, International Arbitration, 16 ff.

¹⁵⁷ In Bezug auf die ökonomische Bewertung immaterieller Werte im steuerlichen Kontext *Kuske/Kammer*, IWB 2016, 343 (343).

¹⁵⁸ *Menninger*, Besteuerung internationaler Unternehmen, 246 (254).

sen Beraters als auch der Finanzverwaltungen.¹⁵⁹ Jedoch verfügen nicht nur die Staaten über keine einheitlichen Erfahrungen und Kenntnisse in diesem Bereich, weswegen ein international abgestimmtes Vorgehen bzw. eine international harmonisierte Umsetzung eine Herausforderung darstellt.¹⁶⁰

Es bleibt damit auch nach Abschluss des BEPS-Projektes festzustellen: “For multinational companies determining exact transfer prices is often a task that involves a lot of uncertainty as it is by no means certain that the tax authorities will accept their chosen transfer pricing method.”¹⁶¹ Dem Steuerpflichtigen bieten sich in diesen Fällen verschiedene Möglichkeiten, zumindest eine drohende oder eingetretene Doppelbesteuerung zu vermeiden, die es im kommenden Abschnitt auszuführen gilt, um diese im Hinblick auf die angeführte Rechtsunsicherheit beurteilen zu können.

Zugleich können die Steuerpflichtiger bis zu einem bestimmten Grad diese Unsicherheit verringern, in dem sie sicherstellen, (i) dass die vertraglichen Vereinbarungen mit dem tatsächlichen Verhalten übereinstimmen, und (ii) davon absehen, komplexe und z.T. undurchsichtige Gestaltungen zu wählen, die dazu führen, dass die Gewinnerzielung von der Ausübung der wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen abweicht. Dem Steuerpflichtigen bietet sich daher an, ein Tax Compliance System aufzusetzen, welches auch den Bereich der Verrechnungspreise mitumfasst, um den jeweiligen Steuerverwaltungen darlegen zu können, dass sie sich konsistent und im Einklang mit dem geltenden Recht verhalten.

Auf der anderen Seite könnten Pauschalierungen und Vereinfachungsregelungen¹⁶² – wie beispielsweise die aus dem BEPS-Prozess resultierende vereinfachte Bestimmung einer fremdüblichen Vergütung für konzerninterne Dienstleistungen von geringer Wertschöpfung¹⁶³ – sowie gemeinsame inter-

¹⁵⁹ So auch *Kuske/Kammer*, IWB 2016, 343 (344).

¹⁶⁰ *Kuske/Kammer*, IWB 2016, 343 (344).

¹⁶¹ *Kortebusch*, arqus, 1. Siehe auch *Ditz/Bärsch/Kluge*, IStR 2015, 819 (821); *Engelen*, IStR 2016, 146.

¹⁶² Siehe beispielsweise zu grenzüberschreitenden Finanzierungen zwischen nahestehenden Personen ein vereinfachendes Zweistufenkonzept *Greil/Schilling*, *Der Konzern* 2016, 329.

¹⁶³ Durch den G20/OECD-Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8–10 werden die Leitlinien zu Verrechnungspreisaspekten konzerninterner Dienstleistungen im Wesentlichen um Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen von geringer Wertschöpfung ergänzt. *Groß*, IStR 2016, 233 (237 f.).

ationale Besteuerungsstandards, hierzu gehört auch eine konsistente internationale Implementierung der BEPS-Ergebnisse, dazu beitragen, dass diese Unsicherheiten verringert, die Befolgungskosten seitens der Steuerpflichtigen sowie die Erhebungskosten seitens der Finanzverwaltungen reduziert werden.

Das Thema „Tax Certainty“ steht nunmehr auch international im Mittelpunkt und soll unter der deutschen G20-Präsidentschaft aufgegriffen und diskutiert werden.¹⁶⁴

d. Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung und Verminderung von Rechtsunsicherheit

Werden die Gewinne eines Steuerpflichtigen innerstaatlich aufgrund einer Verrechnungspreisanpassung korrigiert, so kann hieraus eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung resultieren. Dem Steuerpflichtigen verbleiben dann mehrere Möglichkeiten, die z.T. auch nebeneinander ausgeübt werden können, um eine drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden, Rechtssicherheit zumindest im Nachhinein (Rechtsfrieden) herzustellen und Planungssicherheit aufgrund der hieraus resultierenden Erkenntnisse für die Zukunft zu erlangen.¹⁶⁵

- a) Rechtsstreit vor einzelstaatlichen Gerichten, wobei diesem ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren vorausgeht,
- b) die in den DBA angeführte korrespondierende Gegenkorrektur gemäß Art. 9 Abs. 2 OECD-MA,

¹⁶⁴ Siehe hierzu https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/2016-07-26-g20-chengdu-nachbericht.html; <http://mnetax.com/promoting-tax-certainty-agenda-next-g20-presidency-15624>; <https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/g20-chengdu-high-level-tax-symposium-remarks-at-session-2-increasing-tax-certainty.htm>. So fand im Juli 2016 vor dem G20-Treffen ein internationales Steuersymposium auf Ministerebene statt, zu dem Deutschland gemeinsam mit China eingeladen hatte. In diesem Rahmen wurde das Thema „Tax Certainty“ in den Vordergrund gestellt.

¹⁶⁵ COM, 303–305; BT-Drucks. 16/8027, 6; *Ditz/Bärsch/Kluge*, IStR 2015, 819 (822).

- c) die insbesondere in Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA vorgesehenen Verständigungsverfahren mit einer etwaigen Schiedsklausel gemäß Art. 25 Abs. 5 OECD-MA und
- d) das EU-Schiedsübereinkommen.¹⁶⁶

Soweit ersichtlich, gelangen nur relativ wenige Verfahren betreffend die fremdvergleichskonforme Ausgestaltung von Verrechnungspreisen in grenzüberschreitenden Sachverhalten vor die Finanzgerichte.¹⁶⁷ Eine Statistik zu Rechtsbehelfsverfahren in diesem speziellen Bereich wird nicht veröffentlicht.¹⁶⁸

Bei DBA-Sachverhalten sieht ein dem Art. 9 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeter Artikel im DBA vor, dass verpflichtend eine korrespondierende Gegenkorrektur¹⁶⁹ seitens des anderen Staates vorzunehmen ist, um auf diesem Wege die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden,¹⁷⁰ ohne dass der Steuerpflichtige ein Verständigungsverfahren beantragen muss.¹⁷¹ Gebebe-

¹⁶⁶ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. Siehe für aktuelle Entwicklungen innerhalb der EU zu dem Thema „Improving double taxation dispute resolution mechanisms“ Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union v. 25.10.2016, COM(2016) 686 final.

¹⁶⁷ BFH v. 24.6.2015, I R 29/14, DStR 2015, 2120; BFH v. 25.6.2014, I R 88/12 (NV), BeckRS 2014, 96342; BFH v. 15.2.2012, I R 19/11, BFHE 236, 452; BFH v. 6.4.2005, I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; FG München v. 14.11.2014, 7 V 2594/14, BeckRS 2015, 94612.

¹⁶⁸ Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern im Jahr 2014, abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de>.

¹⁶⁹ *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 49; *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 8; *ders.*, IStR 2001, 633 (638); *Rodemer*, APA, 165; *Dietrich*, Dividenden, Fn. 757; *Stein*, Verlagerung, 70 f.; *Haase*, Internationales Steuerrecht, Rn. 659; *Krause*, ifst-Schrift 405, 43 f.

¹⁷⁰ *Eigelshoven* DBA, Art. 9, Rn. 159; *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 1, 369; *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 45, 48. Die Gegenkorrektur erfolgt nicht mittels einer best. Methode. *Eigelshoven* DBA, Art. 9, Rn. 177; *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 8, 366, 369, 382.

¹⁷¹ *Eilers/Wassermeyer*, DBA, Art. 25, Rn. 16; *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 373, 380; *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 52; *Schmitz*, AStG/DBA, Art. 25, Rn. 6.

nenfalls können die beteiligten Staaten zur Herbeiführung einer Einigung einander konsultieren (Art. 9 Abs. 2 Satz 2, 2. Hs. OECD-MA).¹⁷²

Die Aufnahme dieses Art. 9 Abs. 2 OECD-MA in ein DBA bedeutet jedoch nicht, dass der andere Staat zu einer Gegenkorrektur gezwungen wäre, sondern nur dann eine Gegenkorrektur erfolgt, wenn der andere Staat mit der Berichtigung einverstanden ist.¹⁷³ Mithin ist die Verpflichtung zur Gegenkorrektur nur insoweit gegeben, wie eine übereinstimmende Ansicht der Staaten über die Anwendung des *dealing at arm's length*-Prinzips vorliegt.¹⁷⁴ Eine formelle Einigung mit dem anderen Staat ist nicht notwendig.¹⁷⁵ Zugleich ist anzuführen, dass Deutschland in seinen DBA mit 53 Ländern einen Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Artikel nicht vereinbart hat.¹⁷⁶

In diesen Fällen könnte der Steuerpflichtige im konkreten Einzelfall über die Möglichkeit verfügen, ein Verständigungsverfahren im Sinne des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA (Verständigungsverfahren im engeren Sinne)¹⁷⁷ bei der zuständigen Behörde im Rahmen der im DBA vorgesehenen Fristen zu beantragen¹⁷⁸, sofern der Steuerpflichtige davon überzeugt ist, dass abkommenswidrig besteuert wird oder worden ist.¹⁷⁹

Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist allerdings grundsätzlich eine rechtliche Doppelbesteuerung und nicht eine wirtschaftliche, da DBA vornehmlich eine juristische Doppelbesteuerung zu vermeiden versuchen.¹⁸⁰ Die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung werde – so wird

¹⁷² *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 77.

¹⁷³ *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 164b, 166; *Hierstetter/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 288.

¹⁷⁴ *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 373; *Rieke*, Verrechnungspreise, 109 f.; *Stein*, Verlagerung, 70 f.; *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 175; *Hierstetter/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, 288.

¹⁷⁵ *Wassermeyer*, DBA, Art. 25, Rn. 380.

¹⁷⁶ Stand Oktober 2015, siehe Anhang.

¹⁷⁷ *Lehner*, FS Reiss, 667 f.; *Portner/Herzig*, APA, 25–27; *Ditz/Bärsch/Kluge*, IStR 2015, 819 (822).

¹⁷⁸ Der Antrag ist grundsätzlich Voraussetzung für die Einleitung des Verfahrens. *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 20, 38; *Albert*, ifst-Schrift 457, 17–20.

¹⁷⁹ OECD-MK zu Art. 25, Ziff. 10, 11; *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 159; *Flüchter*, IStR 2012, 694 (695); *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 1; *Albert*, ifst-Schrift 457, 16 f.

¹⁸⁰ *Bär*, Verständigungen, 191. *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 76.

argumentiert – im Zusammenspiel von Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA geleistet. Fehle ein Absatz 2, würde eine Regelung zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung fehlen und ein solches Verständigungsverfahren nicht möglich sein.¹⁸¹ Würde die wirtschaftliche Doppelbesteuerung auch ohne das Vorhandensein eines Art. 9 Abs. 2 in ein Verständigungsverfahren einbezogen werden, wäre Art. 9 Abs. 2 überflüssig.¹⁸²

Dem steht entgegen, dass DBA unter anderem zum Ziel haben, Doppelbesteuerung weitestgehend zu vermeiden, obwohl zugleich ein absolutes Verbot einer Doppelbesteuerung nicht ersichtlich ist.¹⁸³ Mit der Nichtaufnahme des Absatzes 2 wollte der Gesetzgeber nur keinen Anreiz für Erstberichtigungen schaffen.¹⁸⁴

So wird die Aufnahme des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in einem DBA als entsprechender Hinweis angesehen, dass auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung in den Anwendungsbereich des Abkommens einzubeziehen und einem Verständigungsverfahren zugänglich sei.¹⁸⁵ Diese Vorgehensweise erübrigt nicht den Absatz 2, sondern führt eine Korrektur lediglich auf eine andere Art und Weise herbei, die darauf angelegt ist, dass sich die beteiligten Staaten über die Korrektur auf Basis des in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes¹⁸⁶ gemeinsam formell zu verständigen versuchen, wobei zuvor ein Vorprüfungs- und Abhilfungsverfahren zu erfolgen hat,¹⁸⁷ und zugleich die Verpflichtung zur autonomen Prüfung einer Gegenkorrektur bzw. die erhöhte Rechtspflicht zur Gegenkorrektur¹⁸⁸ vermieden

¹⁸¹ *Bär*, Verständigungen, 192.

¹⁸² *Bär*, Verständigungen, 193. Hierzu ist anzumerken, dass Sachverhalte denkbar sind, in denen eine Gegenberichtigung nicht in Betracht kommt, aber ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 und 2. *Wassermeyer*, DBA, Art. 25, Rn. 373.

¹⁸³ *Vogel*, DStR 1968, 427 (430); *Debatin*, Beih. DStR 1992, 1 (1).

¹⁸⁴ *Bär*, Verständigungen, 192 m.w.N.

¹⁸⁵ Art. 25 Rz. 11 OECD-MK; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 42; *Bär*, Verständigungen, 51 f.; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 12. Eigelshoven erachtet in dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sogar die Rechtsgrundlage für die Gegenberichtigung im Verständigungsverfahren, *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 159.

¹⁸⁶ *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 3, 9.

¹⁸⁷ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 76–80.

¹⁸⁸ *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 159.

wird. Mithin hat diese Verfahrensweise eine andere Wirkung, da sie darauf abstellt, den Vertragspartner bei einer Gegenkorrektur grundsätzlich einzu-beziehen, und die erste Stufe der autonomen unilateralen Gegenkorrektur „überspringt“.¹⁸⁹

Zudem hat Deutschland seinen Vorbehalt gegenüber diesem Absatz 2 seit 1992 aufgegeben.¹⁹⁰ Entsprechend zeigt sich Deutschland neben anderen, aber nicht allen¹⁹¹ Staaten bereit, sich auch bei einem fehlenden Absatz 2 über eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Wege eines Verständigungs-verfahrens gemäß Art. 25 Abs. 1 und 2 zu verständigen.¹⁹²

Hält die zuständige Behörde den Antrag für begründet¹⁹³ und kann sie selbst keine befriedigende Lösung herbeiführen, wird sie sich bemühen, den Fall mit dem anderen Vertragsstaat im Wege einer Verständigungsvereinbarung zu regeln. Ein solches Verständigungsverfahren soll der Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung durch Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten in Einzelfällen dienen.¹⁹⁴ Die von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten alle einen entsprechend nachgebildeten Artikel, wobei vereinzelt Abweichungen vom OECD-MA vorhanden sind.¹⁹⁵ Dabei besteht für die zuständigen Behörden indes *kein Einigungszwang*, sodass nach einem Verständigungsverfahren eine Doppelbesteuerung für den Steuerpflichtigen bestehen bleiben kann.

¹⁸⁹ Zu den Stufen vgl. *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 5 f.

¹⁹⁰ *Wassermeyer*, DBA, Art. 9, Rn. 8.

¹⁹¹ *Kluge/Bärsch*, IWB 2015, 685 (689).

¹⁹² *Schmitz*, AStG/DBA, Art. 25, Rn. 6; *Haase*, Internationales Steuerrecht, Rn. 660; *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 159. Das BMF geht davon aus, dass ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden kann, ohne dass ein DBA vorliegt, vgl. BMF v. 23.2.1983 IV C 5 – S 1341 – 4/83, Verwaltungsgrundsätze 1983, BStBl. I 1983, 218, Tz. 1.2.4.

¹⁹³ Im Hinblick auf das Ermessen zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens FG Hamburg, Urteil vom 13.7.2000, V 2/97, IStR 2003, 391; BFH v. 26.05.1982, I R 16/78, BeckRS 1982 22006156; *Albert*, ifst-Schrift 457, 21–25 m.w.N.

¹⁹⁴ *Runge*, IStR 1995, 505 (509); *ders.*, FS Ritter, 480–483.

¹⁹⁵ Anhang.

Tab. 2: Anzahl neu eingeleiteter Verständigungsverfahren pro Jahr

2011	2012	2013	2014
306	277	267 (251 OECD, 16 Nicht-OECD)	374 (362 OECD, 12 Nicht-OECD)

Einige DBA sehen auch Schiedsklauseln entsprechend dem Art. 25 Abs. 5 OECD-MA vor.¹⁹⁶ Deutschland hat mit verschiedenen Staaten ein DBA vereinbart,¹⁹⁷ das eine Schiedsklausel enthält. Hierin wird ein Schlichtungsverfahren vorgesehen, wenn sich die Staaten nicht innerhalb von zwei Jahren – Abweichungen sind in den von Deutschland abgeschlossenen DBA vorhanden – auf eine Verständigungsvereinbarung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung einigen können.¹⁹⁸ Demnach muss dem Schiedsverfahren ein Verständigungsverfahren vorausgegangen sein.¹⁹⁹ Mithin stellt es kein eigenständiges Verfahren dar, sondern die Fortsetzung, folglich die zweite Phase, eines Verständigungsverfahrens.²⁰⁰

In der EU kommt ferner für Verrechnungspreisangelegenheiten im Bereich der Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)²⁰¹ das EU-Schiedsübereinkommen²⁰² zur Anwendung, sodass im EU-Raum eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung schließlich mittels eines Schiedsverfahrens zu vermeiden ist, was weitgehend kongruent mit dem Schiedsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 5 OECD-MA ist.²⁰³ Dabei beschränkt sich der Anwendungsbereich des EU-Schiedsübereinkommens auf Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen und auf die Aufteilung von Gewinnen zwischen einem Unternehmen und seinen ausländischen Betriebsstätten. Zudem muss für die Anwendung dieses Verfahrens eine (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung

¹⁹⁶ *Owens*, IStR 2007, 472 (472 f.); *Portner/Herzig*, APA, 27 f.

¹⁹⁷ Stand Oktober 2015, siehe Anhang.

¹⁹⁸ *Lehner*, FS Reiss, 671–673.

¹⁹⁹ *Lehner*, FS Reiss, 672.

²⁰⁰ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, 449 (450).

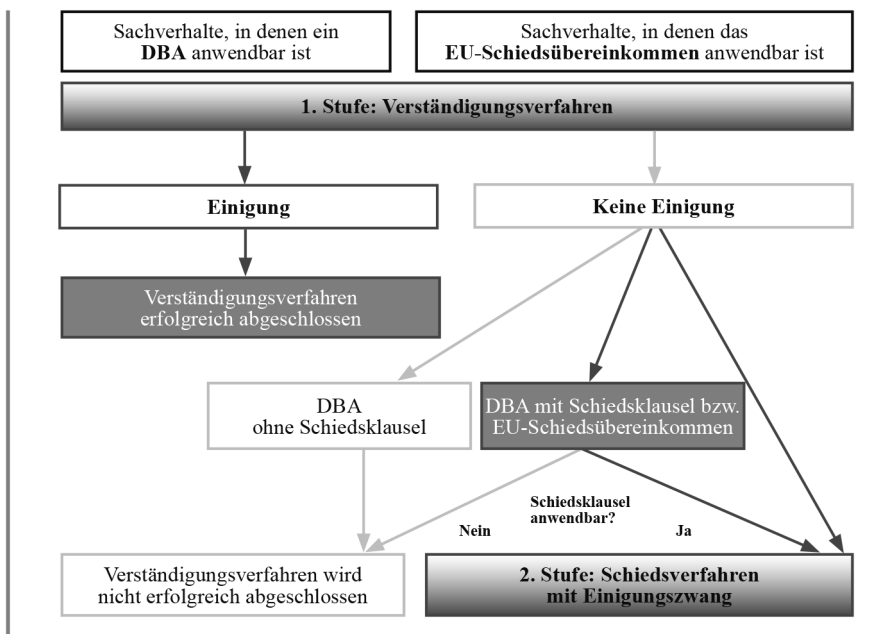
²⁰¹ *Schaumburg*, Steuerrecht, Kapitel 16, Rn. 16.8; *Portner/Herzig*, APA, 27 f.

²⁰² EU-Schiedsübereinkommen v. 20.8.1990, 90/436/EWG, Nr. L 225/10, abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/ALL/?uri=CELEX:41990A0436>.

²⁰³ Insb. für einen Vergleich der Verfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA und dem Verfahren nach EU-Schiedsübereinkommen, *Peters/Haverkamp*, BB 2011, 1303–1312; *Lehner*, FS Reiss, 675 f.; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, 449 (452 f.).

geltend gemacht werden. Bei dem Verfahren nach DBA hingegen reicht eine Abkommenswidrigkeit der Besteuerung aus. Beide Verfahren stehen grundsätzlich nebeneinander,²⁰⁴ was sich auch aus Art. 15 des EU-Schiedsübereinkommens ergibt.

Abb. 1: Ablauf Verständigungs- und Schiedsverfahren



Der Vorteil beider Schiedsverfahren aus Sicht des Steuerpflichtigen ist, dass eine Lösung des Problems garantiert wird²⁰⁵ und mithin Rechtsfrieden – im Sinne der Vermeidung einer dem Abkommen widrigen Besteuerung bzw. einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – erreicht werden kann. So wirbt auch Deutschland in der OECD für eine Einführung von Schiedsklauseln,²⁰⁶ ggf. beschränkt auf bestimmte Bereiche oder unter Ausschluss bestimmter Sachverhalte; beispielsweise Beschränkung auf Fälle tatsächlicher Doppelbesteuerung.

²⁰⁴ Vgl. *Lehner*, in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 306.

²⁰⁵ Siehe zu den Vorteilen auch *Kollmann/Turcan*, *International Arbitration*, 37; *Schaumburg*, *Steuerrecht*, Kapitel 16, Rn. 16.3 f.

²⁰⁶ Konsequenterweise enthält die deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA eine Schiedsklausel (Art. 24 Abs. 5).

Jedoch führt das nicht dazu, dass der betreffende Steuerpflichtige hinreichend im Vorhinein mit einer aus dem Geschäftsvorfall resultierenden Steuerlast planen kann,²⁰⁷ insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass wohl die Auffassung in Verständigungs- und Schiedsverfahren vertreten wird, eine Einigung könne im Wege einer Kompromisslösung erfolgen, wodurch u.U. von innerstaatlichen Grundsätzen und der Verwaltungspraxis abgewichen wird und damit dem Artikel 20 Abs. 3 GG nicht mehr entsprochen werde.²⁰⁸ Dies solle allerdings nur dann gelten, wenn es den jeweiligen zuständigen Behörden nicht mehr möglich sein sollte, die jeweils andere Behörde davon zu überzeugen, dass die eigene Auffassung die richtige sei.²⁰⁹

Dies führt, unabhängig von der rechtlichen Beurteilung der Zulässigkeit eines solchen Vorgehens und der nicht vorhandenen Verpflichtung in Verständigungsverfahren, eine abkommenswidrige Besteuerung in jedem Fall zu vermeiden,²¹⁰ allerdings dazu, dass aus einem Verfahren ggf. gewonnene Erkenntnisse nicht auf ein anderes Verfahren des Steuerpflichtigen übertragen werden können. Selbiges gilt, wenn in Schiedsverfahren der Schiedsspruch, unabhängig davon, dass diesem keine präjudizielle Wirkung zukommt,²¹¹ ohne ausreichend nachvollziehbare Begründung ergeht²¹² bzw. der Ent-

²⁰⁷ *Driien*, DStR-Beih 2013, 82 (82).

²⁰⁸ Aber: „Eine ‚Vertragsfreiheit‘, welche die Verwaltung von den ‚Fesseln der Gesetzmäßigkeit‘ befreit, existiert nicht.“ *Seer*, BB 2015, 214 (216) mit Hinweis auf *Spannowsky*, Grenzen des Verwaltungshandelns durch Verträge und Absprachen, 1994, 276. Kritisch zum Behördenhandeln in einem etwaigen rechtsfreien Raum im Rahmen von Verständigungsverfahren *Dehnen*, DB 1998, 540 (540 ff.).

²⁰⁹ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 139 ff. Kritisch im Hinblick darauf, dass man im Internationalen Steuerrecht nicht die gleichen rechtsstaatlichen Anforderungen stellen dürfe wie im nationalen Steuerrecht, vgl. *Vogel*, DStR 1968, 427 (432).

²¹⁰ Ein absolutes Verbot einer Doppelbesteuerung ist nicht ersichtlich. *Vogel*, DStR 1968, 427 (430); *Debatin*, Beih. DStR 1992, 1 (1). Um eine abkommenswidrige Besteuerung in jedem Fall zu vermeiden, ist im betreffenden DBA für den betreffenden Sachverhalt eine Schiedsklausel notwendig.

²¹¹ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 236, 265. Explizit im Protokoll zum DBA USA, Nr. 22 lit. j) Satz 3. Ebenso Verständigungsvereinbarung zur Regelung der Durchführung des Schiedsverfahrens zwischen Deutschland und Großbritannien, Tz. 15. BMF v. 10.10.2011, IV B 3 – S 1301-GB/11/10003, BStBl. I 2011, 956.

²¹² Bspw. im Protokoll zum DBA USA in Bezug auf das Schiedsverfahren, Protokoll Nr. 22 lit. j) Satz 2.

scheidungsfindungsprozess allgemein nicht nachvollziehbar ist – wobei grundsätzlich die entscheidungserheblichen Rechtsgrundlagen darzustellen sind –²¹³, sodass der Steuerpflichtige die Lösung bzw. den Lösungsweg nicht auf künftige Fälle übertragen kann. Mithin wäre dem Steuerpflichtigen kein Anhaltspunkt dafür gegeben, wie er einen bzw. den Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandeln sollte.

Dabei betreffen 51,87 % (39,7 %) aller der in 2014 (2013) beantragten Verständigungsverfahren in Deutschland Verrechnungspreissachverhalte oder die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten. Im vergleichbaren Maße betreffen 46,94 % (42,77 %) aller offenen Verständigungsverfahren ebensolche Sachverhalte.²¹⁴

Tab. 3: Übersicht zur Anzahl der Verrechnungspreisfälle in Verständigungsverfahren

Jahr	2011	2012	2013	2014
Beantragte Verständigungsverfahren	306	277	267	374
Bezug zu Verrechnungspreissachverhalten oder Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten	120	104	106	194
Verhältnis	39.22 %	37.55 %	39.7 %	51.87 %
Endbestand an Verständigungsverfahren	702	787	858	1029
Bezug zu Verrechnungspreissachverhalten oder Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten	308	355	367	483
Verhältnis	43.87 %	45.11 %	42.77 %	46.94 %

Zugleich ist nicht bekannt – und wird wohl auch statistisch nicht erhoben –, wie viele Betriebsprüfungen mit Bezug zu Verrechnungspreissachverhalten jährlich durchgeführt werden, wie viele davon in einer Korrektur münden und in wie vielen Fällen der Steuerpflichtige die Alternative einer doppelten Besteuerung der Einleitung eines Verständigungsverfahrens vorzieht.

²¹³ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 230, 232. Siehe hierzu auch Verständigungsvereinbarung zur Regelung der Durchführung des Schiedsverfahrens zwischen Deutschland und Großbritannien, Tz. 15. BMF v. 10.10.2011, IV B 3 – S 1301-GB/11/10003, BStBl. I 2011, 956.

²¹⁴ Abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2013.htm#germany>.

Weiterhin erstrecken sich Verständigungsverfahren zum Teil über mehrere Jahre, wobei der Ausgang des Verfahrens prinzipiell ungewiss ist.²¹⁵ Daher und aufgrund von Ungewissheit und sonstiger steuerlicher Risiken verzichten Unternehmen darauf, Verständigungsverfahren zu beantragen,²¹⁶ obwohl die Erfolgsaussichten darauf, dass eine abkommenswidrige Besteuerung vermieden wird, sehr positiv sind. Zugleich sind die G20/OECD-Staaten gemäß dem Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective) bestrebt, Verständigungsverfahren innerhalb von durchschnittlich 24 Monaten zu erledigen.²¹⁷

Tab. 4: Zeitdauer von Verständigungsverfahren – Übersicht

Abgeschlossene Verfahren in 2013	158	Abgeschlossene Verfahren in 2014	158
eingeleitet in 2014	./.	eingeleitet in 2014	14 (8.86 %)
eingeleitet in 2013	4 (2.53 %)	eingeleitet in 2013	29 (18.35 %)
eingeleitet in 2012	25 (15.82 %)	eingeleitet in 2012	41 (25.95 %)
eingeleitet in 2011	57 (36.07 %)	eingeleitet in 2011	30 (18.99 %)
eingeleitet in 2010	32 (20.25 %)	eingeleitet in 2010	23 (14.56 %)
vor 2010 eingeleitet	40 (25.51 %)	vor 2010 eingeleitet	21 (13.29 %)

²¹⁵ *Keerl*, Verrechnungspreise, 242; *Möller*, Zollwert, 65. Umfassend zum zeitlichen Aspekt von Verständigungsverfahren und Vorschläge zur Beschleunigung *Keerl*, Verrechnungspreise, 241–254.

²¹⁶ Zu den Nachteilen des Verfahrens *Runge*, IStR 1995, 505 (509). Siehe ferner *Greil/Schilling*, Cross-border intra-group financial transactions; *Schilling/Greil*, DStR 2015, 2342 (2345–2348).

²¹⁷ Abschlussbericht zu Aktionspunkt 14, 15 (1.3), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

Tab. 5: Anteil von Verständigungsverfahren, die ohne Vereinbarung abgeschlossen wurden

Jahr	2011	2012	2013	2014
Verfahren ohne Vereinbarung abgeschlossen	25	17	11	6
Abgelehnte Anträge	15	12	10	9
Zurückgezogene Anträge	33	25	17	30
Erfolgreich abgeschlossene Verfahren (mit Verständigungsvereinbarung)	150	138	158	158
Gesamtanzahl „beendeter“ Verfahren	223	192	196	203
Anteil von Verfahren, die ohne Vereinbarung abgeschlossen wurden	11.21 %	8.85 %	5.61 %	2.96 %

Daneben sehen Konsultationsverfahren antragsunabhängig gemäß Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA vor, dass sich die zuständigen Behörden bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die allgemein bei der Auslegung oder Anwendung eines DBA resultieren, in einem gegenseitigen Einvernehmen zu beseitigen.²¹⁸ Anlass hierfür kann ein Verständigungsverfahren im engeren Sinn sein, was dann in ein Konsultationsverfahren überführt wird, sofern der entsprechende Einzelfall Anlass für eine größere Anzahl von Fällen bedeutend sein kann.²¹⁹ Mithin kann neben einer Vielzahl von Fällen auch ein konkreter Einzelfall Gegenstand eines solchen Verfahrens sein.²²⁰ Dieses Verfahren stellt jedoch für den Steuerpflichtigen keine Möglichkeit im engeren Sinne dar, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Gemäß Artikel 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA können die zuständigen Behörden auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung vermie-

²¹⁸ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 152; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 1; *Krause*, ifst-Schrift 405, 60. Zum Begriff des Konsultationsverfahrens auch *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 276–278; *Krabbe*, IStR 2002, 548.

²¹⁹ *Lehner*, FS Reiss, 670; *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 3; *Flüchter*, IStR 2012, 694 (694 f.); *Albert*, ifst-Schrift 457, 32.

²²⁰ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 23, 155; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 1; *Menck*, Steuerrecht, Kap. G, Rn. 12.39; *Eilers/Wassermeyer*, DBA, Art. 25, Rn. 60. Die Verfahren können sich überschneiden, *Hummel*, IStR 2011, 397 (397).

den werden kann, die im DBA selbst nicht behandelt wird.²²¹ Mithin kann sich dieses abstrakte Konsultationsverfahren²²² insbesondere für Sachverhalte anbieten, in denen ein Art. 9 Abs. 2 OECD-MA fehlt und sich der andere Staat einem Verständigungsverfahren im engeren Sinne verwehrt.²²³

e. Zwischenergebnis

Die aus grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen resultierenden Steuerlasten sind mitunter nicht hinreichend im Voraus berechenbar. Der Ausgang von Betriebsprüfungen, Rechtsbehelfs- sowie Gerichtsverfahren und etwaigen Verständigungs- sowie Schiedsverfahren ist schwer absehbar und kann zudem mitunter einige Jahre beanspruchen.

Daneben sind aus einem Verfahren gewonnene Erkenntnisse nicht unbedingt auf andere Verfahren bzw. künftige Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen übertragbar, sodass kaum Planungssicherheit aufgrund der aus den Verfahren resultierenden Erkenntnisse für die Zukunft erlangt werden kann.

Ebenso kann eine Regelunsicherheit und damit Rechtsunsicherheit in DBA-Sachverhalten dahingehend bestehen, dass bei einem fehlenden Art. 9 Abs. 2 OECD-MA zum einen eine Verpflichtung zur Gegenkorrektur nicht gegeben ist, zum anderen ein Verständigungsverfahren i.e.S. im Bereich der Verrechnungspreise u.U. nicht geführt werden kann, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, wie es z.B. derzeit mit Indien der Fall ist.

Schließlich ist festzuhalten, dass es in Sachverhalten, in denen es für den Steuerpflichtigen nicht hinreichend möglich ist, Werte planungssicher zu determinieren, Verfahren bedarf, die eine frühzeitige Einbeziehung des Steu-

²²¹ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 157a; *Krause*, ifst-Schrift 405, 60. Gegenstand sind dann vor allem Abkommenslücken. Vgl. *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 4; *Albert*, ifst-Schrift 457, 33. Besondere Konsultationsverfahren für die Gewinnzurechnung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte und für die Gewinnaufteilung in den Fällen des Art. 9 enthalten u.a. die DBA Dänemark, Art. 43 Abs. 3 lit. a und b, Kanada, Art. 25 Abs. 4 lit. a und b und Schweden, Art. 40 Abs. 3 lit. a und b. *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 168.

²²² *Albert*, ifst-Schrift 457, 32; *Hendricks*, Informationshilfe, 32.

²²³ Verrechnungspreisfragen werden von der Generalklausel des Fremdvergleichsgrundsatzes in den Art. 7, 9 MA erfasst, die in allen deutschen DBA enthalten sind. *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 157a.

erpflichtigen ermöglichen,²²⁴ um auf diese Weise Planungssicherheit herstellen zu können.

²²⁴ *Seer*, EWS 2013, 257 (264).

III. Advance Pricing Agreements – Vorabverständigung über Verrechnungspreismethoden

1. Definition eines Advance Pricing Agreements

Als ein solches Verfahren könnte die Durchführung und der Abschluss eines APAs angesehen werden. Eine legal definierte Begriffsbestimmung eines APAs gibt es nicht. Ein solches wird aber allgemein als eine Vereinbarung zwischen einer oder mehreren Steuerverwaltungen verschiedener Staaten über die künftige Anwendung von Verrechnungspreismethoden für bestimmte, definierte grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle eines oder mehrerer Steuerpflichtigen sowie deren steuerrechtliche Beurteilung bei Einhaltung festgelegter Bedingungen seitens dieses bzw. dieser Steuerpflichtigen verstanden.²²⁵

Mithin wird eine Vereinbarung über die steuerrechtliche Behandlung der in Rede stehenden Geschäftsvorfälle bzw. der maßgebenden Sachverhalte getroffen,²²⁶ in der die Verrechnungspreismethode und grundsätzlich nicht ein Fremdvergleichspreis für bestimmte zukünftige Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen festgelegt wird.²²⁷ Zugleich können eine Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise, z.B. Aufschlagssätze bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode, sowie abstrakte Kalkulationsgrößen, die zur Bestimmung des Verrechnungspreises verwendet werden, festgelegt wer-

²²⁵ OECD-LL, Tz. 4.123; KOM(2007) 71 final, 7; EU-Kommission, IP/07/236, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-07-236_de.htm; *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 904; *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (500); *Gehm*, Stbg 2005, 149 (149); *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 162.

²²⁶ *Keerl*, Verrechnungspreise, 181.

²²⁷ *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (85); *Wagner*, StBp 1995, 265 (268); *Mann*, Einkünftekorrekturnormen, 58; *Gehm*, Stbg 2005, 149 (149); *Kramer*, IStR 2007, 174 (176); *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 162. Desgleichen ist in einem formal getrennten Verfahren die Rückbeziehung der im APA vereinbarten Verrechnungspreismethode (sog. roll-back) auf geschäftliche Transaktionen in Veranlagungszeiträumen vor Abschluss des APA auf Antrag des Steuerpflichtigen möglich. *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (371); *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 347.

den.²²⁸ Werden dann die in dem APA festgelegten Gültigkeitsbedingungen seitens des Steuerpflichtigen eingehalten, gelten die von den Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreise innerhalb dieser Bandbreite als fremdüblich.²²⁹

Ein solches Verfahren wird – sofern es bi- oder multilateral ausgestaltet ist – wie auch ein Verständigungsverfahren im eigentlichen Sinne durchgeführt, um Meinungsverschiedenheiten zwischen den Steuerverwaltungen verschiedener Staaten zu klären. Ausgangspunkt ist dabei aber auch ein Meinungsunterschied zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung. Ziel ist es aber, eine aus den Meinungsverschiedenheiten zukünftig resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden,²³⁰ Verrechnungspreissachverhalte im Vorhinein bi- oder multilateral verbindlich zu regeln und somit Planungssicherheit für zukünftig zu realisierende Geschäftsvorfälle zwischen nahestehenden Personen zu schaffen.²³¹ Unilaterale APAs beteiligen hingegen nicht die Steuerverwaltung des anderen Staates;²³² mangels korrespondierender Verrechnungspreiszusage des anderen Staates können sie im Hinblick auf die Vermeidung einer Doppelbesteuerung für den Steuerpflichtigen nur bedingt dienlich sein²³³ und daher auch nur begrenzt zur Planungssicherheit beitragen.²³⁴ Im Zusammenhang mit der Planungssicherheit ist auch anzuführen, dass die Europäische Kommission am 21.10.2015 per Beschluss festgestellt hat, dass Luxemburg und die Niederlande Fiat Finance and Trade bzw. Starbucks durch sog. unilaterale Rulings selektive Steuervergünstigungen

²²⁸ *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 904; *Schnorberger/Wingendorf*, DB 2004, 2234 (2234); *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 341. Dies geht auch deutlich aus Anlage 1 des Merkblatts vom 5.10.2006 hervor. BMF v. 5.10.2006, Anlage 1, Tz. 2.

²²⁹ *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 904; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 341. Was zu einer Art safe harbour für den Steuerpflichtigen führt, in dessen Rahmen er sich das günstigste Ergebnis aussuchen kann. Kritisch *Bär*; Verständigungen, 82.

²³⁰ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.1; *Kluge*, Verrechnungspreise, 193; *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 908; *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (85).

²³¹ *Loh/Peters*, RIW 2007, 116 (116); *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (370) m.w.N.; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 322; *Heinrich/Schmitt*, DB 2006, 2428 (2431 f.).

²³² *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (370).

²³³ *Ziehr*, Einkünftezurechnung, 332.

²³⁴ *Möller*, Zollwert, 76. Sie stehen daher in Anbetracht der Zielsetzung der Arbeit nicht im Fokus der Ausführungen.

gewährt haben, die gegen das EU-Beihilferecht verstoßen.²³⁵ Für den Steuerpflichtigen können im Nachhinein ungewollte und nicht geplante rechtliche sowie wirtschaftliche Konsequenzen drohen. Zugleich können unilaterale Vereinbarungen dazu führen, dass ungesteuerte Einkünfte (weiße Einkünfte) entstehen.²³⁶

Das BMF definiert in seinem Merkblatt zu APAs, deren Anwendungsbereich sich zumindest gemäß Tz. 1.1 auf bestimmte DBA-Sachverhalte erstreckt, in einer entsprechenden Weise ein Vorabverständigungsverfahren, dessen Vorabverständigungsergebnis mittels einer Vorabzusage umzusetzen ist. Beides zusammen stellt aus Verwaltungssicht ein APA dar;²³⁷ auch wenn ein APA i.e.S. das Ergebnis des zwischenstaatlichen Verfahrens darstellt. Hiernach gilt eine unilaterale Verrechnungspreiszusage nicht als APA, denn diese könnte auch ohne ein Vorabverständigungsverfahren mit dem anderen Staat gegeben werden. Mithin wird terminologisch im Folgenden ein unilaterales APA, was zumindest gemäß Definition möglich sein kann, als unilaterale Verrechnungspreiszusage bezeichnet, sofern eine solche Gegenstand der Ausführung ist.

2. Rechtsgrundlage eines Advance Pricing Agreements

Fraglich ist aber, wie der Steuerpflichtige ein APA begehren kann bzw. auf welche Rechtsgrundlage er sein Begehren stützen kann. Grundsätzlich könnten im allgemeinen nationalen Steuerrecht die Rechtsinstitute der verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO, die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung gemäß § 204 AO sowie die tatsächliche Verständigung in Betracht zu ziehen sein, welche im Folgenden erörtert werden. Hingegen kommen § 175a AO als Korrekturvorschrift sowie die Kostenregelung in § 178a AO nicht in Betracht.

²³⁵ C(2014) 3626 final, State aid SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) – Netherlands Alleged aid to Starbucks; C(2014) 3627 final, State aid SA. 38375 (2014/NN) (ex 2014/CP) – Luxembourg Alleged aid to FFT. Siehe hierzu auch *Frenz*, DStZ 2016, 142–155.

²³⁶ *Naumann*, IStR 2011, 683 (685); *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (500).

²³⁷ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.1, 1.2.

a. Rechtsgrundlage im allgemeinen nationalen Steuerrecht

aa. Verbindliche Auskunft

Im Rahmen einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO legt die zuständige Finanzbehörde²³⁸ auf Antrag dem Steuerpflichtigen gegenüber ihre steuerrechtliche Beurteilung eines konkreten, möglichst eindeutigen und noch nicht verwirklichten Sachverhalts dar.²³⁹ Mithin wird seitens des Steuerpflichtigen um eine Rechtsauskunft dahingehend gebeten, wie die Finanzbehörde den dargestellten zukünftig zu verwirklichenden Sachverhalt rechtlich würdigt.²⁴⁰ Nach Erteilung der Auskunft hat die Finanzbehörde diese grundsätzlich zu beachten und ist an diese gebunden.²⁴¹

Eine verbindliche Auskunft ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 StAusK für die Besteuerung des Antragstellers bindend, wenn der später tatsächlich verwirklichte Sachverhalt von dem der verbindlichen Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder unwesentlich abweicht.²⁴² Die verbindliche Auskunft soll daher dem Steuerpflichtigen Planungssicherheit geben, wenn gewisse Bedingungen eingehalten werden.²⁴³ In § 89 Abs. 2 Satz 1 AO wird der Anwendungsbereich dabei auf noch nicht verwirklichte Sachverhalte beschränkt; das könnte der Zielrichtung eines APAs, das auf die Zukunft gerichtet ist, entsprechen. Auch wenn diese Beschränkung für Dauersachverhalte gemäß Tz. 3.5.3 zu § 89 AEAO ein wenig gelockert ist,²⁴⁴ ist eine solche Beschränkung zumindest gemäß dem Merkblatt zu APAs nicht vorgesehen.²⁴⁵

²³⁸ *Seer*, StBJb 2012/2013, 566.

²³⁹ *Seer*, StBJb 2012/2013, 564.

²⁴⁰ *Naumann*, IStR 2011, 683 (684); *Stemplewski*, BB 2012, 2220 (2221); *Bär*, Verständigungen, 102–105. Reine Tatsachen sind nicht Gegenstand. *Bär*, Verständigungen, 105.

²⁴¹ *Seer*, StBJb 2012/2013, 569.

²⁴² *Seer*, StBJb 2012/2013, 562; *Stemplewski*, BB 2012, 2220 (2224). Der Antragsteller ist an den Sachverhalt, der der verbindlichen Auskunft zugrunde liegt, nicht gebunden.

²⁴³ *Werder/Dannecker*, BB 2013, 284 (284); *Seer*, StBJb 2012/2013, 574.

²⁴⁴ *Seer*, StBJb 2012/2013, 564.

²⁴⁵ BMF v. 5.10.2006, Tz. 7.3; *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (501); *Gehm*, Stbg 2005, 149 (151). Siehe auch Forderung seitens der OECD in Action 14 „Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective“, 21, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

Allerdings handelt es sich bei der verbindlichen Auskunft lediglich um ein unilaterales Verfahren, ohne dass der andere Staat einbezogen wird.²⁴⁶ Mithin könnten hiernach lediglich unilaterale Verrechnungspreiszusagen möglich sein.

Die Festlegung einer Verrechnungspreismethode kann als eine rechtliche Beurteilung eines dargestellten, noch zu verwirklichenden Sachverhaltes aufgefasst werden und könnte mithin Gegenstand einer verbindlichen Auskunft sein.²⁴⁷ Gemäß Tz. 3.5.4 zu § 89 AEAO sollen verbindliche Auskünfte jedoch nicht zur Feststellung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters erteilt werden. Da in einem APA sowohl die anzuwendende Verrechnungspreismethode als auch eine Bandbreite von fremdüblichen Verrechnungspreisen bestimmt werden kann, werden eben diese Grenzpunkte vereinbart. Bei einem Überschreiten dieser Punkte ist nämlich von einem fremdunüblichen Verhalten auszugehen, was in einer Verrechnungspreiskorrektur mündet.²⁴⁸ Würde hingegen nur die Anwendung einer bestimmten Methode Gegenstand einer verbindlichen Auskunft sein, dann dürfte eine solche Festlegung nicht unter die Ausnahme zu subsumieren sein, da mit einer bestimmten Methode noch kein Preis bzw. keine Preisbandbreite festgelegt wird.²⁴⁹

Dies gilt seitens der Steuerverwaltung jedoch grundsätzlich nur, sofern kein DBA-Sachverhalt gegeben ist, denn im Merkblatt des BMF zu APAs wird angeführt, dass Verrechnungspreiszusagen nur dann zu erteilen sind, „wenn zuvor eine Verständigung mit dem anderen Staat erreicht worden ist.“²⁵⁰ Im Nicht-DBA-Sachverhalt sei eine einseitige Bindung der zuständigen Landesfinanzbehörde zusammen mit dem BZSt im konkreten Einzelfall gegenüber dem Steuerpflichtigen aber möglich.²⁵¹ Hier kann dahinstehen, ob diese

²⁴⁶ *Ziehr*, Einkünftezurechnung, 329 f.

²⁴⁷ Umfassend *Bär*, Verständigungen, 102–113.

²⁴⁸ *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 405 f. Wohl a.A. *Kramer*, IStR 2007, 174 (175); *Pohl*, Blümich, § 1, Rn. 24; *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 416; *Bär*, Verständigungen, 119–121; *Ziehr*, Einkünftezurechnung, 332 f. Kritisch *Seer*, Steuerrecht 2015, § 21, Rz. 16; *Möller*, Zollwert, 75 f.

²⁴⁹ *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 164.

²⁵⁰ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

²⁵¹ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

zusätzliche Einschränkung im Merkblatt, dass die Landesfinanzbehörde sich nur unter Einbeziehung des BZSt bindet, sachgerecht ist.²⁵²

In Anbetracht dessen erscheint § 89 Abs. 2 AO nicht als ungeeignete Rechtsgrundlage für Begehren nach einem APA oder einer unilateralen Verrechnungspreiszusage,²⁵³ sofern neben der Methode an sich auch eine Preisbandbreite Gegenstand der verbindlichen Auskunft sein soll.

bb. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung

Im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft soll die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen nach einer Außenprüfung gemäß § 204 AO verbindlich zusagen, wie ein bereits verwirklichter, geprüfter und im Prüfungsbericht erwähnter Sachverhalt mit Wirkung für die Zukunft steuerrechtlich behandelt wird. Notwendig für die Erteilung der verbindlichen Zusage ist daher ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer vorausgegangenen Außenprüfung.²⁵⁴ Ebenfalls muss die zukünftige steuerliche Behandlung für den Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein. Bei einem APA muss, zumindest gemäß der zuvor angegebenen Definition, weder die zukünftige steuerliche Behandlung für den Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein, noch hat sich ein APA auf einen bereits verwirklichten Sachverhalt zu beziehen. Ebenso steht ein APA nicht unbedingt mit einer Außenprüfung in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang.

Zudem werden gemäß Tz. 5 zu § 204 AEAO Verrechnungspreissachverhalte bei unübersichtlichen Marktverhältnissen explizit ausgenommen. Dies bedeutet jedoch zugleich, dass Verrechnungspreissachverhalte an sich nicht ausgenommen sind, denn ansonsten würde die Einschränkung auf unübersichtliche Marktverhältnisse ohne weiteren Zweck erscheinen.²⁵⁵ Allerdings handelt es sich ebenfalls lediglich um ein unilaterales Verfahren, ohne dass der andere Staat einbezogen wird.²⁵⁶

²⁵² Hierzu *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 67 f.

²⁵³ Gl.A. *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (501). A.A. *Pohl*, Blümich, § 1, Rn. 24. Für die Vergangenheit *Vögele/Vögele*, IStR 2002, 641 (642 f.). Kritisch *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 2.

²⁵⁴ BFH v. 13.12.1995, XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232; AEAO zu § 204, Tz. 3.

²⁵⁵ *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 417.

²⁵⁶ *Ziehr*, Einkünftezurechnung, 329 f.

In Anbetracht dessen erscheint es zwar möglich, dass eine unilaterale verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung auch für Verrechnungspreissachverhalte gegeben werden kann.²⁵⁷ Dies gilt seitens der Steuerverwaltung jedoch ebenfalls nur, sofern kein DBA-Sachverhalt gegeben ist; seitens der Landesfinanzbehörde gilt es ebenfalls das BZSt einzubeziehen.²⁵⁸ Für einen DBA-Fall wird hingegen das Ermessen der Finanzbehörden derart eingeschränkt,²⁵⁹ dass ein Steuerpflichtiger eine unilaterale Verrechnungspreiszusage nicht auf dieser Basis begehren kann.²⁶⁰

cc. Tatsächliche Verständigung

Die tatsächliche Verständigung ist ein gesetzlich nicht geregeltes Rechtsinstitut und basiert auf den Rechtsgrundsätzen von Treu und Glauben.²⁶¹ Damit sie eine Bindungswirkung entfalten kann, hat sie sich auf Sachverhaltsfragen und nicht auf Rechtsfragen zu beziehen.²⁶² Toleriert werden seitens des BFH indes auch Verständigungen über Rechtsfragen, „wenn diese in einem so engen Zusammenhang mit den Tatsachen stehen, dass sie sachgerechterweise nicht auseinandergerissen werden können.“²⁶³ Gerade im Bereich der Verrechnungspreise ist der Übergang zwischen Fragen der Sachverhaltsermittlung und Rechtsfragen fließend.

Der in Rede stehende Sachverhalt hat aber die Vergangenheit zu betreffen, die Sachverhaltsermittlung hat erschwert zu sein und die tatsächliche Ver-

²⁵⁷ *Vögele/Vögele*, IStR 2002, 641 (642).

²⁵⁸ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

²⁵⁹ Gl.A. *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 2, 68. Ferner BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

²⁶⁰ Wohl gl.A. *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (501); *Gehm*, Stbg 2005, 149 (152); *van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (864).

²⁶¹ BFH v. 8.10.2008, I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 (123); BFH v. 28.6.2001, IV R 40/00, BStBl. II 2001, 714 (716); BFH v. 11.12.1984, VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 (354, 357).

²⁶² BFH v. 8.10.2008, I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 (122 f.); BFH v. 28.6.2001, IV R 40/00, BStBl. II 2001, 714 (716); *Seer*, BB 2015, 214 (214).

²⁶³ *Seer*; BB 2015, 214 (215). Verweis auf BFH v. 13.8.1997, I R 12/97, BFH/NV 1998, 498; BFH v. 8.10.2008, I R 63/07, BStBl. II 2009, 121.

standigung darf nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen.²⁶⁴

Mithin erscheint die tatsächliche Verständigung für Verrechnungspreissachverhalte, die in der Vergangenheit realisiert worden sind, möglich,²⁶⁵ sie zielt jedoch nicht auf die Zukunft ab und ist entsprechend als „Rechtsgrundlage“ für ein auf die Zukunft gerichtetes APA ungeeignet. Einzig mögliche Ausgestaltung für die Zukunft ist die Verbindung von tatsächlicher Verständigung mit einer verbindlichen Zusage.

dd. Zwischenergebnis

Mithin ist im allgemeinen nationalen Steuerrecht keine Norm – abgesehen von der begrenzten Anwendung des § 89 Abs. 2 und des § 204 AO für unilaterale Verrechnungspreiszusagen – ersichtlich, auf die der Steuerpflichtige einen APA-Antrag stützen könnte.²⁶⁶ Allerdings zeigt § 178a Abs. 1 Satz 1 AO auf, dass für ein Vorabverständigungsverfahren ein Antrag notwendig und ein solcher grundsätzlich gebührenpflichtig ist. Mithin kann auf Basis einer gesetzlichen Grundlage und nicht lediglich eines BMF-Schreibens²⁶⁷ der Rückschluss gezogen werden, dass APAs in Deutschland möglich sind. Zugleich wird als Rechtsgrundlage für den Antrag auf Verträge i.S.d. § 2 AO und mithin auf DBA verwiesen.

b. Doppelbesteuerungsabkommen als Rechtsgrundlage

Der Literatur ist zu entnehmen, dass die Grundlage dem jeweiligen DBA zu entnehmen ist, sofern eine Klausel über das Verständigungs- und Konsultationsverfahren entsprechend Art. 25 OECD-MA enthalten ist, oder der EU-Schiedsverfahrenskonvention.²⁶⁸ Mithin werden sowohl Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA als auch Art. 25 Abs. 3 OECD-MA als Rechtsgrundlagen

²⁶⁴ BFH v. 28.6.2001, IV R 40/00, BStBl. II 2001, 714 (716); *Seer*, BB 2015, 214 (214).

²⁶⁵ *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 2.

²⁶⁶ *Lehner*, FS Reiss, 674; *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (500).

²⁶⁷ BMF v. 5.10.2006.

²⁶⁸ *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 906.

bemüht.²⁶⁹ Das BMF führt in seinem Merkblatt zu APAs diese Verfahren an und sieht die Rechtsgrundlage für APA in den jeweiligen DBA,²⁷⁰ was auch mit dem Verständnis eines APAs seitens der Steuerverwaltung einhergeht. Indes enthalten die von Deutschland abgeschlossenen DBA keine expliziten Regelungen zu APAs.²⁷¹

Verständigungsverfahren im Sinne des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA können nur dann beantragt werden, wenn Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem Abkommen nicht entspricht. In einigen Abkommen ist auch noch die Formulierung „Vorliegen“ oder „Drohen“ einer Doppelbesteuerung enthalten. Mithin kann der Antrag grundsätzlich bereits dann gestellt werden, bevor die Besteuerung erfolgt oder durch Bescheid wirksam wird.²⁷²

So droht eine abkommenswidrige Besteuerung, wenn im Rahmen einer Außenprüfung mit einer Korrektur der vereinbarten Verrechnungspreise zu rechnen ist und der andere Vertragsstaat eine korrespondierende Gegenberichtigung ohne ein Verständigungsverfahren nicht vornehmen wird.²⁷³ Ein Drohen sollte grundsätzlich dann anzunehmen sein, wenn bestimmte Maßnahmen angekündigt sind oder eine Äußerung zur steuerlichen Beurteilung eines Sachverhaltes erfolgte.²⁷⁴

Ein APA ist auf die Zukunft gerichtet,²⁷⁵ sodass nur diejenigen DBA als Rechtsgrundlage in Betracht kommen dürften, in denen die Formulierung des Art. 25 Abs. 1 darauf abzielt, dass eine abkommenswidrige Besteuerung

²⁶⁹ *Flüchter*, IStR 2012, 694 (696); *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 324; *van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (863); *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 325; *Gehm*, Stbg 2005, 149 (152); *Kramer*, IStR 2007, 174 (175); *Portner/Herzig*, APA, 25–34; *Herzig/Herzig*, APA, 87 f.; *Vögele/Vögele*, IStR 2002, 641 (643); *Kaminski*, AStG/DBA, Art. 9, Rn. 9.1; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 165 f.; KOM (2007) 71 final, Anhang: Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU, Rn. 1.

²⁷⁰ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

²⁷¹ *Lehner*, FS Reiss, 674.

²⁷² *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 29. Mitunter muss der Steuerpflichtige das Vorliegen der Doppelbesteuerung und Verfahrensvoraussetzung nachweisen. *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 57.

²⁷³ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 29.

²⁷⁴ *Menck*, Steuerrecht, Kap. G, Rn. 12.40.

²⁷⁵ *Wagner*, StBp 1995, 265 (268); *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (500).

droht bzw. eine Maßnahme zu einer solchen Besteuerung führen wird. Dazu müsste der Terminus „führen werden“ großzügig ausgelegt werden. Ebenso müsste die zuständige Behörde bei ihrer Ermessensausübung von einem weiten Begriffsverständnis des Ausdrucks „begründet“ in Absatz 2 ausgehen.²⁷⁶ Dies harmoniere aber „mit der weiten Auslegung der Normen über den Zugang zum Verständigungsverfahren im engeren Sinne.“²⁷⁷

Diese Ansicht könnte allerdings zu dem Bekenntnis führen, dass bei Verrechnungspreissachverhalten mit einer Korrektur der vereinbarten Verrechnungspreise zu rechnen ist, obwohl noch nicht einmal eine bestimmte Maßnahme angekündigt oder eine Äußerung zur steuerlichen Beurteilung eines Sachverhaltes getätigt wurde, und eine korrespondierende Gegenberichtigung wohl nicht vorgenommen wird bzw. werden kann. Hierfür können verschiedene Ursachen maßgebend sein: Zum einen können die Sachverhalte so komplex sein, dass sie von den Finanzbehörden unterschiedlich gewürdigt werden und hierdurch eine abkommenswidrige Besteuerung droht. Zum anderen ist der auslegungsbedürftige und zum Teil unterschiedlich angewandte Fremdvergleichsgrundsatz, trotz des Versuchs, mittels der OECD-LL ein einheitliches Verständnis herzustellen, ein bedingt tauglicher Maßstab, um eine sachgerechte Einkunftsabgrenzung vorzunehmen und, damit einhergehend, Doppelbesteuerungen nicht nur im Vorhinein zu vermeiden. Mithin kann sich in der Begrenzung von APA auf Verrechnungspreissachverhalte gerade die ungenügende Planungssicherheit aufseiten der Steuerpflichtigen für diese Geschäftsvorfälle zeigen.

Zugleich gilt es zu bedenken, dass bei der vorgenannten Ansicht das Vorabverständigungsverfahren dann allerdings auch in allen anderen DBA-Sachverhalten bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß Absatz 1 durchzuführen sein könnte und eine Begrenzung allein auf Verrechnungspreissachverhalte einer guten Argumentation bedarf, insbesondere, wenn – hier allerdings

²⁷⁶ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 327.

²⁷⁷ *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 327. So bestehe bei Vorliegen der in Abs. 1 genannten Voraussetzungen ein Anspruch auf Zugang zum Verfahren nach Abs. 2. *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 112. Allerdings wird auch die Ansicht vertreten, dass lediglich ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine fehlerfreie Ermessensausübung der Behörde bei der Entscheidung über die Einleitung eines Verständigungsverfahrens besteht. *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 90. Siehe ferner BFH v. 26.5.1982, I R 16/78, BStBl. II 1982, 583. Für Ausschlussgründe der Einleitung eines Verständigungsverfahrens siehe *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 33a–d; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 91–107.

nicht zutreffend – davon ausgegangen werden sollte, dass ein Anspruch auf Zugang zum Verfahren gemäß Absatz 2 besteht, wenn die Voraussetzungen gemäß Absatz 1 vorliegen.²⁷⁸ Zugleich dürften diese Verfahren, die nicht Verrechnungspreissachverhalte betreffen, dann gebührenfrei sein, da sie nicht von § 178a AO erfasst werden.

Jedoch werden gemäß Verwaltungsauffassung nicht unbedingt alle Verrechnungspreissachverhalte erfasst, da der Antragsteller ein berechtigtes Interesse an der Durchführung und dem Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens darzulegen hat.²⁷⁹ Ein Indiz für das berechtigte Interesse kann die Inkaufnahme der Entrichtung einer Gebühr gemäß § 178a AO darstellen. Eine etwaige Ermessensreduzierung auf null soll damit nicht verbunden sein. Zudem sollten aus ökonomischer Sicht grundsätzlich nur die Sachverhalte Gegenstand eines Vorabverständigungsverfahrens werden, die eine höhere finanzielle Auswirkung ohne den Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung erwarten lassen als die Kosten, die mit dem APA-Verfahren entstehen.²⁸⁰

Zugleich könne – so wird in der Literatur angeführt – Gegenstand eines Verständigungsverfahrens nur die Frage sein, ob der in Art. 9 OECD-MA festgelegte Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab gewahrt wird; nicht hingegen die Frage, mit welcher Methode die Gewinne den Unternehmen zuzuordnen sind.²⁸¹ Jedoch füllen gerade die Verrechnungspreismethoden den Fremdvergleichsgrundsatz aus, da diese (nicht nur) zur Überprüfung der Angemessenheit verwendet werden.

Hingegen dient das sog. Konsultationsverfahren gemäß Artikel 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln in gegenseitigem Einvernehmen, die bei der Auslegung oder Anwendung der Abkommen entstehen. Im OECD-MK wird angeführt, dass Konsultationsverfahren Schwierigkeiten allgemeiner Art, die sich zwar aus dem Einzelfall ergeben können, aber eine ganze Gruppe von Steuerpflichtigen betref-

²⁷⁸ Im Hinblick auf den Zugang zum „normalen“ Verständigungsverfahren im eigentlichen Sinn siehe *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 112, 124 ff. A.A. wohl *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 90.

²⁷⁹ BMF v. 5.10.2006, Tz. 2.3.

²⁸⁰ Zum Beispiel Gebühren gemäß § 178a AO, Gebühren für eine externe Beratung sowie der eigene Personalaufwand.

²⁸¹ *Portner/Herzig*, APA, 29 f.

fen, zum Gegenstand haben.²⁸² Zugleich soll nach Ansicht der OECD der Anwendungsbereich von Art. 25 Abs. 3 Satz 1 auch Einzelfallverständigungen umfassen, weswegen sie in Abs. 3 die Rechtsgrundlage für Vorabverständigungen in Einzelfällen sieht.²⁸³

Dies erscheint dahingehend fraglich, da für ein APA zumindest aus Sicht des Gesetzgebers (§ 178a AO) und der Steuerverwaltung ein Antrag notwendig ist.²⁸⁴ Die zuständigen Behörden verhandeln nicht von sich aus ein solches. Wenn überhaupt, könnte darin die Grundlage gesehen werden, dass ein Verständigungsverfahren im engen Sinne beantragt wird und dieses in ein Konsultationsverfahren überführt wird. Die Vereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA sollte zudem gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG zu einer anderen Zuständigkeit führen – BMF statt BZSt.²⁸⁵ Allerdings hat das BMF mit Schreiben vom 20.6.2011²⁸⁶ die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren entsprechend Artikel 25 Absatz 1, 2 und Abs. 3 Satz 1 OECD-MA auf das BZSt übertragen. Dementsprechend kann diesem Schreiben auch entnommen werden, dass die Verwaltung der Ansicht ist, dass Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA als Grundlage für die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens anzusehen ist. Einen gewissen Charme könnte diese Sichtweise bieten, da die zuständigen Behörden nicht verpflichtet sind, ein Konsultationsverfahren zu führen.²⁸⁷ Es wird kein subjektives Recht auf Einleitung

²⁸² Art. 25, Nr. 50 OECD-MK; *Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 245.

²⁸³ OECD-LL, Tz. 4.139; *Wagner*, StBp 1995, 265 (269); *Portner/Herzig*, APA, 30 f.

²⁸⁴ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.3.

²⁸⁵ Das BMF gilt als zuständige Behörde im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. f) OECD-MA. Das BZSt ist nach § 5 Nr. 5 FVG unter anderem zuständig für die Durchführung von Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren nach den DBA (vgl. Art. 25 Abs. 1, 2 und 5 OECD-MA) sowie nach der Schiedskonvention und für die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren. „Explizit nicht delegiert wird die Zuständigkeit für die Vereinbarungen über die Auslegung und Anwendung eines DBA (vgl. Art. 25 III 1 OEC[D]-MA) mit Ausnahme der Vorabverständigungsverfahren und die Beratung darüber, wie Doppelbesteuerungen in Fällen vermieden werden können, die im konkret anzuwendenden Abkommen nicht behandelt sind (vgl. Art. 25 III 2 OECD-MA).“ *Krumm*, *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 5 FVG, Rn. 6. Siehe ferner *von Wedelstädt*, *Grüne Kommentar-Reihe*, § 5 FVG, Tz. 8.1.

²⁸⁶ BMF, IV B 5 – O 1000/09/10507-04, BStBl. I 2011, 674.

²⁸⁷ Zum Ermessen *Rodemer*, APA, 178; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 198 ff.

noch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung begründet,²⁸⁸ sodass schließlich bestimmte Themenbereiche, wie Sachverhalte, die steuerliche Präferenzregime betreffen, einem Vorabverständigungsverfahren nicht zugänglich gemacht werden (müssten).

Dennoch stellt dieses Konsultationsverfahren auf Verständigungen über Auslegungs- und Anwendungsfragen allgemeiner Art ab. Somit müsste eine ganze Gruppe oder Kategorie von Steuerpflichtigen betroffen sein oder betroffen sein können. Bei einem APA ist das gerade nicht ersichtlich. Ein solches betrifft immer den Einzelfall, entfaltet keine Präjudizwirkung und wird nicht einmal anonymisiert veröffentlicht, sodass sich andere Steuerpflichtige an den Inhalten orientieren könnten. Zwar wird der Einzelfall nicht ausgeschlossen, jedoch sollte ein „über das Individualinteresse an abkommensgemäßer Besteuerung und über das stets anzunehmende allgemeine Interesse an der Vermeidung abkommenswidriger Besteuerung hinausgehendes Interesse der Allgemeinheit bzw. der Verwaltung an einer bilateralen Verständigung vorliegen.“²⁸⁹ Ob allein eine „Verwaltungseffizienz“²⁹⁰ dies begründen kann, soll dahingestellt bleiben.

Wie auch nach Artikel 25 Absatz 1 OECD-MA könnte die Anwendung von Absatz 3 Satz 1 zu einem Eingeständnis führen, dass bei Verrechnungspreissachverhalten mit Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung zu rechnen ist. Allerdings ergibt sich aus dem Absatz 3 auch ein Ermessen der Verwaltung, ob Schwierigkeiten oder Zweifel bestehen, die gewichtig und relevant sind. Zugleich wird in der Literatur dem Abs. 3 Satz 1 OECD-MA keine selbständige Bedeutung neben Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA zugemessen.²⁹¹

Das Konsultationsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA kann in den Fällen relevant werden, in denen die Ansicht vertreten wird, dass ein fehlender Art. 9 Abs. 2 OECD-MA dazu führt, dass ein (Vorab-)Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA nicht geführt werden kann.²⁹² Das Konsultationsverfahren nach Abs. 3 Satz 2 hat nämlich nur im

²⁸⁸ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 199.

²⁸⁹ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 197.

²⁹⁰ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 197. BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341-38/06, BStBl. I 2006, 594, Rz. 1.1 Abs. 2.

²⁹¹ Mit umfassender Begründung *Bär*, Verständigungen, 210–218.

²⁹² Mit Begründung über einen fehlenden Art. 9 Abs. 2 OECD-MA *Bär*, Verständigungen, 218–221.

Abkommen nicht geregelte Fälle zum Gegenstand und erweitert den Anwendungsbereich des Abkommens diesbezüglich. Hier stellt sich dann aber auch die Frage des Antrags seitens des Steuerpflichtigen sowie die der Zuständigkeit von BMF statt BZSt.²⁹³ Eine Zuständigkeitsübertragung seitens des BMF an das BZSt erfolgte für diese Verfahren explizit nicht.²⁹⁴

Mithin können Vorabverständigungsvereinbarungen bei weiter Auslegung als besondere Ausprägung bzw. besondere Verfahrenskategorie von Verständigungsverfahren im engen Sinne verstanden werden.²⁹⁵ Wenn also die Rechtsgrundlage in den entsprechend nachgebildeten Artikeln des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA der jeweiligen DBA zu sehen ist,²⁹⁶ dann könnte eine explizite Klausel für die Anwendung von APAs im Abkommenstext zielführend sein, um die Rechtsgrundlage, auf die sich der Steuerpflichtige berufen kann, eindeutig zu regeln, und um eindeutig zu zeigen, mit welchen Staaten ein APA möglich ist.²⁹⁷ So hat beispielsweise Indien ein APA-Programm initiiert, bei dem der Zugang zu diesem Verfahren an das Vorliegen des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA in dem jeweiligen DBA zwischen Indien und dem anderen Staat anknüpft.²⁹⁸ Mitunter kann derzeit kein APA-Verfahren mit Indien geführt werden, obwohl nach einseitig nationaler Ansicht der Steuerverwaltung ein solches möglich wäre. Die Aufnahme einer Klausel

²⁹³ Wohl auch eher kritisch *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 224.

²⁹⁴ BMF v. 20.6.2011, IV B 5 – O 1000/09/10507-04, BStBl. I 2011, 674.

²⁹⁵ *Naumann*, IStR 2011, 683 (684); *Lehner*, FS Reiss, 668. Die ersten beiden angeführten Autoren führen auch das Konsultationsverfahren in diesem Zusammenhang an. Kritisch, Art. 25 OECD-MA als Rechtsgrundlage zu verwenden, vgl. *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (501). Portner hingegen sieht die Rechtsgrundlage in Art. 25 Abs. 3 OECD-MA, vgl. *Portner/Herzig*, APA, 31. Herzig ist der Auffassung, dass die Unterscheidung, welches Verfahren tatsächlich eingeleitet wird, von untergeordneter Bedeutung sei, da materiell keine Unterschiede bestünden. Vgl. *Herzig/Herzig*, APA, 87 f.

²⁹⁶ Dies greife jedoch nur, wenn in dem jeweiligen DBA ein dem Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechender Artikel aufgenommen sei. *Bär*, Verständigungen, 191–201.

²⁹⁷ *Schaumburg* hält spezielle Verfahrensvorschriften für APAs geboten. *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (501).

²⁹⁸ *Wehnert/Dräger*, ISR 2013, 106 (107). Zu Verständigungsverfahren mit Indien *Naumann/Groß*, IStR 2014, 792 (794).

könnte bei künftigen Abkommensverhandlungen berücksichtigt werden,²⁹⁹ die zugleich mit einem Ermessen seitens der Verwaltung versehen werden könnte, um eindeutig zu zeigen, dass nicht alle Sachverhalte einem Vorabverständigungsverfahren zugänglich gemacht werden. Zugleich dürfte das praktische Bedürfnis – zumindest aus Steuerberatersicht – hiernach begrenzt sein, da es in Fachkreisen bekannt sein sollte, mit welchen Staaten APAs funktionieren. Um diesbezügliche Erfahrungen der deutschen Steuerverwaltung kundzugeben, könnten sich regelmäßige bzw. jährliche Berichte über das deutsche APA-Programm anbieten, um die Erfahrungen mit anderen Staaten darzulegen.

c. Zwischenergebnis

Festzuhalten ist, dass unilaterale Verrechnungspreiszusagen bei einem Nicht-DBA-Sachverhalt unter gewissen Bedingungen auf § 89 Abs. 2 oder § 204 AO begründet werden könnten und ansonsten nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen. Unilaterale Zusagen führen jedoch begrenzt zu Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen, da bei grenzüberschreitenden Sachverhalten mindestens zwei Steuerverwaltungen beteiligt sind, die nicht unbedingt eine einheitliche Auffassung vertreten müssen. Somit wird eine korrespondierende unilaterale Zusage des anderen Staates benötigt. Deutschland gibt daher grundsätzlich keine unilateralen Verrechnungspreiszusagen,³⁰⁰ sodass vor allem bilaterale APAs von Bedeutung sind.³⁰¹

Ferner ist festzuhalten, dass bi- und multilaterale APAs nur im Falle des Vorliegens eines DBAs für den betreffenden Geschäftsvorfall in Betracht gezogen werden können. Dabei muss der Steuerpflichtige abkommensberechtigt sein, wie es auch im BMF-Schreiben vom 5.10.2006 vorgesehen ist,³⁰² und

²⁹⁹ Siehe aber Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika. So sind in der Tz. 2 lit. b) sowie Tz. 19 explizite Hinweise auf ein dem Schiedsverfahren vorhergehendes APA enthalten. BMF v. 16.1.2009, IV B 2-S 1301-USA/08/10001, BStBl. I 2009, 345.

³⁰⁰ Naumann, IStR 2011, 683 (684); BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

³⁰¹ Vollert/Eikel/Sureth, StuW 2013, 367 (370). Sie sollen seitens der OECD vornehmlich angestrebt werden, OECD-LL, Tz. 4.162.

³⁰² BMF v. 5.10.2006, Tz. 2.3. Was besonders bei nicht abkommensberechtigten Personengesellschaften kompliziert sein kann. Zu dieser Problematik *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 335.

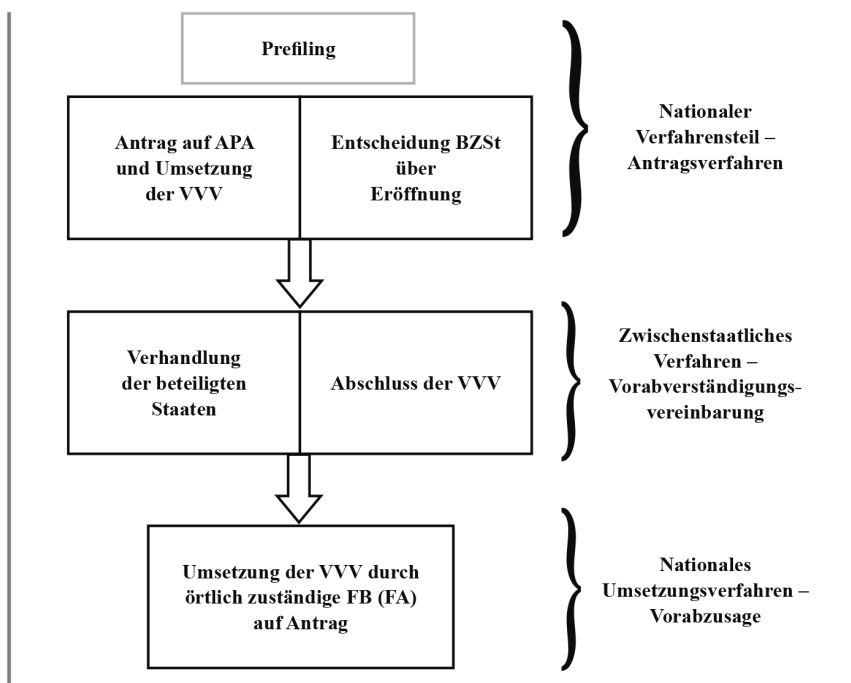
das APA kann sich von seiner Wirkung her auch nur auf die Steuern erstrecken, die sachlich vom DBA erfasst werden.

Zugleich könnte es im Hinblick auf Rechtssicherheit erstrebenswert sein, dem Steuerpflichtigen in dem jeweiligen DBA eine eindeutige Rechtsgrundlage für die Beantragung von APAs zu geben bzw. durch regelmäßige Berichte über das deutsche APA-Programm zu informieren und Erfahrungen mit anderen Staaten darzulegen.

3. Ablauf eines Advance-Pricing-Agreement-Verfahrens

Ein (bi- oder multilaterales) APA-Verfahren kann prinzipiell in die folgenden Verfahrensschritte aufgliedert werden: (i) Nationaler Verfahrensteil (Antragsverfahren), (ii) zwischenstaatliches Vorabverständigungsverfahren und (iii) abschließendes, nationales Umsetzungsverfahren.³⁰³

Abb. 2: Ablauf eines APA-Verfahrens



³⁰³ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

a. Nationaler Verfahrensteil (Antragsverfahren)

Beabsichtigt der Steuerpflichtige, ein APA zu begehren, so kann dieser unter den zuvor angeführten Voraussetzungen bei dem gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG zuständigen Bundeszentralamt für Steuern³⁰⁴ einen Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens stellen.³⁰⁵ Diesem förmlichen Antrag sind Unterlagen beizufügen, die geeignet sind, den relevanten Sachverhalt vorbehaltlos und in allen Einzelheiten darzustellen.³⁰⁶ Dem Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens sollte aber zunächst eine informelle Bitte um ein Vorgespräch vorangehen (Prefiling), in dem Form und Inhalt des APA-Antrages sowie dessen Erfolgsaussichten erörtert werden.³⁰⁷

Mit der Stellung des Antrags schlägt der Steuerpflichtige Gültigkeitsbedingungen vor und erläutert, weshalb diese für die Wirksamkeit der Verständigungsvereinbarung wichtig sind.³⁰⁸ Diese Gültigkeitsbedingungen sollen Vertragsbestandteil für die zwischen den Staaten abzuschließende Vorabverständigungsvereinbarung werden. Hierzu zählen beispielsweise gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen, gleichbleibende Marktverhältnisse, Geschäftsvolumina, Verkaufspreise, Import- und Exportbeschränkungen, Zinssätze, Marktanteile, gleichbleibende Funktions- und Risikoverteilung sowie Kapitalstruktur.³⁰⁹ Werden diese während der Laufzeit des APAs nicht erfüllt, fällt die Basis des APAs weg, und die Steuerverwaltung kann ab diesem Zeitpunkt das APA widerrufen.³¹⁰

³⁰⁴ In den jeweiligen DBA wird das BMF als zuständige Behörde angeführt. Dieses hat von seinem Weisungsrecht Gebrauch gemacht und die Aufgaben an das BZSt delegiert. *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 60; BMF v. 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Tz. 2.1.1.

³⁰⁵ *Kramer*, IStR 2007, 174 (175).

³⁰⁶ BMF v. 5.10.2006, Tz. 3.5, 3.6.

³⁰⁷ *Kramer*, IStR 2007, 174 (175); *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (372).

³⁰⁸ *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (371).

³⁰⁹ *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (371); *van der Ham/Voll*, Ubg 2013, 219 (222).

³¹⁰ Zur Problematik des Widerrufs: *van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (861 ff.). Sofern nur unwesentliche Abweichungen von den festgelegten Gültigkeitsbedingungen vorliegen, kann das APA in Absprache mit dem anderen Staat weiterhin fortbestehen, nachdem es an die geänderten Bedingungen angepasst wurde. BMF v. 5.10.2006, Tz. 3.7, 6.2, 6.5.2.

Die Einleitung des Verfahrens hängt weiterhin grundsätzlich von der Zahlung einer Einleitungsgebühr gemäß § 178a AO sowie der Erklärung eines Rechtsmittelverzichts gemäß § 354 Abs. 1a AO ab.³¹¹ Hierdurch erklärt der Steuerpflichtige vorab einen Einspruchsverzicht betreffend die die Vorabverständigungsvereinbarung umsetzenden Steuerbescheide.³¹²

Das BZSt entscheidet dann über die Eröffnung des Vorabverständigungsverfahrens.³¹³ Diese Ermessensentscheidung, die im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde getroffen wird,³¹⁴ hat die Interessen des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Vermeidung einer Doppelbesteuerung sowie der Steuerverwaltung hinsichtlich der Vermeidung einer komplexen Außenprüfung und eines sich hieran möglicherweise anschließenden Rechtsstreits angemessen zu berücksichtigen.³¹⁵

b. Zwischenstaatliches Verfahren – Vorabverständigungsvereinbarung

Die gemäß DBA zuständigen Behörden der beteiligten Staaten verhandeln auf Basis der Unterlagen des Steuerpflichtigen im zwischenstaatlichen Verkehr die Vorabverständigungsvereinbarung. Es handelt sich hierbei um ein Verfahren auf dem Gebiet des Völkerrechts, sodass der Steuerpflichtige nicht offiziell beteiligt wird.³¹⁶ Er ist kein Völkerrechtssubjekt und kann daher nicht Partei des zwischenstaatlichen Vorabverständigungsverfahrens sein.³¹⁷ Inhalte der Vorabverständigungsvereinbarung sind insbesondere:³¹⁸

- Die Methode, mit der die Verrechnungspreise für die dem APA zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle ermittelt werden;
- die Geschäftsvorfälle, für die die Vereinbarung gelten soll;

³¹¹ *Kramer*, IStR 2007, 174 (176); *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 377.

³¹² *Bär*, Verständigungen, 187.

³¹³ *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 908.

³¹⁴ BMF v. 5.10.2006, Tz. 4.3, 4.5. Vgl auch *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 349.

³¹⁵ *Loh/Peters*, RIW 2007, 116 (118).

³¹⁶ *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (372); *van Randenborgh/Seidenfus*, INF 1996, 481 (484).

³¹⁷ BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2, 4.2; *Kramer*, IStR 2007, 174 (176).

³¹⁸ *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (370) m.w.N. Musterformulierung für eine Vorabverständigungsvereinbarung, abrufbar unter: <http://www.bzst.de>.

- die Laufzeit – sie soll drei Jahre nicht unter- und fünf Jahre nicht überschreiten –³¹⁹ und der Tag des Inkrafttretens;
- die Gültigkeitsbedingungen (critical assumptions);
- die Umstände, die eine Überprüfung der Vorabverständigungsvereinbarung erforderlich machen oder zu dessen Aufhebung führen.

Das zwischenstaatliche Verfahren kann dann mit Abschluss der Vorabverständigungsvereinbarung als völkerrechtlicher Vertrag abgeschlossen werden.³²⁰

Zugleich besteht die Möglichkeit, dass das zwischenstaatliche Verfahren scheitern kann. Mithin besteht kein Zwang, eine Vorabverständigungsvereinbarung zu schließen.³²¹ Auch ein dem Art. 25 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeter Artikel im jeweiligen DBA führt nicht dazu, dass im Falle des Scheiterns eine Vorabverständigungsvereinbarung ein Schiedsverfahren angeschlossen wird, da Abs. 5 lit. a) auf eine eingetretene abkommenswidrige Besteuerung abstellt.³²²

c. Nationales Umsetzungsverfahren

Diese von den zuständigen Behörden getroffene Vorabverständigungsvereinbarung gilt nicht unmittelbar gegenüber dem Steuerpflichtigen und ist innerstaatlich unverbindlich.³²³ Sie ist aber völkerrechtlich bindend und nati-

³¹⁹ BMF v. 5.10.2006, Tz. 3.8; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 360; KOM (2007) 71 final v. 26.2.2007, Anh. E.

³²⁰ *Kramer*, IStR 2007, 174 (176); BMF v. 5.10.2006, Tz. 4.5.

³²¹ Hinsichtlich eines Vorschlages hierzu *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 77.

³²² Wohl entsprechende Schlussfolgerung, *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 77. Eine entsprechende Erweiterung eines APAs um ein Schiedsverfahren ist zumindest bisher in keinem DBA enthalten. Siehe aber Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika. Gemäß Tz. 2 lit. b) dieser Vereinbarung gelten auch nicht abgeschlossene Vorabverständigungsvereinbarungen als zulässige Fälle für das Schiedsverfahren. BMF v. 16.1.2009, IV B 2-S 1301-USA/08/10001, BStBl. I 2009, 345.

³²³ *Van Randenborgh/Seidenfus*, INF 1996, 481 (485); *Albert*, ifst-Schrift 457, 27, *Flüchter*, IStR 2012, 694 (695); *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 413; *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 154a; *von Wedelstädt*, Gosch/Beermann, § 175a, Rz. 2, 6.

onal umzusetzen.³²⁴ Für eine Verständigungsvereinbarung folgt aus Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA und den entsprechend nachgebildeten Artikeln im jeweiligen DBA,³²⁵ dass die (Vorab-)Verständigungsvereinbarung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen ist. Entsprechend ist die Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen im nationalen Recht in § 175a AO geregelt.³²⁶ Die Umsetzung einer Vorabverständigungsvereinbarung ist hierin jedoch nicht explizit angeführt.

Die inhaltsgleiche Umsetzung der Vorabverständigungsvereinbarung erfolgt sodann durch eine verbindliche Vorabzusage der zuständigen Landesfinanzbehörde (Finanzamt) gegenüber dem Steuerpflichtigen.³²⁷ Der hierfür erforderliche Antrag, da das APA-Verfahren verfahrensrechtlich zweigeteilt ist,³²⁸ sollte zweckentsprechend gleichzeitig mit Beantragung der Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens beim BZSt gestellt werden.³²⁹ Die erteilte verbindliche Vorabzusage stellt einen begünstigenden Verwaltungsakt dar, der mit einem Widerrufsvorbehalt zu versehen ist.³³⁰

Problematisch ist jedoch, auf Basis welcher Rechtsnorm die innerstaatliche Vorabzusage erteilt wird. Die Steuerverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland ist eine Eingriffsverwaltung. Das Verwaltungshandeln basiert grundsätzlich auf einem entsprechenden Verwaltungsakt.³³¹ Öffentlich-recht-

³²⁴ *Kramer*, IStR 2007, 174 (176); *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 154a; *von Wedelstädt*, Gosch/Beermann, § 175a, Rz. 10.

³²⁵ Anhang.

³²⁶ *Kramer*, IStR 2007, 174 (175); *Koenig*, AO, § 175a AO, Rn. 1, 3; *Flüchter*, IStR 2012, 694 (695); *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 905 f.; *Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 246; *Krabbe*, IStR 2002, 548 (551); *von Groll*, HHSp, § 175a, Rz. 5; *Heinrich/Schmitt*, DB 2006, 2428 (2431).

³²⁷ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 361; *Heinrich/Schmitt*, DB 2006, 2428 (2431); BMF v. 5.10.2006, Tz. 5.1.

³²⁸ BMF v. 5.10.2006, Tz. 5.1 i.V.m Tz. 2.3; *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 361; *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 404.

³²⁹ *Kramer*, IStR 2007, 174 (176).

³³⁰ BMF v. 5.10.2006, Tz. 5.1; *Bär*, Verständigungen, 187.

³³¹ *Kramer*, IStR 2007, 174 (175).

liche Verträge zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen über Vereinbarungen betreffend die Steuerpflicht sind unzulässig.³³²

So kann angenommen werden, es handele sich lediglich um die Umsetzung der verbindlichen völkerrechtlichen Verständigungsvereinbarung, für die keine selbständige nationale Grundlage existiere.³³³ Diese sei in den Abkommen selbst enthalten, weil APA ihre Rechtsgrundlage im jeweiligen DBA haben.³³⁴ Jedoch ist das Verfahren zweigeteilt: Einerseits in das Vorabverständigungsverfahren, welches auf einer völkervertraglichen Grundlage beruht, andererseits in das innerstaatliche Verfahren der Erteilung der entsprechenden Vorabzusage. Angeführt wird, dass das BZSt mit dem Abschluss der Vorabverständigungsvereinbarung eine Selbstbindung der deutschen Finanzbehörden begründe, sodass die Entscheidung der örtlichen Finanzbehörde über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Vorabzusage gebundenes Verwaltungshandeln darstelle.³³⁵

Andererseits ist umstritten, ob als Rechtsgrundlage entweder die verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) oder die verbindliche Zusage (§ 204 AO), die eine vergleichbare Wirkung entfalten,³³⁶ in Betracht kommt.³³⁷ Seitens der Steuerverwaltung wird jedoch insoweit eine Negativabgrenzung vorgenommen, als verbindliche Zusagen und verbindliche Auskünfte von Vorabzusagen zu unterscheiden seien,³³⁸ ohne die Rechtsgrundlage für die Vorabzusage eindeutig anzugeben.

Wie zuvor zur verbindlichen Auskunft als Rechtsgrundlage für die Beantragung eines APAs ausgeführt, erscheint § 89 Abs. 2 AO ebenso als eine ungeeignete Rechtsgrundlage für die innerstaatliche Umsetzung der Vor-

³³² *Kramer*, IStR 2007, 174 (175); *Naumann*, IStR 2011, 683 (683 f.); *van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (863 f.); *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (500); *Gehm*, Stbg 2005, 149 (150); *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 413.

³³³ *Kramer*, IStR 2007, 174 (175); *van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (864); *van Randenborgh/Seidenfus*, INF 1996, 481 (485) m.w.N.

³³⁴ *Zimmermann*, Funktionsverlagerung, 133.

³³⁵ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 362.

³³⁶ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 362.

³³⁷ *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 413. So schon *Herzig/Herzig*, APA, 84–86.

³³⁸ *Van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (864).

abverständigungsvereinbarung.³³⁹ Da die Rechtsgrundlage von APAs in dem jeweiligen DBA zu sehen ist und dementsprechend ein solches APA nur begehrt werden kann, wenn für betreffenden Sachverhalt ein DBA zur Anwendung kommt, scheidet unter Verweis auf die zuvor angeführten Gründe ebenso die verbindliche Zusage gemäß § 204 AO als Rechtsgrundlage aus.³⁴⁰

Darüber hinaus kann in Erwägung zu ziehen sein, § 175a AO als Rechtsgrundlage für die innerstaatliche Umsetzung der Vorabzusage entsprechend der Umsetzung regulärer Verständigungsvereinbarungen heranzuziehen.³⁴¹ Die Korrekturvorschrift des § 175a AO gilt als Rechtsgrundlage für die verfahrensrechtliche Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung im eigentlichen Sinne.³⁴² Jedoch ist weder in der Vorschrift noch dem AEO zu § 175a ein Hinweis auf eine Anwendungsmöglichkeit im Hinblick auf eine Vorabverständigungsvereinbarung enthalten. Wenn allerdings die dem Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA nachgebildeten Artikel im jeweiligen DBA bei weiter Auslegung als Rechtsgrundlage für ein APA angesehen werden, so kann es konsequent erscheinen, § 175a AO bei einer weiten Auslegung als Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer Vorabverständigungsvereinbarung anzusehen.

Zugleich ist fraglich, ob eine Korrekturvorschrift im Vorhinein, also vor Verwirklichung des die Besteuerung auslösenden Sachverhalts, als Rechtsgrundlage für eine verfahrensrechtliche Umsetzung überhaupt in Betracht kommen kann.³⁴³ Die Vorschrift gilt allerdings „für alle steuerlichen Folgen, die sich aus einem Verständigungsverfahren [...] ergeben, soweit die Umsetzung der Ergebnisse für die beteiligten Staaten aufgrund eines Vertrages i.S.d. § 2 völkerrechtlich verbindlich ist.“³⁴⁴ Zugleich führt § 175a AO

³³⁹ Wohl gl.A. *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (501). Wohl a.A. *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 413; *Kluge/Bärsch*, IWB 2015, 685 (694).

³⁴⁰ Wohl gl.A. *Schaumburg*, Der Konzern 2006, 495 (501); *Gehm*, Stbg 2005, 149 (152); *van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (864). Wohl a.A. *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 413.

³⁴¹ *Kramer*, IStR 2007, 174 (175).

³⁴² Von *Groll*, HHSp, § 175a, Rz. 1; *Frotscher*, Schwarz/Pahlke, § 175a, Rz. 9, 10; *Schmidt*, SteuerStud 2010, 60 (63).

³⁴³ Kritisch *Rodemer*, APA, 184 f.

³⁴⁴ *Koenig*, AO, § 175a, Rn. 3; BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

an, dass ein „Steuerbescheid [...] zu erlassen“ ist. Mithin wird ermöglicht, dass die zuständige Finanzbehörde eine Verständigungsvereinbarung durch erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids entsprechend der völkerrechtlich verbindlich getroffenen Verständigung umsetzt.³⁴⁵

Allerdings setzt die Korrekturvorschrift des § 175a AO ebenso die allgemeinen Korrekturvoraussetzungen voraus, sodass der Eintritt der materiellen Bestandskraft ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist.³⁴⁶ Mithin sei im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut der Erlass des Steuerbescheides überflüssig: Solange ein solcher nicht unanfechtbar ist, bedarf es auch keiner gesetzlichen Anordnung, das Recht korrekt anzuwenden.³⁴⁷ Ebenso verweist die Gesetzesbegründung auf Sachverhalte, in denen die Steuerfestsetzung bestandskräftig oder der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis verjährt ist, und zielt explizit auf Verständigungsvereinbarungen sowie Schiedssprüche ab.³⁴⁸

Es erscheint demnach die Auffassung vorzugswürdig, dass die Vorabverständigungsvereinbarung eine Selbstbindung der deutschen Finanzbehörden begründet, sodass die Entscheidung der örtlichen Finanzbehörde über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Vorabzusage gebundenes Verwaltungshandeln darstellt,³⁴⁹ das die Verwaltung vollumfänglich an die getroffenen Aussagen bindet.³⁵⁰ Dem entspricht auch, dass nicht transformierte Vereinbarungen der beteiligten Steuerverwaltungen Verwaltungsabkommen und ihrer Rechtsnatur nach Verwaltungsvorschriften darstellen.³⁵¹ Allerdings bedarf es dann keines Antrages des Steuerpflichtigen auf Umsetzung der Vereinbarung.

³⁴⁵ *Koenig*, AO, § 175a, Rn. 5; *Loose*, AO/FGO, § 175a, Rz. 4.

³⁴⁶ *Von Groll*, HHSp, § 175a, Rz. 40, 50; *ders.* Vor §§ 172–177, Rz. 65; *Schmidt*, SteuerStud 2010, 60 (63).

³⁴⁷ *Von Groll*, HHSp, § 175a, Rz. 51. Wohl auch *von Wedelstädt*, Gosch/Beermann, § 175a, Rz. 19.

³⁴⁸ BT-Drucks. 12/5630, 99 f.

³⁴⁹ *Flüchter/Liebchen*, DBA, Art. 25, Rz. 362.

³⁵⁰ *Kramer*, IStR 2007, 174 (175); BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.2.

³⁵¹ *Hummel*, IStR 2011, 397 (398).

4. Bedeutung von Advance Pricing Agreements im Hinblick auf Rechtssicherheit

In der Literatur wird angeführt, dass APAs sowohl Vor- als auch Nachteile beinhalten,³⁵² die die Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Entscheidungsfindung, ob sie ein APA beantragen, abzuwägen haben. So dürfte insbesondere von Interesse sein, dass im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der dem APA zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle für den Steuerpflichtigen Planungssicherheit erreicht werden und damit das Risiko einer Doppelbesteuerung reduziert werden kann.³⁵³ Hierdurch könnten Prozesse oder sonstige Rechtsmittel in diesem Bereich sowie das Risiko von Strafzuschlägen auf mögliche Anpassungen der Verrechnungspreise vermieden werden. Sie werden daher sogar als „insurance against future shocks in tax treatment“³⁵⁴ bzw. als „Königsweg“³⁵⁵ erachtet.³⁵⁶

An die Vorabverständigungsvereinbarung sind die Finanzbehörden gebunden, insbesondere sind sie nicht berechtigt, bei Prüfungen und Veranlagungen von Ergebnissen abzuweichen, die auf der zutreffenden Anwendung der Vereinbarung beruhen, solange der Sachverhalt und die Gültigkeitsbedingungen seitens des Steuerpflichtigen eingehalten werden.³⁵⁷ Hierzu hat der Steuerpflichtige während der Laufzeit der Vorabverständigungsvereinbarung einen Jahresbericht (compliance report) sowohl beim BZSt als auch beim zuständigen Finanzamt vorzulegen und hierin die Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen darzulegen.³⁵⁸ Zugleich sind die Finanzbehörden berechtigt zu prüfen, ob der Sachverhalt tatsächlich erfüllt wurde und die Gül-

³⁵² COM, S. 15, 384; KOM(2007) 71 final, 7; *Bär*, Verständigungen, 24; *Herzig/Herzig*, APA, 90–94; *Runge*, in FS Ritter, 484 f.; *Wagner*, StBp 1995, 265 (266); *Kerschner/Stiastny*, Intertax 2013, 588 (589 ff.); *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 179–184; *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 909; *Engler/Elbert*, Verrechnungspreise, Kap. F, Rn. 422 f.; *Kluge/Bärsch*, IWB 2015, 685 (695 f.). Umfassend mit ökonomischen Analysen und weiteren Literaturnachweisen *Becker/Davies/Jakobs*; Kortebusch.

³⁵³ Im Hinblick auf Rechtssicherheit u.a. *Herzig/Herzig*, APA, 90 f.

³⁵⁴ *Becker/Davies/Jakobs*, CESifo, 2 m.V.a. *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367–379.

³⁵⁵ *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 91.

³⁵⁶ Siehe auch als nützliche Maßnahme zur Vermeidung von „Steuerkonflikten“ *Connors/Delputte*, International Arbitration, 80 f.

³⁵⁷ BMF v. 5.10.2006, Tz. 6.3.

³⁵⁸ BMF v. 5.10.2006, Tz. 6.1.

tigkeitsbedingungen eingehalten wurden.³⁵⁹ Zwar ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, den der Vereinbarung zugrunde liegenden Sachverhalt zu verwirklichen,³⁶⁰ allerdings entfällt dann die Bindungswirkung seitens der Steuerverwaltung.³⁶¹ Die Bindungswirkung eines APA gilt nur so lange, wie der vereinbarte Sachverhalt verwirklicht und die vereinbarten Gültigkeitsbedingungen eingehalten werden.³⁶² Hierzu zählen u.a. gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen, gleichbleibende Marktverhältnisse, Geschäftsvolumina, Verkaufspreise, Import- und Exportbeschränkungen, Zinssätze, Marktanteile, gleichbleibende Funktions- und Risikoverteilung sowie Kapitalstruktur.

Da sich APAs auf einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren beziehen sollen, ist umgehend ersichtlich, dass sich einige Gültigkeitsbedingungen über einen solchen Zeitraum bedingt eignen, vereinbart zu werden. Sie können die Unternehmen in ihrer unternehmerischen Freiheit begrenzen. Zwar mögen die Unternehmen dann Planungssicherheit in Bezug auf die dem APA zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle erhalten, zugleich verzichten sie auf ihre Flexibilität, auf gewisse Marktbedingungen reagieren zu können. Zudem werden schwer prognostizierbare Größen vereinbart, die es zwar vom Steuerpflichtigen detailliert zu kalkulieren gilt, aber kaum zu beeinflussen sind. Auch weil sich APAs insbesondere für komplexere Sachverhalte eignen, erscheint es unter dem Gesichtspunkt der Planungssicherheit als bedenklich, starre Gültigkeitsbedingungen zu vereinbaren. Mithin dürften sich APAs primär beim Vorliegen von stabilen Verhältnissen eignen³⁶³ bzw. erscheint es aus Sicht der Unternehmen zielführend anzustreben, dass die Gültigkeitsbedingungen auf ein angemessenes (und in gewissen Bandbreiten flexibles) Maß reduziert werden.

Werden sowohl der Sachverhalt als auch die Gültigkeitsbedingungen eingehalten, muss dies nicht dazu führen, dass die auf Basis der vereinbarten

³⁵⁹ BMF v. 5.10.2006, Tz. 6.3.

³⁶⁰ BMF v. 5.10.2006, Tzn. 6.3, 6.4.

³⁶¹ BMF v. 5.10.2006, Tzn. 6.5.1, 6.5.2.

³⁶² BMF v. 5.10.2006, Tz. 1.3; COM, 384; *van der Ham/Voll/Wingen*, IStR 2013, 861 (864).

³⁶³ *Herzig/Herzig*, APA, 92; *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 400; *Keerl*, Verrechnungspreise, 185; *Vollert/Eikel/Sureth*, StuW 2013, 367 (374 f.); *Kaminski*, ASStG/DBA, Art. 9, Rn. 43.2; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 178.

Verrechnungspreismethode ermittelten Verrechnungspreise stets zu akzeptieren sind.³⁶⁴ In einem APA wird die Verrechnungspreismethode festgelegt und nicht unbedingt der Verrechnungspreis. Wird lediglich die Anwendung einer bestimmten Methode, wie bspw. der Kostenaufschlagsmethode vereinbart, so ist die Methode als solche nicht mehr infrage zu stellen.³⁶⁵ Dennoch könnte theoretisch – trotz Anwendung der vereinbarten Methode – von dem vom Steuerpflichtigen angesetzten Verrechnungspreis seitens der Steuerverwaltung abgewichen werden, sofern diese den angesetzten Verrechnungspreis nicht als fremdüblich erachtet. In Anbetracht dessen sollten die Methode, eine Bandbreite von fremdüblichen Preisen bzw. Margen oder gar individuelle Preise vereinbart werden, um diesbezüglich Planungssicherheit zu erlangen.³⁶⁶ Allerdings ist hierzu anzuführen, dass beim Abschluss eines APAs auch auf Planwerte abgestellt wird, deren Eintritt bzw. Realisierung mit Unsicherheiten behaftet ist.³⁶⁷ Indessen ist zu beachten, dass die Vereinbarung von Bandbreiten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bietet, sich jedes Jahr aufs Neue für das für ihn steuerlich günstigste Ergebnis zu entscheiden.

In der Literatur³⁶⁸ wird zudem angeführt, dass sich Steuerverwaltungen auch gegenüber „innovativen“ Verrechnungspreisansätzen, wie beispielsweise Profit-Split-Systemen, aufgeschlossen zeigen, was zumindest der Planungssicherheit nicht abträglich erscheint. Jedoch darf kritisch hinterfragt werden, ob nicht in diesem Bereich (wie auch bei einem normalen Verständigungsverfahren) eine Art „secret body of law“³⁶⁹ geschaffen wird, wenn Vorabverständigungsvereinbarungen dann nicht der Öffentlichkeit (anonymisiert) zugänglich gemacht werden.³⁷⁰ Eine derartige Veröffentlichung (auf einer abstrakten Ebene – anonymisiert und insbesondere unter Berücksichtigung

³⁶⁴ Wohl a.A. *Vollert/Eikel/Sureth*, Stuw 2013, 367 (373).

³⁶⁵ *Schnorberger/Wingendorf*, DB 2004, 2234 (2235).

³⁶⁶ *Schnorberger/Wingendorf*, DB 2004, 2234 (2235).

³⁶⁷ *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 196; *Keerl*, Verrechnungspreise, 185.

³⁶⁸ *Schnorberger/Wingendorf*, DB 2004, 2234 (2234); *Keerl*, Verrechnungspreise, 182; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 184.

³⁶⁹ *Hickman*, *Northwestern Journal of International Law & Business* 1998, 174.

³⁷⁰ So wird im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 14 auch angeführt, dass zumindest eine allgemeine, nicht einen Einzelfall betreffende Konsultationsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA zu veröffentlichen sein sollte. Abschlussbericht Aktionspunkt 14, Tz. 44.

der Wahrung von Geschäftsgeheimnissen), beispielsweise auch von „normalen“ Verständigungsvereinbarungen im Sinne des Art. 25 Abs. 2 OECD-MA, könnte unter anderem den Steuerpflichtigen ein Mehr an Information geben, die sie in ihrem Entscheidungskalkül berücksichtigen könnten. Zugleich kann eine Veröffentlichung die zuständigen Behörden dahingehend disziplinieren, in vergleichbaren Sachverhalten konsistente Vereinbarungen abzuschließen, was in einem gewissen Maße zu einem Mehr an Rechtssicherheit beitragen würde.³⁷¹ Zumindest könnte in Erwägung gezogen werden, dass seitens der Steuerverwaltung in regelmäßigen Abständen, beispielsweise jährlich, ein APA-Report³⁷² veröffentlicht wird. Inhalte eines solchen Reports könnten sein:

- Allgemeine Informationen zum APA-Programm in Deutschland,
- allgemeine Informationen über Erfahrungen zu Verhandlungen mit den zuständigen Behörden anderer Länder,
- Aufbereitung von statistischen Daten bezüglich abgeschlossener und beantragter APAs sowie
- eine abstrakte Aufbereitung der Sachverhalte mit den entsprechenden Vereinbarungen, bspw. im Hinblick auf die Art der Geschäftsvorfälle und die vereinbarte Verrechnungspreismethode.

Ein solcher Report könnte darüber hinaus auf Verständigungsverfahren im Allgemeinen ausgedehnt werden. Durch einen solchen Report könnte daher ein weiterer Beitrag im Rahmen der Tax-Compliance-Strategie der Steuerverwaltung geleistet werden³⁷³ und mithin Potenzial geschaffen werden, das Verhalten von Steuerpflichtigen positiv zu beeinflussen. Auch könnte in einem solchen Report auf gewisse (negative) Wechselwirkungen, insb. mit dem Zollrecht, hingewiesen werden, da die Zollerhebung auf der Grundlage der fakturierten Verrechnungspreise erfolgt, deren Angemessenheit auch von der Zollverwaltung überprüft wird. Hierbei ist für die Zollbehörde entscheidend, ob die Verrechnungspreise nicht zu niedrig sind, da dies für eine sog. Preisbeeinflussung aufgrund der Verbundenheit von Verkäufer und Käufer

³⁷¹ Hierzu umfassend *Greil/Greil*, *StuW* 2015, 269–280. Siehe ferner *Grotherr*, *StuW* 2016, 76–90.

³⁷² Siehe hierzu beispielsweise Annual APA Statutory Reports des IRS, abrufbar unter: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/annual-apa-statutory-reports>.

³⁷³ Zur Tax-Compliance-Strategie der Steuerverwaltung siehe *Greil/Kiesow*, *DStZ* 2013, 389 (391 f.).

spricht und die Preise daher nicht als Grundlage der Zollerhebung verwendet werden können (Artikel 70 Abs. 3 Buchst. d Unionszollkodex). Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen in Form von Nachbelastungen führen zur Erhöhung angemeldeter Zollwerte und damit zu Nacherhebungen. Bei nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen in Form von Gutschriften besteht unter bestimmten Voraussetzungen dagegen die Möglichkeit, Zölle erstattet zu bekommen.³⁷⁴

Zugleich kann das Verfahren sehr komplex werden, insbesondere, wenn von dem betreffenden Sachverhalt mehrere Staaten betroffen sind und die Staaten in das (multilaterale) APA involviert werden sollen und nicht ein bilaterales APA zur Erzielung einer Signalwirkung verwendet wird. Zudem werden APAs als zeitintensiv erachtet,³⁷⁵ was eine Planungssicherheit zumindest nicht im Zeitpunkt der Sachverhaltsgestaltung fördert. So dauerten die Verhandlungen von bi- und multilateralen APAs in Deutschland durchschnittlich 35 Monate für im Jahr 2014 vereinbarte Verfahren innerhalb der EU und 30 Monate für Nicht-EU-Sachverhalte.³⁷⁶ Insbesondere werden große Unternehmen, für die vornehmlich ein APA in Betracht kommt, permanent geprüft, sodass sich der Vorteil der Planungssicherheit nur bedingt realisieren lässt.³⁷⁷

Die Dauer von (Vorab-)Verständigungsverfahren ist von verschiedenen Faktoren abhängig, wie bspw. der Mitwirkung und Informationsaufbereitung seitens des Steuerpflichtigen, personellen Kapazitäten in den zuständigen Behörden sowie Kommunikation zwischen den Behörden untereinander und zwischen den Behörden und den Steuerpflichtigen. Insbesondere ist es im Hinblick auf die Verfahrensdauern erforderlich, die zuständigen Behörden mit den hierfür notwendigen und gut ausgebildeten Personalressourcen auszustatten,³⁷⁸ um eine zeitnahe Bearbeitung zu gewährleisten, der Personalfuktuation entgegenzuwirken und insbesondere den qualitativen Anfor-

³⁷⁴ Siehe zur Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung *Vonderbank*, IStR 2016, 329.

³⁷⁵ Siehe im Hinblick auf Gründe, ein APA nicht zu beantragen, *Schilling/Greil*, DStR 2015, 2342 (2348).

³⁷⁶ Vgl. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

³⁷⁷ Zu den Nachteilen auch *Jacobs/Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 910.

³⁷⁸ Im Hinblick auf die Ausstattung mit Personalressourcen *Benz/Eilers*, IStR-Beih 2016, 1 (14).

derungen u.a. bezüglich der Kenntnisse im (inter-)nationalen Steuerrecht sowie spezifischer Sprachkenntnisse entsprechen zu können.

Um hier eine bessere Transparenz hinsichtlich der durchschnittlichen Verfahrensdauern von (Vorab-)Verständigungsverfahren zu gewährleisten, könnten diese länderbezogen auf den Internetseiten der OECD für jedes Land publiziert werden.³⁷⁹ Eine solche Vorgehensweise könnte einen Anreiz darstellen und/oder in einer gewissen Form einen (politischen) Druck erzeugen, der zumindest die zuständigen Behörden anhält, die Verfahren zügiger zu bearbeiten. Ebenso könnte in einem gewissen Maße dem Steuerpflichtigen eine bessere Einschätzung im Hinblick auf seine Situation erlaubt werden, da die bisher allgemein publizierten durchschnittlichen Verfahrensdauern von Verfahrensdauern mit bestimmten Ländern beeinflusst sein könnten. Zu berücksichtigen wären jedoch datenschutzrechtliche Aspekte, damit nicht auf einzelne Bedienstete in den Behörden geschlossen werden könnte.

Die Verfahrensdauern können dazu führen, dass Steuerpflichtige die dem APA zugrunde liegenden Sachverhalte schon vor Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens verwirklichen müssen. Allerdings besteht in Deutschland grundsätzlich die Möglichkeit, dass die Ergebnisse eines APAs auch auf Vorjahre und damit auf „realisierte Veranlagungszeiträume“ erstreckt werden (roll-back).³⁸⁰ Hierfür erfolgt eine inhaltliche Rückbeziehung bspw. aufgrund eines zusätzlich einzuleitenden Verständigungsverfahrens, da die Vorjahre formell nicht von dem APA erfasst werden, da dieses zukunftsgerichtet ist. Deutschland entspricht in diesem Punkte schon seit mehreren Jahren einer Mindestforderung des BEPS-Aktionspunktes 14³⁸¹.

Zugleich können APAs über den Geltungszeitraum hinaus – mit Zustimmung des anderen Staates – in einem grundsätzlich einfacheren und zeitlich schnelleren Verfahren verlängert werden. Hierfür ist ein fristgerechter Antrag notwendig und es muss glaubhaft gemacht werden, dass der in Zukunft zu verwirklichende Sachverhalt dem Sachverhalt entspricht, der dem ursprünglichen APA zugrunde gelegt wurde.³⁸² Hierdurch wird es möglich, für längere Zeiträume relativ unkompliziert Planungssicherheit zu erlangen.

³⁷⁹ Bisher werden die durchschnittlichen Verfahrensdauern des betreffenden Staates veröffentlicht.

³⁸⁰ BMF v. 5.10.2006, Tz. 7.3.

³⁸¹ Abschlussbericht Aktionspunkt 14, Element 2.7 des Mindeststandards, Box über Tz. 33.

³⁸² BMF v. 5.10.2006, Tz. 7.4.

Als Nachteil im Hinblick auf die Rechtssicherheit wird hingegen angesehen, dass die zwischenstaatlichen Verhandlungen über eine Vorabverständigungsvereinbarung scheitern können, da ein Schiedsverfahren im Anschluss hieran nicht vorgesehen ist.³⁸³ Mithin bestünde keine Garantie, dass die Verfahren erfolgreich abgeschlossen werden und der Steuerpflichtige Rechtssicherheit erlangt. Diese Sorge ist in der Praxis jedoch eher unberechtigt, da, soweit ersichtlich, solche Verfahren bisher in einem äußerst geringen Maße scheiterten.³⁸⁴

Als eindeutig vorteilhaft ist hingegen anzusehen, dass ein APA auf einer kooperativen Zusammenarbeit zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen basiert und diese kooperative Zusammenarbeit sich auf die Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung (auch bei anderen Sachverhalten) positiv auswirken kann.³⁸⁵

Jedoch könnte es überlegenswert erscheinen, dem Steuerpflichtigen, obwohl er nicht Partei des Verfahrens ist, während des Vorabverständigungsverfahrens (gilt ebenso für Verständigungsverfahren) in regelmäßigen Abständen über den Stand und Inhalt der Verhandlungen, sich anbahnende Einigungslinien und deren Veränderung zu unterrichten. Eine solche „Informationspflicht“ kann zumindest dazu führen, dass der Steuerpflichtige in jeder Phase der Verhandlungen ausreichend informiert ist, um entscheiden zu können, das Verfahren (nicht) weiter betreiben zu wollen und den Antrag ggf. zurückzuziehen, sowie um ggf. weitere Informationen geben zu können, die aus Sicht des Steuerpflichtigen nunmehr aufgrund des Verfahrensverlaufs notwendig erscheinen, bzw. bei (Sachverhalts-)Verständnisproblemen der zuständigen Behörden zeitnah aktiv werden zu können. Dieses Vorgehen könnte zumindest von den Steuerpflichtigen als fair empfunden werden, was eine positive Auswirkung auf ihr Verhalten haben kann.³⁸⁶

Zugleich erscheint das Ergebnis des Verfahrens, das mitunter auch von der Verhandlungsmacht der beteiligten Staaten abhängig ist,³⁸⁷ bedingt plan-

³⁸³ Gl.A. *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 77.

³⁸⁴ Vgl. <https://www.ifst.de/images/schriften/2016/APA-Statistik2012.pdf>, <https://www.ifst.de/images/schriften/2016/APA-Statistik2013.pdf> und <https://www.ifst.de/images/schriften/2016/APA-Statistik2014.pdf>. Den Statistiken ist zu entnehmen, dass ein Antrag im Jahr 2012 abgelehnt wurde.

³⁸⁵ *Walsh*, *The Economic and Social Review* 2012, 451 (455 f.).

³⁸⁶ *Walsh*, *The Economic and Social Review* 2012, 451 (455).

³⁸⁷ *Kaminski*, *Verrechnungspreisbestimmung*, 403.

bar. Diese subjektiv empfundene Planungsunsicherheit kombiniert mit der durchschnittlichen Dauer der Verfahren kann für die Steuerpflichtigen ein Hindernis darstellen, da diese Verfahren auch Kosten, internen Personal- und Sachaufwand sowie externe Beratungskosten, verursachen.³⁸⁸ Für rational handelnde Steuerpflichtige sollte nämlich der erwartete Nutzen eines APA-Verfahrens über den zu erwartenden Kosten liegen, die durch ein solches Verfahren entstehen.³⁸⁹

Vor diesem Hintergrund kann es nachvollziehbar erscheinen, dass die Anzahl der in jedem Jahr neu eingeleiteten Verfahren sehr überschaubar ist.

Tab. 6: Neue eingeleitete APA-Verfahren³⁹⁰

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
14	26	28	32	29	27 (15 EU; 12 Nicht-EU)	34 (19 EU; 15 Nicht-EU)

Daneben erscheint es vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit überlegenswert, den Steuerpflichtigen eine bestimmte und transparente Regelung im Hinblick auf die Rechtsgrundlage eines APAs sowie hinsichtlich der Umsetzung der Vorabverständigungsvereinbarung zu geben.

Schließlich ist jedoch kritisch festzuhalten, dass die Verhandlung von Preisen zwischen (Markt-)Akteuren bzw. Geschäftspartnern stattfinden sollte. Preisverhandlungen sowie Verhandlungen über Preisfindungsmethoden haben nicht zwischen den zuständigen Behörden zu erfolgen, da dies nicht mit marktwirtschaftlichen Grundsätzen vereinbar ist.³⁹¹

5. Zwischenergebnis

Ein APA kann als eine Vereinbarung zwischen den national zuständigen Behörden der Steuerverwaltungen verschiedener Staaten über die künf-

³⁸⁸ So auch *Kaminski*, Verrechnungspreisbestimmung, 400 ff.

³⁸⁹ Siehe beispielsweise in Bezug auf Tax Compliance-Verhalten von Steuerpflichtigen *Walsh*, *The Economic and Social Review* 2012, 451 (453) m.w.N.

³⁹⁰ Vgl. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm. Die Einleitung von APA-Verfahren bestätige den Wunsch nach Rechtssicherheit. *Ditz/Bärsch/Kluge*, *IStR* 2015, 819 (821).

³⁹¹ Gl.A. *Zitzelsberger/Herzig*, APA, 53; *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 178.

tige Anwendung von Verrechnungspreismethoden für bestimmte definierte grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen zu einer oder mehreren ihm nahestehenden Personen sowie deren steuerrechtliche Beurteilung bei Einhaltung festgelegter Bedingungen seitens des Steuerpflichtigen verstanden werden. Es soll dem Steuerpflichtigen Planungs- und Rechtssicherheit in Bezug auf Verrechnungspreissachverhalte im Vorhinein gewährleisten.

Die Rechtsgrundlage ist in den Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA entsprechenden Artikeln der jeweiligen DBA zu sehen. Die Umsetzung der Vorabverständigungsvereinbarung begründet sich auf der Selbstbindung der Verwaltung. Rein unilaterale Verrechnungspreiszusagen sind in Nicht-DBA-Sachverhalten auf Basis von § 89 Abs. 2 oder § 204 AO im begrenzten Umfang und in begründeten Ausnahmefällen in DBA-Sachverhalten möglich.

Damit der Steuerpflichtige Rechtssicherheit im hier verstandenen Sinne im Hinblick auf Verrechnungspreissachverhalte erlangen kann, sollten die Methode, eine Bandbreite von fremdüblichen Preisen bzw. Margen vereinbart und zugleich die Gültigkeitsbedingungen auf ein angemessenes Maß reduziert werden, da sich APAs ansonsten primär nur beim Vorliegen von stabilen Verhältnissen eignen. Zudem sollte eine mindestens bilaterale Zusage angestrebt werden bzw. eine korrespondierende unilaterale Verrechnungspreiszusage.

Zugleich gilt es festzuhalten, dass die zuvor angeführten administrativen Verfahren nicht die Ursache der Einkunftsabgrenzungskonflikte angehen, sondern versuchen, die aus den Konflikten resultierende wirtschaftliche Doppelbesteuerung in mindestens zwei Staaten zu vermeiden (Konfliktprävention).³⁹²

6. Ausblick

a. Zusammenspiel von Vorabverständigungsvereinbarungen mit gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen und Auswirkung auf die Rechtssicherheit

Dem Steuerpflichtigen steht nunmehr eine „neuere“ verfahrensrechtliche Möglichkeit als besondere Form gleichzeitiger (länderübergreifender) Außenprüfungen zur Verfügung: Gemeinsame steuerliche Außenprüfun-

³⁹² Andresen spricht von einem Kurieren am Symptom, *Andresen*, Konzernverrechnungspreise, 185.

gen³⁹³. So haben die deutschen Finanzbehörden die Möglichkeit, steuerliche Außenprüfungen insbesondere mit Steuerverwaltungen anderer Mitgliedstaaten der EU zeitgleich und gemeinsam durchzuführen.³⁹⁴ Die entsprechenden Rechtsgrundlagen hierfür stellen die §§ 10 bis 12 EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG³⁹⁵) dar. Mit diesem EUAHiG wurde eine generelle Zusammenarbeit, insbesondere bezüglich des spontanen und automatischen Informationsaustauschs, zwischen den EU-Mitgliedstaaten vereinbart. Initiiert werden diese Außenprüfungen jedoch von den jeweiligen zuständigen nationalen Finanzbehörden;³⁹⁶ zugleich ist in Deutschland die Zustimmung des Steuerpflichtigen erforderlich.³⁹⁷

Die teilnehmenden Steuerverwaltungen legen Schwerpunkte für gemeinsam durchzuführende Außenprüfungshandlungen fest, die von den Bediensteten der beteiligten Mitgliedstaaten dann gemeinsam und zeitgleich durchgeführt werden (siehe § 12 EUAHiG).³⁹⁸ Hierfür sind die Bediensteten der jeweiligen Finanzbehörde im jeweils anderen Mitgliedstaat während der relevanten Prüfungsabschnitte anwesend und dürfen im Beisein von inländischen Bediensteten bestimmte Ermittlungshandlungen durchführen (siehe §§ 10

³⁹³ So auch *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 4. Diese sind von koordinierten, zeitgleichen Außenprüfungen (sog. Simultanprüfung) zu unterscheiden, die eine Art des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs darstellt. *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (83). Zu ersten praktischen Erfahrungen siehe *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156; *Eisgruber*, DStR-Beih 2013, 89.

³⁹⁴ Im Hinblick auf die Möglichkeit nach Art. 26 OECD-MA u.a. *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (87).

³⁹⁵ Vom 26.6.2013, BStBl. I 2013, 802. Hierdurch wurden die Vorgaben aus der EU-Richtlinie 2011/16/EU fristgerecht in Deutschland übernommen.

³⁹⁶ Siehe auch *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (85 f.); *Peters/Kircher/Moll*, IStR 2016, 2 (4 f.); *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156 (157).

³⁹⁷ *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156 (158).

³⁹⁸ Zu § 12 EUAHiG vgl. *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (85).

und 11 EUAHiG).³⁹⁹ Die während einer solchen Außenprüfung gewonnenen Informationen werden ausgetauscht, soweit sie für die Besteuerung im jeweils anderen Mitgliedstaat voraussichtlich erheblich sind.

Es erfolgt daher nicht *eine* gemeinsame steuerliche Außenprüfung von mehreren Staaten, sodass es sich hierbei verfahrensrechtlich auch nicht um *eine* gemeinsame Außenprüfung handelt.⁴⁰⁰ Eine solche Möglichkeit ist bisher nicht im deutschen steuerlichen Verfahrensrecht vorgesehen. Demnach gilt auch für gemeinsame steuerliche Außenprüfungen, dass die jeweils beteiligten Steuerverwaltungen im jeweils eigenen Hoheitsgebiet eine eigenständige Außenprüfung nach dem jeweiligen nationalen Steuerverfahrensrecht durchführen.

Das wesentliche Ziel solcher gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen ist, dass schließlich eine einvernehmliche Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes unter Beteiligung ausländischer Bediensteter erfolgt.⁴⁰¹ Die aus dem festgestellten Sachverhalt resultierenden Rechtsfolgen sind dann von den beteiligten Steuerverwaltungen auf Basis ihres nationalen Steuerrechts (unter Beachtung des jeweiligen DBAs) zu ziehen.⁴⁰² Mithin müssen gemeinsame steuerliche Außenprüfungen nicht unbedingt die Doppelbesteuerung bzw. eine abkommenswidrige Besteuerung vermeiden, aber sie können dazu beitragen, dass der Sachverhalt zumindest gemein-

³⁹⁹ *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156 (157). So dürfen im Beisein inländischer Bediensteter durch ausländische Beamte bestimmte Ermittlungshandlungen durchgeführt werden, sofern der Steuerpflichtige seine Zustimmung erteilt (aktives Prüfungsrecht; § 10 Abs. 3 EUAHiG). § 11 des EUAHiG ermöglicht umgekehrt die Anwesenheit von inländischen Bediensteten in anderen Mitgliedstaaten. Artikel 26 OECD-MA sieht die Möglichkeit vor, dass Bedienstete des anderen Vertragsstaates während relevanter Abschnitte steuerlicher Außenprüfungen im Inland zugegen sind. Ein hierüber hinausgehendes Recht bzw. Befugnisse stehen dem ausländischen Bediensteten jedoch nicht zu; somit kein aktives Prüfungsrecht. Entsprechendes sieht Artikel 9 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vor.

⁴⁰⁰ So wohl auch *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (85 f.). Wohl a.A. mit Verweis auf den Joint Audit Report 2010 des OECD Forum on Tax Administration *Peters/Kircher/Moll*, IStR 2016, 2 (4).

⁴⁰¹ *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156 (158).

⁴⁰² Wohl auch *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (83).

sam und im besten Falle einvernehmlich ermittelt wird.⁴⁰³ Dies wiederum kann dazu führen, dass die Rechtsfolgen übereinstimmend gezogen werden, sodass eine abkommenswidrige Besteuerung erst gar nicht entsteht. Mithin haben gemeinsame steuerliche Außenprüfungen „ein großes Potenzial, Verrechnungspreisstreitigkeiten schon in der Betriebsprüfung zu beseitigen.“⁴⁰⁴ Zugleich kann sich diese Form der Außenprüfung und Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen auch positiv auf das Tax-Compliance-Verhalten des Steuerpflichtigen auswirken und eine Verbesserung der Beziehungen der Steuerverwaltungen untereinander hervorrufen.⁴⁰⁵ Dies schließlich kann die Ursache von Verständigungsverfahren reduzieren.⁴⁰⁶

Dessen ungeachtet verbleiben dem Steuerpflichtigen die bekannten und zuvor angeführten verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zur Vermeidung der abkommenswidrigen Besteuerung, sofern die Voraussetzungen hierfür im Einzelfall gegeben sein sollten.⁴⁰⁷ Dann dürfte aber zumindest die gemeinsame Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes dazu beitragen, dass die Verfahrenszeit von Verständigungsverfahren erheblich verkürzt werden kann.

Hieraus wird aber auch offensichtlich, dass es sich bei gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen nicht um ein antizipiertes Verständigungsverfahren handelt, das mit einem Einigungszwang verbunden werden könnte, da weder das Verfahren hierauf angelegt ist, noch die für Verständigungsverfahren zuständigen Behörden die Außenprüfung durchführen. Ein solcher Weg müsste erst noch „rechtlich fundiert und ausgebaut werden.“⁴⁰⁸ Wird daher eine rechtlich verbindliche Verständigung über die ertragsteuerliche Beurteilung eines einvernehmlich festgestellten Sachverhalts mit den anderen beteiligten Steuerverwaltungen seitens des Steuerpflichtigen angestrebt, so ist dies nur im Wege eines Verständigungsverfahrens im Sinne des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA bzw. nach EU-Schiedskonvention möglich.

⁴⁰³ Siehe zu praktischen Erfahrungen und der Aussage, dass bisher alle einvernehmlich abgeschlossen wurden, *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156 (156, 158). Vgl. ferner *Eisgruber*, DStR-Beih 2013, 89.

⁴⁰⁴ *Oestreicher et al.*, Verrechnungspreise, 4.

⁴⁰⁵ *Walsh*, *The Economic and Social Review* 2012, 451 (457).

⁴⁰⁶ *Spensberger/Steiner*, ISR 2015, 156 (157).

⁴⁰⁷ *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (85).

⁴⁰⁸ *Drüen*, DStR-Beih 2013, 82 (85).

Darüber hinaus kann eine einvernehmliche Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes die Basis für die Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens seitens des Steuerpflichtigen darstellen. Sie hilft zumindest dem Steuerpflichtigen dahingehend, dass zeitnah nach einer Außenprüfung ohne weiteren bürokratischen und zeitlichen Aufwand eine Vorabverständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden der beteiligten Staaten abgeschlossen und entsprechend gegenüber dem Steuerpflichtigen umgesetzt werden kann, sodass der Steuerpflichtige gegenüber der bisherigen Vorgehensweise entlastet werden kann. Hierdurch wird auch die Hürde gesenkt werden können, überhaupt einen Antrag auf Vorabverständigungsverfahren zu stellen. Zum einen sollten die Informationen dann schon vorliegen und müssten nicht von einem Unternehmen „preisgegeben“ werden, zum anderen sollten sich die Verfahrensdauern⁴⁰⁹ erheblich verkürzen. Dementsprechend könnte sich auch anbieten, in solchen Fällen von der Erhebung der Gebühr gemäß § 178a AO abzusehen bzw. zumindest eine reduzierte Gebühr für solche Sachverhalte im § 178a Abs. 2 AO zu integrieren (Außenprüfungsanschlussgebühr).

Die Kombination aus gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen mit einem daran anschließenden Vorabverständigungsverfahren kann einen erheblichen Beitrag dazu leisten, Planungssicherheiten seitens des Steuerpflichtigen zeitnah auch im Vorhinein zu erlangen, um auf diese Art und Weise Rechtssicherheit zu bekommen.

b. Auswirkung des BEPS Aktionspunktes 14 auf Vorabverständigungsverfahren

Im Abschlussbericht zu Aktion 14 (“Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective”)⁴¹⁰ wird ein Mindeststandard für Verständigungsverfahren definiert. Zu diesem Mindeststandard haben sich die G20/OECD-Staaten bekannt.⁴¹¹ Daneben sind auch Empfehlungen dahingehend enthalten, die dem Bereich der Konfliktprävention zuzuordnen sind. So wird insbesondere angeführt, dass Staaten bilaterale APA-Verfahren anbieten⁴¹² und bei APA-Verfahren ein roll-back in geeigneten Fällen als Mindeststandard ermögli-

⁴⁰⁹ Siehe im Hinblick auf Gründe, ein APA nicht zu beantragen, *Schilling/Greil*, DStR 2015, 2342 (2348).

⁴¹⁰ Abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

⁴¹¹ Abschlussbericht Aktionspunkt 14, Tz. 3.

⁴¹² Abschlussbericht Aktionspunkt 14, Tz. 48.

chen sollen.⁴¹³ Weitere konkrete Ausführungen zu APA sind dem Abschlussbericht jedoch nicht zu entnehmen. Mithin setzt Deutschland die hierin enthaltenen Aspekte diesbezüglich schon um.

Schließlich gilt es anzustreben, durch eine proaktive Zusammenarbeit der nationalen Steuerverwaltungen etwaig entstehende Meinungsunterschiede bereits vorab zu klären.⁴¹⁴

⁴¹³ Abschlussbericht Aktionspunkt 14, Element 2.7 des Mindeststandards, Box über Tz. 33.

⁴¹⁴ *Benz/Eilers*, IStR-Beih 2016, 1 (14).

Anhang⁴¹⁵

Art. 25 (1) OECD

Country	In accordance with Art. 25 (1) [in general]	Time limits (years) [☒ = no time limit]	Non-discrimination [☒ = not in accordance with Art. 25 (1)]	Relation to legal remedies [☒ = not in accordance with Art. 25 (1)]
Ägypten	✓	3		
Albanien	✓	3		
Algerien	✓	3		
Argentinien	✓	☒ (4 years)	☒	
Armenien	✓	☒ (4 years)	☒	☒
Aserbaidshjan	✓	3		
Australien	✓	☒ (4 years)	☒	
Bangladesch	✓	3		
Belarus	✓	3		
Belgien	✓	2 (with specific characteristics)	☒	
Bolivien	✓	☒ (4 years)	☒	
Bosnien und Herzegowina	✓	3	☒	
Bulgarien	✓	3		
China 1985	✓	3		
Dänemark	✓	3		
Ecuador	✓	☒ (4 years)	☒	
Elfenbeinküste	✓	☒ (4 years)	☒	
Estland	✓	3		
Finnland	✓	☒ (4 years)	☒	

⁴¹⁵ Diese Übersichten finden sich online auch im deutschen Nationalbericht von *Rasch/Greil* zur IFA-Jahrestagung 2016 in Madrid zum Thema „Dispute resolution procedures in international tax matters“. Sie basieren auf den deutschen DBA. Ähnliche Übersichten lassen sich bei *Lehner/Vogel*, DBA, Art. 25, Rn. 54, 126 und *Eigelshoven/Vogel*, DBA, Art. 9, Rn. 145 finden.

Frankreich	✓ (evidence needed)	☒ (4 years)	☒	☒
Georgien	✓	3		
Ghana	✓	3		
Griechenland	✓ (evidence needed)	☒ (4 years)	☒	☒
Großbritannien	✓	Alternative: 6 years		
Indien	✓	3		
Indonesien	✓	2		
Iran	✓	☒ (4 years)	☒	
Irland	✓	3		
Island	✓	☒ (4 years)	☒	
Israel	✓ (evidence needed)	☒ (4 years)	☒	☒
Italien	✓	2		
Jamaika	✓	☒ (4 years)	☒	
Japan	✓	☒ (4 years)	☒	
Kanada	✓	2		
Kasachstan	✓	3		
Kenia	✓	3	☒	
Kirgisistan	✓	3		
Korea	✓	3		
Kosovo	✓	3	☒	
Kroatien	✓	3		
Kuwait	✓	3	☒	
Lettland	✓	3		
Liberia	✓	☒ (4 years)	☒	
Liechtenstein	✓	3		
Litauen	✓	3		
Luxemburg	✓	3		
Malaysia	✓	3		
Malta	✓	3		
Marokko	✓	☒ (4 years)	☒	
Mauritius	✓	3		

Mazedonien	✓	3		
Mexiko	✓	3		
Moldau	✓	☒ (4 years)	☒	☒
Mongolei	✓	3		
Montenegro	✓	3	☒	
Namibia	✓	3		
Neuseeland	✓	☒ (4 years)	☒	
Niederlande 1959	☒ (evidence needed)	☒ (4 years)	☒	
Norwegen 1991	✓	3		
Österreich	✓	3		
Pakistan	✓	2		
Philippinen 1983	✓	☒ (4 years)	☒	
Polen	✓	3		
Portugal	✓	2		
Rumänien	✓	3		
Russische Föderation	✓	3	☒	
Sambia	✓	☒ (4 years)	☒	
Schweden	✓	☒ (4 years)		
Schweiz	✓	☒ (4 years)	☒	
Serbien	✓	3	☒	
Simbabwe	✓	3		
Singapur	✓	3		
Slowakei	✓	☒ (4 years)	☒	
Slowenien	✓	3		
Spanien	✓	3		
Sri Lanka	✓	☒ (4 years)	☒	
Südafrika 1973	✓	☒ (4 years)	☒	
Syrien	✓	3		
Tadschikistan	✓	3		
Thailand	✓	☒ (4 years)	☒	
Trinidad und Tobago	✓	☒ (4 years)	☒	
Tschechien	✓	☒ (4 years)	☒	

Türkei	✓	3		
Tunesien	✓	☒ (4 years)	☒	
Turkmenistan	✓	☒ (4 years)	☒	☒
Ukraine	✓	3		
Ungarn	✓	3		
Uruguay	✓	3		
USA	✓	4		
Usbekistan	✓	3		
Venezuela	✓	2		
Vereinigte Arabi- sche Emirate	✓	3	☒	
Vietnam	✓	3	☒	
Zypern	✓	3		
Forthcoming DTT, but not in force				
China 2014	✓	3		
Costa Rica 2014	✓	3		
Niederlande 2012	✓	3		
Norwegen 2013	✓	3		
Oman 2012	✓	3		
Philippinen 2013	✓	3		
Südafrika 2008	✓	3		

Art. 25 (2) and 25 (5) OECD and EU Arbitration Convention

Country	In accordance with Art. 25 (2) [in general] ☒ = without regulation about implementation in domestic law	Arbitration clause in accordance with Art. 25 (5) [in general]	EU Arbitration Convention
Ägypten	✓		☒
Albanien	✓		☒
Algerien	✓		☒
Argentinien	☒		☒
Armenien	☒		☒
Aserbaidschan	✓		☒
Australien	☒		☒
Bangladesch	✓		☒
Belarus	✓		☒
Belgien	☒		✓
Bolivien	☒		☒
Bosnien und Herzegowina	✓		☒
Bulgarien	✓		✓
China 1985	✓		☒
Dänemark	✓		✓
Ecuador	☒		☒
Elfenbeinküste	☒		☒
Estland	☒		✓
Finnland	☒		✓
Frankreich	☒	Art. 25a: voluntary on application after 2 years without finding an agreement in the MAP (“waiting period”)	✓
Georgien	✓		☒
Ghana	✓		☒
Griechenland	☒		✓

Großbritannien	✓	Art. 26 (5): mandatory on application after 2 years waiting period	✓
Indien	✓		☒
Indonesien	✓		☒
Iran	☒		☒
Irland	✓		✓
Island	☒		☒
Israel	☒		☒
Italien	☒		✓
Jamaika	☒		☒
Japan	☒		☒
Kanada	☒	Art. 25 (6), voluntary – on mutual agree- ment if the competent authorities agree	☒
Kasachstan	✓		☒
Kenia	☒		☒
Kirgisistan	✓		☒
Korea	✓		☒
Kosovo	✓		☒
Kroatien	✓		✓
Kuwait	✓		☒
Lettland	✓		✓
Liberia	☒		☒
Liechtenstein	✓	Art. 25 (5): man- datory, special conditions (for instance 3 years waiting period)	☒
Litauen	✓		✓

Luxemburg	✓	Art. 24 (5): mandatory on application after 2 years waiting period	✓
Malaysia	✓		☒
Malta	✓		✓
Marokko	☒		☒
Mauritius	✓		☒
Mazedonien	✓		☒
Mexiko	Time limit: 10 years		☒
Moldau	☒		☒
Mongolei	✓		☒
Montenegro	✓		☒
Namibia	✓		☒
Neuseeland	☒		☒
Niederlande 1959	☒		✓
Norwegen 1991	✓		☒
Österreich	✓	Art. 25 (5): mandatory on application after 3 years waiting period	✓
Pakistan	✓		☒
Philippinen 1983	☒		☒
Polen	✓		✓
Portugal	☒		✓
Rumänien	✓		✓
Russische Föderation	✓		☒
Sambia	☒		☒
Schweden	✓	Art. 41 (5): European con- vention or court of arbitration	✓

Schweiz	<input checked="" type="checkbox"/>	Art. 26 (5): mandatory, special conditions (for instance 3 years waiting period)	<input checked="" type="checkbox"/>
Serbien	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Simbabwe	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Singapur	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Slowakei	<input checked="" type="checkbox"/>		✓
Slowenien	✓		✓
Spanien	✓		✓
Sri Lanka	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>
Südafrika 1973	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>
Syrien	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Tadschikistan	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Thailand	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>
Trinidad und Tobago	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>
Tschechien	<input checked="" type="checkbox"/>		✓
Türkei	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Tunesien	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>
Turkmenistan	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Ukraine	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Ungarn	✓		✓
Uruguay	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
USA	✓	Art. 25 (5): mandatory, special conditions (for instance 2 years waiting period)	<input checked="" type="checkbox"/>
Usbekistan	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Venezuela	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Vereinigte Arabische Emirate	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Vietnam	✓		<input checked="" type="checkbox"/>
Zypern	✓		✓

Forthcoming DTT, but not in force			
China 2014	✓		
Costa Rica 2014	✓		
Frankreich 2015 – Additional Agreement	✓	Art. 25 (5): mandatory on application after 3 years waiting period	✓
Niederlande 2012	✓	Art. 25 (5): mandatory after 2 years waiting period	✓
Norwegen 2013	✓		
Oman 2012	✓		
Philippinen 2013	✓		
Südafrika 2008	✓		

Art. 9 (1) und (2) OECD

Country	In accordance with Art. 9 (1) [in general]	In accordance with Art. 9 (2) [in general]
Ägypten	✓	☒
Albanien	✓	✓
Algerien	✓	✓
Argentinien	✓	☒
Armenien	☒	☒
Aserbaidshan	✓	✓
Australien	✓	☒
Bangladesch	✓	☒
Belarus	✓	✓
Belgien	✓	☒
Bolivien	✓	☒
Bosnien und Herzegowina	✓	☒
Bulgarien	✓	✓
China 1985	✓	☒
Dänemark	✓	✓
Ecuador	✓	☒
Elfenbeinküste	✓	☒
Estland	✓	☒
Finnland	✓	☒
Frankreich	✓	☒
Georgien	✓	✓
Ghana	✓	✓
Griechenland	✓	☒
Großbritannien	✓	✓
Indien	✓	☒
Indonesien	✓	☒
Iran	✓	☒
Irland	✓	✓
Island	✓	☒
Israel	✓	☒

Italien	✓	<input type="checkbox"/> Protocol according to Art. 9: corresponding adjustment is reserved to a MAP
Jamaika	✓	<input type="checkbox"/>
Japan	✓	<input type="checkbox"/>
Kanada	✓	<input type="checkbox"/>
Kasachstan	✓	✓
Kenia	✓	<input type="checkbox"/>
Kirgisistan	✓	✓
Korea	✓	✓
Kosovo	✓	<input type="checkbox"/>
Kroatien	✓	✓
Kuwait	✓	<input type="checkbox"/>
Lettland	✓	<input type="checkbox"/>
Liberia	✓	<input type="checkbox"/>
Liechtenstein	✓	✓
Litauen	✓	<input type="checkbox"/>
Luxemburg	✓	✓
Malaysia	✓	<input type="checkbox"/>
Malta	✓	✓
Marokko	✓	<input type="checkbox"/>
Mauritius	✓	✓
Mazedonien	✓	✓
Mexiko	✓	✓ with reference to Art. 25 (2)
Moldau	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mongolei	✓	<input type="checkbox"/>
Montenegro	✓	<input type="checkbox"/>
Namibia	✓	<input type="checkbox"/>
Neuseeland	✓	<input type="checkbox"/>
Niederlande 1959	✓	<input type="checkbox"/>
Norwegen 1991	✓	<input type="checkbox"/>
Österreich	✓	✓
Pakistan	✓	<input type="checkbox"/>

Philippinen 1983	✓	☒
Polen	✓	✓
Portugal	✓	☒
Rumänien	✓	✓
Russische Föderation	✓	☒
Sambia	✓	☒
Schweden	✓	✓ only to avoid a double burden of profits
Schweiz	✓	☒
Serbien	✓	☒
Simbabwe	✓	☒
Singapur	✓	✓
Slowakei	✓	✓
Slowenien	✓	✓
Spanien	✓	✓
Sri Lanka	✓	☒
Südafrika 1973	✓	☒
Syrien	✓	✓
Tadschikistan	✓	✓
Thailand	✓	☒
Trinidad und Tobago	✓	☒
Tschechien	✓	✓
Türkei	✓	✓
Tunesien	✓	✓
Turkmenistan	☒	☒
Ukraine	✓	☒
Ungarn	✓	✓
Uruguay	✓	✓
USA	✓	✓ (reserve approval)
Usbekistan	✓	✓
Venezuela	✓	☒
Vereinigte Arabische Emirate	✓	✓
Vietnam	✓	☒
Zypern	✓	✓

Forthcoming DTT, but not in force		
China 2014	✓	✓
Costa Rica 2014	✓	✓
Niederlande 2012	✓	✓
Norwegen 2013	✓	✓
Oman 2012	✓	✓
Philippinen 2013	✓	☒
Südafrika 2008	✓	✓

Stand dieser Übersichten ist Oktober 2015

Legende:

✓: in Übereinstimmung mit dem OECD-MA

☒: nicht enthalten

Literaturhinweise

Albert, Markus: DBA-Verständigungsverfahren – Probleme und Verbesserungsvorschläge, ifst (Hrsg.), ifst-Schrift 457, Bonn 2009.

Andresen, Ulf: Konzernverrechnungspreise für multinationale Unternehmen, Dt. Universitäts-Verlag, Wiesbaden 1999; zugl. Diss. EBS Oestrich-Winkel 1999.

Ault, Hugh J.: The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 1994, 144.

Bär, Ulrike: Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht, Duncker & Humblot, Berlin 2009; zugl. Diss. Univ. Köln 2008.

Bartelsman, Eric J./Beetsma, Roel M. W. J.: Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries, Journal of Public Economics 2003, 2225.

Bauer, Dan: Neuausrichtung der internationalen Einkunftsabgrenzung im Steuerrecht, Erich Schmidt, Berlin, 2004; zugl. Diss. HSU Hamburg, 2004.

Baumhoff, Hubertus: Verrechnungspreise für Dienstleistungen, Carl Heymanns, München 1986; zugl. Diss. Univ. Hamburg 1985.

Baumhoff, Hubertus/Kluge, Sven: Ausländische Verrechnungspreiskorrekturen – Korrespondierende inländische Gegenkorrekturen, FR 2015, 107.

Baumhoff, Hubertus/Kluge, Sven/Liebchen, Daniel: Überschießende Verrechnungspreiskorrekturen gemäß §1 Abs. 3 Satz 4 AStG?, IStR 2014, 515.

Baumhoff, Hubertus/Sieker, Klaus: Ausgewählte Verrechnungspreisprobleme im Lichte des neuen OECD-Berichts, IStR 1995, 517.

Blümich: EStG – KStG – GewStG, Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Stand: 127. Ergänzungslieferung, Mai 2015, Franz Vahlen, München (zitiert als Bearbeiter, Blümich).

Becker, Johannes/Davies, Ronald B./Jakobs, Gitte: The Economics of Advance Pricing Agreements, CESifo Working Paper No. 5079.

Becker, Katharina: in Art. 25 OECD-MA, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., C.F. Müller, Heidelberg, 2012.

Benz, Sebastian/Eilers, Stephan: Empfehlungen zur Umsetzung der Maßnahmen zum BEPS-Projekt von OECD/G20 in Deutschland IStR-Beih 2016, 1.

Brockhagen, Julia: Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerung, Tectum, Marburg, 2007.

Bödefeld, Axel/Kuntschik, Nina: Schiedsverfahren nach DBA, IStR 2009, 449.

Böhmer, Julia: Die Neuregelung des Verhältnisses der nationalen Einkünftekorrektur zu Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensbestimmungen durch § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-Entwurf, FR 2016, 877.

Büsching, Heino: BEPS – Neue internationale Steuerregeln: Was kommt auf deutsche Unternehmen zu?, BB Die erste Seite 2016, Nr. 10.

Burchardi, Friedrich: Möglichkeiten der Dritten Gewalt, zur Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen, StuW 1981, 304.

Burnett, Chloe: International Tax Arbitration, Legal Studies Research Paper No. 08/31, 2008, abrufbar unter: <http://ssrn.com/abstract=1120122> (Abruf: 22.10.2015).

Chan, K. Hung/W. Y. Lo, Agnes/Lai Lan Mo, Phyllis: Managerial Autonomy and Tax Compliance: An Empirical Study on International Transfer Pricing, The Journal of the American Taxation Association 2006, 1.

Clausing, Kimberley A.: Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices, Journal of Public Economics 2003, 2207.

COM: Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission – Unternehmensbesteuerung, im Binnenmarkt, COM (2001) 582, Brüssel 2010.

Connors, John/Delputte, Barbara: Alternative Dispute Resolution in International Tax Law – The View of Business, in International Arbitration in Tax Matters, hrsg. v. M. Lang und J. Owens, IBFD. Amsterdam 2015, 79–84.

Cravens, Karen S.: Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms, *International Business Review* 1997, 127.

Debatin, Helmut: Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Beihefter zu DStR 23-1992, 1.

Dehnen, Peter H.: Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen – Behördenhandeln im rechtsfreien Raum?, *DB* 1998, 540.

Dietrich, Marie-Louise: Dividenden im Internationalen Steuerrecht, Eul, Lohmar 2014; zugl. Diss. Univ. Freiburg 2013.

Dischinger, Matthias/Riedel, Nadine: Corporate Taxes, Profit Shifting and the Location of Intangibles within Multinational Firms, Munich Discussion Paper No. 2008-11.

Ditz, Xaver: Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, *ESV*, Berlin 2004; zugl. Diss. Univ. Hamburg 2003.

Ditz, Xaver: Die Grenzen des Fremdvergleichs – Zugleich Plädoyer für ein Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz, *FR* 2015, 115.

Ditz, Xaver/Luckhaupt, Hagen: Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – Neues Gewinnermittlungsrecht für Betriebsstätten, *ISR* 2015, 1.

Ditz, Xaver/Bärsch, Sven-Eric/Kluge, Sven: Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis, *IStR*, 2015, 819.

Drüen, Klaus-Dieter: Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, *DStR-Beih* 2013, 82.

Eigelshoven, Axel/Ebering, Alexander: Das Fremdvergleichsprinzip neu interpretiert: Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen, *IStR* 2014, 16.

Eigelshoven, Axel/Ebering, Alexander: Erläuterungen der OECD-LL Vorbemerkungen, in *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, hrsg. v. Kroppen, Otto Schmidt, Köln 2015 (zitiert als Eigelshoven/Ebering, Handbuch).

Eisgruber, Thomas: Praxiserfahrungen zu Joint Audits, Beihefter zu DStR Heft 41/2013 89.

Eismayr, Rainer/Schnell, Marc: Betriebsprüfungserfahrungen multinationaler Unternehmen in Deutschland, IWB 2010, 907.

Elicker, Michael: Die Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts – Systemkritik am Welteinkommensprinzip – Vorrang des Abkommensrechts, ifst-Schrift 438, 2006.

Engelen, Christian: Ex post-Informationen und Preisanpassungsklauseln – kritische Würdigung der OECD-Ausführungen zu schwer bewertbaren immateriellen Werten, IStR 2016, 146.

Engler, Gerhard/Elbert, Dirk: Kapitel F: Verfahren, in Verrechnungspreise, Vögele (Hrsg.), 4. Aufl., Beck, München, 2015.

European Communities: European Tax Survey, Taxation Papers, working paper no. 3/2004, Luxembourg 2004.

Ewert, Ralf/Wagenhofer, Alfred: Interne Unternehmensrechnung, 5. Aufl., Springer, Berlin 2003.

EY: Navigating the choppy waters of international tax – 2013 Global Transfer Pricing Survey.

Flüchter, Karsten/Liebchen, Daniel: Artikel 25 DBA, in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, Otto Schmidt, Bonn 2013.

Flüchter, Karsten: Seminar C: Verständigungsverfahren und die Beilegung grenzüberschreitender Streitigkeiten, IStR 2012, 694.

Frenz, Walter: Steuerwettbewerb und Beihilfenverbot – die Fälle Fiat, Starbucks und McDonald's, DStZ 2016, 142.

Frotscher, Gerrit: § 175a AO, in AO/FGO Kommentar, hrsg. v. Schwarz/Pahlke, 141. Lfg., 2010, Haufe, Freiburg 2015.

Gehm, Matthias: Advance Pricing Agreements – Eine kritische Betrachtung, Stbg 2005, 149.

Gosch, Dietmar: Auslegung von DBA in der deutschen Rechtspraxis, in Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen, hrsg. v. Lüdicke, Otto Schmidt, Köln, 2013 (zitiert als Gosch, Auslegung).

Gosch, Dietmar: Über die Zeit im Abkommensrecht, IStR 2015, 709.

Gosch, Dietmar: Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG (a.F.) bei Teilwertabschreibung infolge unbesichert begebenen Konzerndarlehens, BFH/PR 2015, 173.

Greil, Stefan/Greil, Eva: Vorabverständigungsvereinbarungen – Für und Wider der Veröffentlichung, StuW 2015, 269.

Greil, Stefan/Kiesow, Sven: Tax compliant transfer pricing, DStZ 2013, 389.

Greil, Stefan/Rasch, Stephan: Dispute resolution procedures in international tax matters, IFA Branch Report Germany, Cahiers de droit fiscal international, Volume 101A, 263.

Greil, Stefan/Schilling, Dirk: Cross-border intra-group financial transactions – Evidence from Germany, abrufbar unter: <http://ssrn.com/abstract=2761719>.

Greil, Stefan/Schilling, Dirk: Grenzüberschreitende Konzernfinanzierungen und fremdübliche Zinssätze – Entwicklung eines Zweistufenkonzepts, Der Konzern 2016, 329.

Greil, Stefan/Wargowske, Lars: Nichtanwendungserlass vom 30.3.2016 betreffend die Nichtanwendung der Urteilsgrundsätze der BFH-Urteile vom 17.12.2014 – I R 23/13 und vom 24.6.2015 – I R 29/14 in vergleichbaren Fällen – Eine erste Würdigung, ISR 2016, 157.

Grotherr, Siegfried: Advance Pricing Agreements – Verfahren zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten. Plädoyer für die Schaffung spezieller Verfahrensvorschriften, BB 2005, 855.

Grotherr, Siegfried: Überlegungen zur Ausgestaltung von speziellen Verfahrensregelungen für Advance Pricing Agreements, IStR 2005, 350.

Grotherr, Siegfried: Sollten die Inhalte von verbindlichen Auskünften in anonymisierter Form durch Offenlegung transparent gemacht werden?, *StuW* 2016, 76.

Groß, Bernhard: Anpassung der Ergebnisse von Verrechnungspreisen an die Wertschöpfung – Der G20/OECD-Abschlussbericht zu den Maßnahmen 8–10 des BEPS-Aktionsplans, *ISTR* 2016, 233.

Grubert, Harry/Mutti, John: Tariff's and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making, *The Review of Economics and Statistics* 1991, 285.

Gsödl, Markus: Entstrickungstatbestände des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes, Peter Lang, Frankfurt 2011; zugl. Diss. Univ. Siegen, 2010.

Haase, Florian: Internationales und Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl., C.F. Müller, Heidelberg 2011.

Heckemeyer, Jost H./Spengel, Christoph: Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, *PWP* 2008, 37.

Heckemeyer, Jost H./Spengel, Christoph: Gewinnverlagerung deutscher Unternehmen ins Ausland: Eine Klarstellung, *DB* 2009, 133.

Heinrich, Rolf/Schmitt, Volker: Bilaterales Advance Pricing Agreement: Ein Erfahrungsbericht, *DB* 2006, 2428.

Hendricks, Michael: Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Otto Schmidt, Köln 2004.

Herzig, Norbert: Advance Pricing Agreements (APAs) – Ein neues Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten?, hrsg. v. Herzig, Otto Schmidt, Köln 1996 (zitiert als Bearbeiter/Herzig, APA).

Hey, Johanna: Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Otto Schmidt, Köln, 2002.

Hickman, Kristin E.: Should Advance Pricing Agreements be Published?, *Northwestern Journal of International Law & Business* 1998, 171.

Hiller, Matthias: Teilwert, gemeiner Wert, beizulegender Zeitwert und Fremdvergleichswert, Ubg 2016, 341.

Hülster, Thomas: Grenzen der Korrektur von Verrechnungspreisen in der Betriebsprüfung, in IStR 2016, 874.

Hummel, Lars: Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen – Betrachtungen anlässlich der Ergänzung von § 2 AO durch das Jahressteuergesetz 2010, IStR 2011, 397.

Hummel, Roland/Knebel, Andreas/Born, Alexander: Doppelbesteuerung und BEPS, IStR 2014, 832.

Huizinga, Harry; Laeven, Luc: International Profit Shifting within multinationals: A multi-country Perspective, Journal of Public Economics 2008, 1164.

Jacobs, Otto/Endres, Dieter/Spengel, Christoph: Fünfter Teil Erfolgs- und Vermögensabgrenzung, in Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., C.H. Beck, München, 2011.

Jehke, Christian: Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, Duncker & Humblot, Berlin 2005; zugl. Diss., Univ. Münster 2004.

Kahneman, Daniel/Tversky, Amos: Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk, Econometrica 1979, 263.

Kaminski, Bert: Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, Luchterhand, Neuwied 2001 (zitiert als Kaminski, Verrechnungspreisbestimmung).

Kaminski, Bert: Die Festlegung von Maßstäben zur Einkünftekorrektur, StuW 2008, 337.

Keerl, Markus: Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft – Die Bestimmung von Transferpreisen und das Verständigungsverfahren, Universitätsverlag, Göttingen, 2008.

Kerschner, Ina/Stiastny, Marion: The Experience with Advance Pricing Agreements, Intertax 2013, 588.

Kessler, Wolfgang: § 1 Konzernbesteuerung in Deutschland Rahmenbedingungen der Konzernbesteuerung in Deutschland, in *Konzernsteuerrecht National – International*, hrsg. v. Wolfgang Kessler, Michael Kröner, Stefan Köhler, 2. Aufl., Beck, München, 2008.

Kiesewetter, Dirk: Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und dem Einheitsprinzip, arqus Diskussionsbeitrag Nr. 13, Dezember 2005.

Klapdor, Ralf: Effiziente Steuerordnung durch ein europäisches Musterabkommen?, Erich Schmidt, Bielefeld, 2000.

Klein, Franz/Stihl, Hans P./Wassermeyer, Franz: Festschrift für Hans Flick, Unternehmen Steuern, hrsg. v. Klein/Stihl/Wassermeyer, Otto Schmidt, Köln 1997 (zitiert als Bearbeiter, FS Flick).

Kleineidam, Hans-Jochen: Fremdvergleichsgrundsatz und strategische Rente globaler Unternehmenspolitik, IStR 2001, 724.

Kluge, Sven: Verrechnungspreise in Ertragsteuern und Controlling – Gestaltungsempfehlungen zur Reduzierung von Zielkonflikten, Erich Schmidt, Berlin, 2013.

Kluge, Sven/Bärsch, Sven-Eric: Steuerliche Risiken bei Verrechnungspreisen, IWB 2015, 685.

Koenig, Ulrich: § 175a AO – Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen, in Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, 3. Aufl., Beck, München, 2014 (zitiert als Koenig, AO).

Kohlhepp, Ralf: § 8 KStG, in *Kommentar Körperschaftsteuer*, hrsg. v. Schnitger/Fehrenbacher, Springer Gabler, Wiesbaden 2012 (zitiert als Kohlhepp, Schnitger/Fehrenbacher).

Kohlhepp, Ralf: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Gabler, Wiesbaden 2006; zugl. Diss. Univ. Düsseldorf 2006 (zitiert als Kohlhepp, vGA).

Kollmann, Jasmin/Turcan, Laura: Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges, in *International Arbitration in Tax Matters*, hrsg. v. M. Lang und J. Owens, IBFD. Amsterdam 2015, 15–78.

KOM: Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v. 26.2.2007, KOM(2007) 71 final.

Kortebusch, Pia: Should multinational companies request an advance pricing agreement (APA) or shouldn't they?, arqus Discussion Paper No. 173.

Krabbe, Helmut: Seminar C: Verständigungsverfahren, IStR 2002, 548.

Kramer, Jörg-Dietrich: APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise, IStR 2007, 174.

Krauß, Sebastian: EU-BEPS – Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU, IStR 2016, 59.

Kroppen, Heinz-Klaus: Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter unter BEPS, Besteuerung internationaler Unternehmen, Festschrift für Dieter Endres, Beck, München 2016, 199.

Kroppen, Heinz-Klaus; Rasch, Stephan: Immaterielle Vermögenswerte – Neudefinition des Fremdvergleichsgrundsatzes, IWB 2015, 828.

Krumm, Marcel: § 5 FVG, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 143. Lieferung, Otto Schmidt, Köln, 2016.

Kuske, Peter/Kammer, Andreas: JTPF: Einheitliche Anwendung von ökonomischen Bewertungsmethoden – Was und wie viel der ganze Rest?, IWB 2016, 343.

Lang, Michael: DBA und Personengesellschaften- Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606.

Lang, Michael: Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in Festschrift Gosch, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung, hrsg. v. Lüdike/Mellinghoff/Rödler, Beck, München 2016, 235.

Lehner, Moris: Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht, in Festschrift Reiss, hrsg. v. Kirchhof/Nieskens, Otto Schmidt, Köln 2008, 665.

Liebchen, Daniel: Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften – Steuerliche Gewinnermittlung und Einkunftsabgrenzung, Erich Schmidt, Berlin 2008; zugl. Diss. HSU 2007.

Loh, Alexander; Peters, Holger M.: Die neuen Regelungen zu Advance Pricing Agreements im deutschen Steuerrecht, RIW 2007, 116.

Looks, Christian/Steinert, Ronald/Müller, Ralf: Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, BB 2009, 2348.

Loose, Matthias: § 175a AO, in AO/FGO, hrsg. v. Tipke/Kruse, 137. Lfg., Aug. 2014, Otto Schmidt, Köln 2015.

Luckhaupt, Hagen: Fortentwicklung der steuerlichen Erfolgsabgrenzung – Bestandsaufnahme und Reformvorschlag, Diss. Univ. Mannheim 2013, abrufbar unter: <https://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/33224/1/HLuckhaupt.pdf> (Abruf: 8.6.2016).

Mann, Alexander: Einkünftekorrekturnormen im deutschen Internationalen Steuerrecht, Peter Lang, Frankfurt 2009; zugl. Diss. Univ. Bayreuth 2008.

Menck, Thomas: Kapitel G – Verständigungsverfahren und Konsultation, in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., Otto Schmidt, Bonn 2012.

Menninger, Jutta: OECD Guidance on Transfer Pricing Aspect of Intangibles – eine Interpretation für die Verrechnungspreise von Patenten, in Festschrift Endres, Besteuerung internationaler Unternehmen, hrsg. v. Lüdicke/Schnitger/Spengel, Beck, München 2016.

Mintz, Jack/Smart, Michael: Income shifting, investment, and tax competition: theory and evidence from provincial taxation in Canada, Journal of Public Economics 2004, 1149.

Möller, Thomas: Verrechnungspreis und Zollwert, Mendel, Witten 2004; zugl. Diss. Univ. Freiburg 2004.

Naumann, Manfred: Seminar J: „Tax Rulings“ international, IStR 2011, 683.

Naumann, Manfred/Groß, Bernhard: Die Dokumentation von Verrechnungspreisen – Der OECD-Bericht zu Maßnahme 13 des BEPS Action Plan, IStR 2014, 792.

Naumann, Manfred/Groß, Bernhard: Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte – der OECD-Bericht zu Maßnahme 8 des BEPS Action Plan, IStR 2014, 906.

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

Oestreicher, Andreas et al.: Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen, hrsg. v. Stiftung Familienunternehmen, München 2015.

Osborn, Jason/Kittle, Brian/Klein, Kenneth: Are the Final BEPS Reports on Actions 8–10 Effective Now?, Tax Notes International, 2016, 709–712.

Overesch, Michael: Transfer Pricing of Intrafirm Sales as a Profit Shifting Channel – Evidence from German Firm Data, ZEW Discussion Paper No. 06-084, abrufbar unter: <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp06084.pdf> (Abruf: 20.9.2015).

Overesch, Michael: Besteuerung und Entscheidungen von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen – Eine empirische Steuerwirkungsanalyse, Diss. Univ. Mannheim 2009 (zitiert als Overesch, Steuerwirkungsanalyse).

Owens, Jeffrey: Die Vorschläge der OECD zur Verbesserung des Verfahrens zur Beilegung von Streitigkeiten im Zusammenhang mit DBA, IStR 2007, 472.

Peters, Holger M./Haverkamp, Lars H.: Verbesserte Möglichkeiten zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen – Vergleich des Schiedsverfahrens nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA und des EU-Schiedsverfahrens, BB 2011, 1303.

Peters, Holger/Kircher, Markus/Moll, Daniel: Grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfung – ein effizienter Weg zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zu mehr Rechts- und Planungssicherheit?, IStR 2016, 2.

Pezzer, Heinz-Jürgen: Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, *StuW* 2007, 101.

Piltz, Detlev J.: BEPS und das staatliche Interesse, *IStR* 2015, 529.

Rasch, Stephan: Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europäischen Steuerrecht, *Otto Schmidt, Köln* 2001; zugl. Diss. Univ. Bochum 2000.

Ribes, Aurora: Recent Application of the Dynamic Interpretation for Royalties by the Spanish Tax Administration, *Intertax* 2010, 21.

Rieke, Sabrina: Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen Konzernsteuerung und internationalem Steuerrecht, *Springer Gabler, Wiesbaden* 2015; zugl. Diss. Univ. Osnabrück 2013.

Rodemer, Ingo: Advance Pricing Agreements im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, *Otto Schmidt, 2001*.

Rose, Gerd: Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, *StuW* 1985, 330.

Runge, Berndt: Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?, *IStR* 1995, 505.

Runge, Berndt: Vermeidung und Bereinigung internationaler Konflikte im Steuerrecht, in *Festschrift Ritter, Steuerrecht*, hrsg. v. Kley/Sünner/Willemssen, *Otto Schmidt, Köln* 1997, 475.

Schaumburg, Harald: Normative Defizite und internationale Verrechnungspreise, *Der Konzern* 2006, 495.

Schaumburg, Harald: Kapitel 16 – Schiedsverfahrenskonvention, in *Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht*, *Otto Schmidt, 2015* (zitiert als *Schaumburg, Steuerrecht*).

Schaumburg, Harald: Kapitel 3 Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in *Internationales Steuerrecht*, hrsg. v. *Schaumburg, 3. Aufl.*, *Otto Schmidt, Köln* 2011 (zitiert als *Schaumburg, Internationales Steuerrecht*).

Scheffler, Wolfram: Besteuerung von Unternehmen I, 11. Aufl., C.F. Müller, Heidelberg 2009.

Schenke, Ralf P.: Die Rechtsfindung im Steuerrecht – Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, Mohr Siebeck, Tübingen, 2007.

Schilling, Dirk/Greil, Stefan: Grenzüberschreitende Finanzierungen zwischen nahestehenden Personen im Rahmen von Betriebsprüfungen, DStR 2015, 2342.

Schmidt, Lutz/Sigloch, Jochen/Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Gabler, Wiesbaden 2005.

Schmidt, Tobias: Die gesetzlichen Grundlagen von Verständigungsverfahren und Schiedssprüchen sowie deren Umsetzung nach § 175a AO, SteuerStud 2010, 60.

Schmidt, Uwe: § 93 AktG, in Heidel, Aktienrecht und Kapitalmarktrecht, 4. Aufl., Nomos, Bonn 2014.

Schnorberger, Stephan/Wingendorf, Petra: Zur zukünftigen Bedeutung von Advance Pricing Agreements über Verrechnungspreise, DB 2004, 2234.

Schön, Wolfgang: Transfer Pricing – Business Incentives, International Taxation and Corporate Law, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2011 – 05.

Schreiber, Ulrich: Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, StuW 2004, 212.

Schreiber, Ulrich: Investitionseffekte des BEPS-Aktionsplans der OECD, zfbf, 2015, 102.

Seer, Roman: § 21, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Otto Schmidt, Köln 2005 (zitiert als Seer, Steuerrecht).

Seer, Roman: § 21, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., Otto Schmidt, Köln 2015 (zitiert als Seer, Steuerrecht 2015).

Seer, Roman: Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, in Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, hrsg. v. Fachinstitut der Steuerberater, 567.

Seer, Roman: Steuerliche Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, EWS 2013, 257.

Seer, Roman: Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren, BB 2015, 214.

Sieker, Klaus: Art. 9 Verbundene Unternehmen, in Beck'sche Steuerkommentare, hrsg. v. Helmut Debatin, Franz Wassermeyer, Doppelbesteuerung Band 1, Beck, München, Stand: 107. Erg.-Lfg., Mai 2009.

Spensberger, Erich/Steiner, Gerhard: Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen – Praktische Erfahrungen mit Österreich, ISR 2015, 157.

Stein, Stefan: Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in multinationalen Konzernen, Eul, Lohmar 2014; zugl. Diss. Univ. Ulm 2014.

Stemplewski, Niclas: Kooperation im Steuerverfahren am Beispiel der verbindlichen Auskunft, BB 2012, 2220.

Streck, Michael/Binnewies, Burkhard: Tax Compliance, DStR 2009, 229.

Strunk, Günther/Kaminski, Bert/Köhler, Stefan: AStG/DBA, hrsg. v. Strunk/Kaminski/Köhler, Stollfuß, 42. EL, Bonn 2015 (zitiert als Bearbeiter, AStG/DBA).

Swenson, Deborah L.: Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing, National Tax Journal 2001, 7.

Thaler, Richard H./Sunstein, Cass R.: Nudge – Improving decisions about health, wealth, and happiness, Yale University Press, New Haven & London, 2008.

Tipke, Klaus: Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? Zum Thema der Mainzer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1981, 189.

Tipke et al. (Hrsg.): Festschrift für Joachim Lang, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, hrsg. v. Tipke/Seer/Hey/Englisch, Otto Schmidt, Köln 2010 (zitiert als Bearbeiter, FS Lang).

van der Ham, Susann/Thier, Christoph: Die Bestimmung von konzerninternen Verrechnungspreisen im Spannungsfeld von Steuern und Controlling, IStR 2015, 168.

van der Ham, Susann/Voll, Steffen/Wingen, Norman: Keine Bindungswirkung der Finanzverwaltung durch Advance Pricing Agreements? Der EATON-Fall im Rechtsvergleich, IStR 2013, 861.

van der Ham, Susann/Voll, Steffen: Erweiterte Bindungswirkung von Vorabzusagen im Rahmen von Advance Pricing Agreements, Ubg 2013, 219.

van Randenborgh, Lucas/Seidenfus, Valentin R.: Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBA-Verständigungsverfahren – Praktischer Ablauf, Beteiligtenrechte, Erfolgsaussichten, INF 1996, 481.

Vicard, Vincent: Profit shifting through transfer pricing: evidence from French firm level trade data, 2014, abrufbar unter: https://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CCIQFjAAahUKEwi_te7v3M3HAhXBWhQKHbGoACk&url=http%3A%2F%2Fafse2015.sciencesconf.org%2F61515%2Fdocument&ei=X1nhVf-JJ8G1UbHRgsgC&usg=AFQjCNG72yIU9YjRLoQH-CYA0AcezxfmAA (Abruf: 22. Oktober 2015).

Vögele, Alexander/Bader, William: Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen, IStR 2015, 354.

Vögele, Alexander/Vögele, Florence: Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte – Die künftigen deutschen Verwaltungsgrundsätze und die Studie der Europäischen Kommission, IStR 2002, 641.

Vogel, Klaus: Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DStR 1968, 427.

Vogel, Klaus: Transnationale Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2003, 523.

Vogel, Klaus/Lehner, Moris: Doppelbesteuerungsabkommen, Vogel/Lehner (Hrsg.), 6. Aufl., Beck, München, 2015 (zitiert als Bearbeiter/Vogel, DBA).

Vollert, Pia/Eikel, Carolin/Sureth, Caren: Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung, *StuW* 2013, 367.

von Bredow, Axel: Reallokation von Funktionen in grenzüberschreitend tätigen Konzernen – Eine Analyse der Ausgestaltung der Wirkung der Regelungen des Außensteuergesetzes, Eul, Lohmar/Köln, 2011; zugl. Diss. Univ. München, 2011.

Vonderbank, Stefan: Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zoll-erhebung, *ISr* 2016, 329.

von Groll, Rüdiger: § 175a AO, in AO/FGO, hrsg. v. Hübschmann/Hepp/Spitaler, Lfg. 229, Sept. 2014, Otto Schmidt, Köln 2015.

von Wedelstädt, Alexander: § 175a AO, in AO/FGO, hrsg. v. Gosch/Beer-mann, 99. Lfg., Okt. 2012, Stollfuß, Bonn 2015.

von Wedelstädt, Alexander: § 5 FVG, in Beermann/Gosch, AO/FGO, Stoll-fuss, Bonn.

Wagner, Siegfried: Inhalt und Bedeutung von Advanced Pricing Agreements (APA), *StBp* 1995, 265.

Walsh, Keith: Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration, *The Economic and Social Review*, Vol. 43 (2012), 451.

Wassermeyer, Franz: Stand der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnaus-schüttung, *Stbg* 1996, 481.

Wassermeyer, Franz: Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht, *StBJb* 1997/1998, 157.

Wassermeyer, Franz: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, *ISr* 2001, 633.

Wassermeyer, Franz: Doppelbesteuerungsabkommen – DBA, Kommentar, hrsg. v. Wassermeyer, 130. EL, Beck, München 2015 (zitiert als Bearbeiter/Wassermeyer, DBA).

Wassermeyer, Franz: Doppelbesteuerung – Zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer – Eine Festgabe, Beck, München 2015 (zitiert als Bearbeiter/Wassermeyer, Doppelbesteuerung).

Weber-Grellet, Heinrich: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen, DStZ 1998, 357.

Wehnert, Oliver/Dräger, Vanessa: UN Transfer Pricing Manual: Handlungsbedarf für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung?, ISR 2013, 106.

Weichenrieder, Alfons: Profit shifting in the EU: evidence from Germany, International Tax and Public Finance 2009, 281.

Werder, Alexander/Dannecker, Achim: Entwicklungen bei der verbindlichen Auskunft, BB 2013, 284.

Werra, Matthias: Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen, IStR 1995, 457 und 511.

Winnefeld, Robert: Einführung in das nationale Handels- und Steuerbilanzrecht sowie in die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze, in Bilanz-Handbuch, hrsg. v. Winnefeld, 5. Aufl., Beck, München 2015.

Ziehr, Ulrich: Einkünftezurechnung im internationalen Einheitsunternehmen, Eul, Köln 2008; zugl. Diss. Univ. Bamberg, 2007.

Zimmermann, Paul: Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung im Konzern, Springer, Wiesbaden 2013; zugl. Diss. Univ. Köln 2012.

ifst-Schriften 2016 / 2015 / 2014

2016

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting
- Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –
- Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW
- Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich
- Nr. 501 *Lenk*, Föderalismusreform III, Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze