

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Gesammelte Positionen  
zu Advance Pricing Agreements  
und Gemeinsamer Außenprüfung**

**Zitiervorschlag:**  
ifst-Stellungnahmen 2017

ISBN: 978-3-89737-176-7  
© Institut Finanzen und Steuern e.V.  
Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin  
April 2017

## **Vorwort**

Advance Pricing Agreements – kurz APAs – sind Vorabverständigungsverfahren über Verrechnungspreise. Sie können grenzüberschreitend tätigen Unternehmen im Erfolgsfall Planungssicherheit bei der Verrechnungspreisgestaltung bieten und mögliche Doppelbesteuerungen verhindern oder zumindest mindern. Allerdings mindern einige Charakteristika von APA auch deren Bedeutung für die Praxis. Ein Nachteil ist, dass die zwischenstaatlichen Verhandlungen über eine Vorabverständigungsvereinbarung scheitern können, da ein Schiedsverfahren im Anschluss hieran nicht vorgesehen ist. Lange Verfahrensdauern und mangelnde Transparenz des Verfahrens sind weitere Schwachstellen.

Die vorliegende Broschüre bündelt gesammelte Stellungnahmen zu diesen und weiteren „neuralgischen“ Punkten von APA. In Ergänzung zur ifst-Schrift 512 (*Greil*) möchten wir damit einen weiteren Beitrag zur Diskussion um eine mögliche Verbesserung von APA leisten.

Prof. Dr. Johanna Hey    StBin Dr. Janine v. Wolfersdorff    Berthold Welling



## Inhaltsverzeichnis

1. Transparenz . . . . .	1
2. Verfahrensdauer/EU-Fast-Track-Verfahren . . . . .	14
3. Kein Einigungszwang. . . . .	20
4. Einbindung des Unternehmens . . . . .	26
5. APA nur im DBA-Fall . . . . .	32
6. Gemeinsame Außenprüfungen. . . . .	36
7. Sonstige Anregungen und Hinweise . . . . .	42

## Autorenverzeichnis

RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A., Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH	1, 11, 14, 20, 26, 29, 32, 36, 39
StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB	4, 12, 16, 22, 26, 30, 32, 37, 39, 43
StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen	4, 12, 16, 23, 27, 30, 33, 40, 43
Hessisches Ministerium der Finanzen, Steuerabteilung	4, 15, 22, 32, 37
StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw. Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	8, 12, 17, 24, 28, 30, 34, 38, 40, 45
RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE	9, 13, 18, 24, 31, 34, 40, 44
Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.	9, 13, 18, 24, 31, 34, 41
Bundessteuerberaterkammer KdöR, Berlin	9, 13, 18, 24, 28, 34
Dr. Peter Koberg, Nestlé Deutschland AG	10, 19, 44
RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH	10, 13, 19, 25, 29, 31, 35, 44
Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg	10, 13, 19, 25, 31, 35, 38, 41, 42
Frank Rödl, Bundeszentralamt für Steuern	36, 39



# Advance Pricing Agreements und Gemeinsame Außenprüfung

## 1. Transparenz

In einem Advance Pricing Agreement wird mit den Finanzverwaltungen der beteiligten Länder insbesondere die Verrechnungspreismethode festgelegt, denkbar ist jedoch auch die Festlegung auf eine Bandbreite von fremdüblichen Preisen bzw. Margen oder gar individuelle Preise. Steuerverwaltungen zeigen sich z.T. auch gegenüber „innovativen“ Verrechnungspreisansätzen, wie bspw. Profit-Split-Systemen, aufgeschlossen. Das könnte auch für andere Unternehmen interessant sein. Damit mit APA keine Art „secret body of law“ geschaffen wird, wird daher in der Literatur eine anonymisierte Veröffentlichung von APA gefordert. Eine Veröffentlichung könnte – so die Argumentation – auch die zuständigen Behörden disziplinieren, in vergleichbaren Sachverhalten konsistente Vereinbarungen abzuschließen.

Denkbar wäre zum einen ein regelmäßiger nationaler APA-Report der deutschen Finanzverwaltung. Er könnte allgemeine Informationen zum APA-Programm in Deutschland umfassen, wie bspw. eine Fallzahlenstatistik (abgeschlossene und beantragte APAs), Erfahrungen zu Verhandlungen mit den zuständigen Behörden anderer Länder und die jeweiligen durchschnittlichen Verfahrensdauern sowie die mit APA befasste Mitarbeiterzahl im BZSt. Außerdem könnte er inhaltliche Informationen im Sinne einer abstrakten, anonymisierten Aufbereitung der Sachverhalte mit den entsprechenden Vereinbarungen, bspw. im Hinblick auf die Art der Geschäftsvorfälle und die vereinbarte Verrechnungspreismethode enthalten. Außerdem wäre ein EU-/OECD-weiter APA-Report auch seitens der Finanzverwaltungen anderer Staaten denkbar.

(vgl. hierzu *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 76 f.)

**a. Nationaler APA-Report: Würden Sie mehr Transparenz zu APA begrüßen?**

**RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A.,  
Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Aus Unternehmenssicht ist ein APA-Verfahren mit großen Unsicherheiten verbunden. Diese setzen sich maßgeblich aus (i) der relativ langen Verfahrensdauer und -kosten, (ii) den wenigen öffentlich zugänglichen Erfahrungs-

werten zu APAs zwischen Deutschland und anderen Steuerverwaltungen und (iii) der Nichtanwesenheit des Antragstellers bei den Verhandlungen zusammen. Die letzten beiden Punkte tragen maßgeblich zu der empfundenen Anonymität des Verfahrens bei. Auch wenn der zugrunde liegende Sachverhalt eines APAs oft spezifisch ist, würde mehr Transparenz zu APA-Verfahren in Deutschland, u.a. in Form eines jährlichen APA-Reports der Finanzverwaltung, dem Antragsteller eine Informations- und Erfahrungsgrundlage bieten und eine erste indikative Einschätzung zum möglichen Erfolg eines avisierten APAs gewährleisten.

### **Allgemeine Informationen:**

Folgende Informationen – über diejenigen hinaus, die bereits vom Gemeinsamen Verrechnungspreisforum veröffentlicht werden – wären von Interesse:

- Eine Unterscheidung der Fallstatistiken zwischen bilateralen und multilateralen APAs.
- Eine Unterscheidung der Fallstatistiken zwischen neuen APA-Anträgen und APA-Verlängerungen.
- Zusätzlich zu der durchschnittlichen Verfahrensdauer könnte es hilfreich sein, die durchschnittliche Verfahrensdauer von statistischen Ausreißern zu bereinigen (siehe auch die von HMRC veröffentlichte Statistik *50 % agreed within (in months)*, <https://www.gov.uk/government/publications/transfer-pricing-statistics-2013-to-2014/transfer-pricing-statistics-2013-to-2014>) oder, wie von Greil vorgeschlagen, die durchschnittlichen Verfahrensdauern länderbezogen für jedes Land zu veröffentlichen (Greil, ifst-Schrift 512, 79).
- Durchschnittliche Länge der APA-Verfahrensphasen (die kanadische Steuerbehörde CRA nimmt beispielsweise eine Unterteilung in *due diligence, negotiations and post-negotiations* vor: [http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrdsnts/cmp/p\\_rprt15-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrdsnts/cmp/p_rprt15-eng.html)).
- Informationen dazu, mit welchen Haupt-Ländern bilaterale und multilaterale APAs in dem jeweiligen Jahr beantragt, verhandelt und abgeschlossen wurden (vgl. S. 3–5 in dem von der US-Steuerbehörde IRS jährlich veröffentlichten APA-Bericht <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2015apmastatutoryreport.pdf>, 3–5).
- Zusammenfassung der einzureichenden Unterlagen und in welcher Form der APA-Antrag zu erfolgen hat (einschließlich Informationen dazu, ob beispielsweise auf vorgedruckte Formulare zurückgegriffen werden kann; dies wäre insbesondere auf Länderebene interessant).

- Ein Organisationschart, aus dem hervorgeht, wie die Kommunikations- und Berichtswege innerhalb des BZSts aufgebaut sind. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund hilfreich, Prozessfragen zielgerecht adressieren zu können.
- Mit APAs befasste Mitarbeiterzahl und Zuständigkeiten innerhalb des BZSt, einschließlich Kontaktinformationen der Hauptzuständigen für APAs beim BZSt.
- Der Prozess wird aufgrund der wenigen öffentlich zugänglichen Erfahrungswerten und Abwesenheit des Steuerpflichtigen an den Verhandlungen tendenziell als anonym empfunden und wirkt vorerst befremdlich. Eine Nennung der Hauptzuständigen und Angabe der relevanten Kontaktinformationen würde dazu beitragen, den Prozess von Anfang an weniger anonym zu gestalten (siehe als Beispiel Appendix 2 des Announcement and report concerning advance pricing agreements, der jährlich von der US-Steuerbehörde IRS veröffentlicht wird: <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2015apmastatutoryreport.pdf>).
- Mehr Transparenz für den Prozess der Zusammenstellung des APA-Teams bzw. der Zusammenarbeit von Bundes- und Landesbehörden (bzgl. Punkt 4.3 des BMF-Schreibens v. 5.10.2016 (Merkblatt APA)).

### **Inhaltliche Informationen:**

Folgende Informationen wären u.a. insbesondere von Interesse (Der von der IRS jährlich veröffentlichte APA-Bericht enthält eine Vielzahl von Statistiken. Allerdings müssen auch die entsprechenden Fallzahlen für die teilweise detaillierten Aufschlüsselungen vorhanden sein. Siehe <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2015apmastatutoryreport.pdf>):

- Aufschlüsselung nach Art der Geschäftsbeziehungen (Deutsche Mutter mit ausländischen Tochtergesellschaften, ausländische Muttergesellschaft mit u.a. inländischer/inländischen Tochtergesellschaft/en, Schwestergesellschaften, andere)
- Aufschlüsselung nach Funktionen (z.B. Herstellung, Vertrieb, Dienstleistungen, Management, Finanzen)
- Aufschlüsselung nach Industrie (sofern es die Fallzahlen erlauben)
- Informationen zu der zu testenden Gesellschaft (deutscher oder ausländischer Vertreiber, Hersteller, Dienstleistungserbringer oder andere)
- Aufschlüsselung nach Art des zu testenden Geschäftsvorfalles
- Aufschlüsselung nach Art der Verrechnungspreismethode

## Hessisches Ministerium der Finanzen, Steuerabteilung

Eine Veröffentlichung von Vorabverständigungsvereinbarungen wird abgelehnt. APA sind bi- bzw. multilateral getroffene, zwischenstaatliche Einzelfallverständigungen und vom ganz konkreten Sachverhalt geprägt. Die angedachte, umfangreiche und abstrahierende Darstellung birgt die Gefahr in sich, dass tatsächlich unvergleichbare Fälle von Außenstehenden miteinander in Beziehung gesetzt werden.

---

## StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB

Mehr Transparenz in APA/Vorabverständigungsvereinbarungen ist insofern wünschenswert, als den Unternehmen dadurch Informationen zugänglich gemacht werden können, die sie im Hinblick auf ihre Entscheidung zur Beantragung eines APA nutzen können. Insbesondere länderbezogene **allgemeine Informationen** zur Verfahrensdauer und den Erfolgsaussichten wären hierfür nützlich. Darüber hinaus können **inhaltliche Informationen** wie eine abstrakte Aufbereitung der Sachverhalte mit den entsprechenden Vereinbarungen Sicherheit hinsichtlich der Anerkennung von Verrechnungspreismethoden geben. Diese Informationen können unabhängig von Vorabverständigungsverfahren genutzt werden und führen zu mehr Rechtssicherheit.

---

## StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen

Die Forderung nach mehr Transparenz bezieht sich sowohl auf allgemeine als auch inhaltliche Informationen. Allgemeine Informationen zum APA-Programm zielen auf Transparenz in Bezug auf die Anzahl der mit APA befassten Mitarbeitern im Bundeszentralamt, Fallzahlenstatistiken, Erfahrungen zu Verhandlungen mit den zuständigen Behörden anderer Länder und die jeweiligen durchschnittlichen Verhandlungsdauern. Inhaltliche Information meint eine abstrakte anonymisierte Aufbereitung der Sachverhalte mit den entsprechenden Vereinbarungen, insbesondere den Zusammenhang zwischen der Art der Geschäftsvorfälle und die vereinbarte Verrechnungspreismethode.

Eine Auswertung statistischer Daten in Bezug auf APA lässt den Schluss zu, dass deren Bedeutung im Laufe der Zeit stetig angestiegen ist, was aber zu einem großen Teil darauf zurückgeführt werden muss, dass dieses Instrument in einer zunehmenden Anzahl Länder eingeführt wurde (siehe *Kim-*

*pel/Oestreicher*, in Becker u.a., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise, Wiesbaden 2017, 118 ff.). Eine genauere Betrachtung zeigt jedoch, dass der Anstieg in der Anzahl an Gesamtverfahren im Wesentlichen die Folge einer deutlichen Zunahme unilateraler APA ist. Lediglich ein geringer Anteil des Anstiegs ist auf bi- oder multilaterale Verfahren zurückzuführen.

Diese Beobachtung macht deutlich, dass die Einführung von APAs zur Vorbeugung länderübergreifender Verrechnungspreiskonflikte und hieraus resultierender Doppelbesteuerungen keine Erfolgsgeschichte ist. Will man die Wirksamkeit von APA steigern, muss dafür Sorge getragen werden, dass insbesondere die bi- und multilateralen APA-Prozesse zeitlich flüssiger laufen. Dies zeigen auch die Ergebnisse einer Unternehmensbefragung, nach der der zentrale Grund für die fehlende Akzeptanz dieser Verfahren bei Unternehmen in den überlangen Verhandlungsdauern bei fehlender Garantie auf Einigung und hohen Kosten zu suchen ist.

Vor diesem Hintergrund mag eine aggregierte und anonymisierte Information über Fallzahlen, durchschnittliche Verfahrensdauern und die erzielten Verhandlungsergebnisse helfen, die bestehenden Vorbehalte in Bezug auf die Nutzung von APAs abzubauen. Dies wird international nicht anders gesehen, wenn auch klar sein muss, dass der Informationsgehalt aggregierter Informationen herabgesetzt ist, soweit Angaben zum Kontext fehlen. Andererseits besteht unter den Experten Einigkeit, dass eine detaillierte Preisgabe von Verhandlungsergebnissen das Verhalten der Finanzbehörden beeinflussen und ihre Flexibilität herabsetzen würde. Daneben ist auch das Geheimhaltungsinteresse der betroffenen Unternehmen in Bezug auf Einzelheiten ihres Geschäftsmodells zu berücksichtigen (siehe *Kimpel/Oestreicher*, a.a.O., 366 ff.).

Im Einzelnen erscheint es daher notwendig, in Bezug auf die Nützlichkeit und den Gegenstand eines nationalen APA-Berichts zwischen Informationen über das APA-Programm einerseits und den Inhalten geschlossener Vereinbarungen andererseits zu unterscheiden. Statistische Informationen über Fallzahlen (beantragte und abgeschlossene APAs) sowie die jeweils maßgebenden Verhandlungsdauern sind hilfreich für Unternehmen, um Zeit und Kosten abschätzen zu können, die ein APA in Anspruch nehmen wird. Dies wird wohl auch international gesehen. Ein Blick in die Statistiken zu APA macht deutlich, dass in vielen Ländern entsprechende Berichte erstellt werden und verfügbar sind (zu Einzelheiten siehe *Kimpel/Oestreicher*, a.a.O., 316 ff. Fallzahlen zu und durchschnittliche Verfahrensdauern von APAs der EU-Mitgliedstaaten in den Jahren 2012 bis 2014 finden sich auch auf der Internetseite des EU Joint Transfer Pricing Forums: <http://ec.europa.eu/>

taxation\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\_en). Steigende Fallzahlen und sinkende Verfahrensdauern mögen die Steuerpflichtigen ermutigen, eigene Verfahren in Gang zu setzen. Daneben können ergänzende Angaben zu der Anzahl mit APA befasster Mitarbeiter im Bundeszentralamt die Ursachen steigender oder sinkender Verfahrensdauern erklären und auch das Interesse der Finanzverwaltung an diesem Streitbeilegungsmechanismus dokumentieren. Schließlich sind allgemeine Informationen über Erfahrungen zu Verhandlungen mit den zuständigen Behörden anderer Länder hilfreich, um die Erfolgsaussichten eines APA einschätzen zu können. Diese Transparenz wird aber kaum Einfluss haben auf die Geschwindigkeit, mit der APAs in Zukunft durchgeführt werden, sie hat wohl auch keinen Einfluss auf die Verhandlungsergebnisse, so dass man die Nützlichkeit dieser Daten nicht überschätzen sollte. Die steht aber einem nationalen APA-Reports nicht entgegen, zumal die Kosten eines entsprechenden Berichts nicht wesentlich ins Gewicht fallen dürften.

Was die Transparenz in Bezug auf den Inhalt von APAs betrifft, ist in den Ländern, die ein APA-Programm anbieten, Zurückhaltung zu beobachten. Zwar sind Berichte, aus denen sich die Namen der Vertragsstaaten, die Branchenzugehörigkeit und Tätigkeit der betreffenden Antragsteller, die Art der verhandelten Geschäftsvorfälle, die Funktions- und Risikoprofile, die zur Anwendung gebrachten Verrechnungsmethoden und die gegebenenfalls vereinbarten Margen ergeben, nicht ungewöhnlich. Die Anzahl der Länder, die APA-Berichte veröffentlichen, ist aber gering. Allgemein zugängliche Berichte gibt es, soweit ersichtlich, in China, Indien, Japan, Kanada, Korea und den USA. Daneben fehlen auch nähere Angaben zum Sachverhalt, die den berichteten Ergebnissen ihren Kontext geben und deshalb in Bezug auf die Interpretation des Fremdvergleichs durch die am Verfahren beteiligten Staaten lehrreich sein können. Hier gibt die internationale Praxis nicht nur zu bedenken, dass eine (selbst abstrakte) Beschreibung der Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen zur Preisgabe von Geheimnissen, Geschäftsverfahren oder Informationen, die die öffentliche Ordnung verletzen würden, führen können (so auch § 7 Abs. 7 EU-Amtshilfegesetz, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, Bundesgesetzblatt 2016 Teil I Nr. 63, Bonn, 23.12.2016). Ferner kann eine transparente Berichterstattung über die Einzelheiten eines APA negative Auswirkungen auf die Verhandlungsführung der zuständigen Behörden haben. Hier wird vor allem die Gefahr gesehen, dass sich aus den publizierten Verhandlungsergebnissen Maßstäbe entwickeln, die die Finanz-

behörde in ihrer Flexibilität und Entscheidungsfreiheit bei den zwischenstaatlichen Verhandlungsprozessen einschränken können (insoweit besteht ein diametraler Unterschied zur möglichen Offenlegung von verbindlichen Auskünften, siehe *Grotherr*, Steuer und Wirtschaft 2016, insbesondere 85 ff.). Diese Einschränkungen könnten zur Folge haben, dass die Verhandlungsbereitschaft der Finanzbehörden sinkt, um vor allem zukünftige Verfahren nicht zu präjudizieren. Vor diesem Hintergrund wäre eine Veröffentlichung von Verhandlungsergebnissen aus Sicht der Experten insgesamt mit der Gefahr verbunden, dass sich die Verfahren eher verlängern.

Andererseits ist zu berücksichtigen, dass APAs innerstaatlich im Wege einer verbindlichen Vorabzusage umgesetzt werden. In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, dass die EU-Kommission in den vergangenen Jahren zunehmend beihilferechtliche Bedenken in Bezug auf steuerliche Vorbescheide („Tax Rulings“) zum Ausdruck gebracht hat. Zwar begründen Verfahren, mit denen ausschließlich eine Auslegung allgemeiner Vorschriften bezweckt wird, grds. keine Vermutung für das Vorliegen einer Beihilfe. Daneben darf auch festgehalten werden, dass Steuervorbescheide i.d.R. nicht mit einer staatlichen Beihilfe verbunden sind, wenn sie eine Verrechnungspreisvereinbarung bestätigen, die mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und insbesondere den Erläuterungen zur Wahl der am besten geeigneten Methode im Hinblick auf die Ermittlung eines zuverlässigen Näherungswerts für ein marktbasierendes Ergebnis im Einklang stehen. Die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist aber stets Teil der Würdigung steuerlicher Maßnahmen zugunsten von Einheiten einer Unternehmensgruppe, und zwar unabhängig davon, ob und gegebenenfalls in welcher Form dieser Grundsatz in der nationalen Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats enthalten ist. Sollen mögliche Bedenken der Kommission offensiv ausgeräumt werden, empfiehlt es sich vor diesem Hintergrund, dass die Mitgliedstaaten ihre Vorbescheidpraxis transparent gestalten und Vorbescheide möglichst veröffentlichen (vgl. EU-Kommission, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe v. 19.7.2016, S. 1, Tz. 5.4.4.1, Rn. 169–174), zumal die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Kommission über Beihilfemaßnahmen zu unterrichten (Artikel 108 Ab. 3 AEUV).

### **Allgemeine Informationen:**

Ja, das wäre zu begrüßen. Gleichwohl sollten die Informationen so aufbereitet sein, dass sie einen Mehrwert liefern. Ein Mehrwert für Unternehmen ergibt sich nicht aus der reinen Informationsdarbietung. Vielmehr ergibt sich ein Mehrwert z.B. aus einer Steigerung der Planungssicherheit und in Folge einer damit verbundenen verbesserten Zeit- und Kostenschätzung. Eine besonders relevante Frage in dem Zusammenhang ist, wie lange ein APA mit einem spezifischen Land in etwa dauert. Ein weiterer Mehrwert könnte sich durch Zeitreihenvergleiche ergeben. Dies gäbe den Unternehmen ein Gefühl, wie sich die Steueradministration entwickelt. Das wiederum könnte Motivation für die Steueradministration sein, sich kontinuierlich zu verbessern.

### **Inhaltliche Informationen:**

Inhaltliche Informationen könnten die allgemeinen Informationen hilfreich ergänzen und den oben angesprochenen Mehrwert bieten. Die folgende Übersicht gibt Beispiele einer möglichen Ausdifferenzierung:

- Art des APAs (bilateral/multilateral)
- Art des Geschäftsvorfalles (Warentransaktion/Dienstleistungstransaktion/Finanzierungstransaktion/Mitarbeiterentsendungen/Transaktion betreffend immaterielle Wirtschaftsgüter/Betriebsstättengewinnabgrenzung/Sonstige)
- Komplexität des Sachverhalts (eine Art Ampel: hoch/mittel/niedrig)
- Gewählte Verrechnungspreismethode (Preisvergleichsmethode/Wiederverkaufspreismethode/Kostenaufschlagsmethode/Transaktionsbezogene Nettomargenmethode/Gewinnaufteilungsmethode/Andere)
- Geltungszeitraum des APAs: Anzahl der Jahre, für welche das APA beantragt wurde
- Beantragung eines Roll-Back? (Ja/Nein)
- Anzahl der Pre-Filing Meetings
- Monat & Jahr der Antragstellung
- Monat & Jahr des APA-Abschluss (→ ergibt die Verfahrensdauer)

## RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE

Transparenz ist m.E. sehr wichtig, um die Akzeptanz von APA zu erhöhen. Es handelt sich schließlich um keine Abmachung im Hinterzimmer, sondern die Abstimmung zweier Staaten über deren Sicht zu einem grenzüberschreitenden Sachverhalt. Die Verfahren dauern derzeit zu lang und sind als Nicht-beteiligter in Umfang, Dauer und Inhalt nicht einschätzbar.

Dieses Verfahren sollte so offen wie möglich sein. Auch, weil auf anderer Seite Transparenz von den Steuerpflichtigen gefordert wird (z.B. Country-by-Country Reporting) und ansonsten die Frage zu klären ist, ob APA nicht unter das Informationsfreiheitsgesetz fallen würden.

Je mehr Transparenz, desto besser. Insofern würde ich inhaltliche Informationen sehr begrüßen. Für mich hätten dann solche Informationen den Stellenwert eines Gerichtsurteils oder einer Entscheidung der EU-Kommission. Denn aufgrund der schwierigen Justiziabilität von Transferpreisen in der Praxis sind APA eine gute Möglichkeit, ein größeres gemeinsames Verständnis (gerade nach BESP) von Transferpreisen zu bekommen.

---

## Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.

**Wir befürworten die Veröffentlichung eines APA-Berichts mit allgemeinen Informationen** – und hier insbesondere zu länderbezogenen Erfahrungen.

**Inhaltliche Informationen wären interessant** hinsichtlich der Frage nach sachverhaltsspezifischen Hindernissen/Hemmnissen.

---

## Bundessteuerberaterkammer KdöR, Berlin

Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich für die Schaffung eines geregelten, transparenten Verwaltungsverfahrens ein. Dies bedeutet aus unserer Sicht nicht zwingend die Schaffung eines detaillierten Verfahrensrechts. Erforderlich ist jedoch die Etablierung eines zeitlichen und organisatorischen Rahmens, in dem sich die Finanzverwaltungen, die Steuerpflichtigen und ihre Berater bewegen und auf den sie sich verlassen können.

Auf Ebene der EU werden aktuell zahlreiche Bestrebungen, die Transparenz durch die Einführung von Veröffentlichungspflichten zu erhöhen, aufgegriffen. Diese Bestrebungen sollten sich u.E. jedoch nicht zwingend auf

Vorabverständigungsvereinbarungen oder Schiedssprüche erstrecken. Den Ergebnissen von Verständigungsvereinbarungen liegen häufig Opportunitätsabwägungen zugrunde. Zudem handelt es sich um Einzelfallentscheidungen für Sachverhalte, die in der Vergangenheit liegen. Sie können insofern nur sehr begrenzt eine Präzedenzwirkung entfalten.

Sind die erzielten Einigungen in einzelnen Verfahren auf andere Sachverhalte übertragbar, könnte die Möglichkeit einer freiwilligen Veröffentlichung unter Zustimmung der beteiligten Finanzverwaltungen und des Steuerpflichtigen – so wie es bspw. in der EU-Schiedsverordnung vorgesehen ist – in Betracht gezogen werden.

---

**Dr. Peter Koberg, Nestlé Deutschland AG**

Transparenz sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene wie beispielhaft aufgezählt wäre wünschenswert und sinnvoll.

---

**RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Wichtig ist die schnelle und effiziente Bearbeitung unserer Anträge. Transparenz ist daher eher „nice to have“, kann aber die aktuelle Ineffizienz des BZSt verdeutlichen.

---

**Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Ich halte einen APA-Bericht im skizzierten Umfang – allgemeine wie inhaltliche Informationen – für sehr sinnvoll. Ein Bericht in einer Fachzeitschrift würde genügen.

**b. EU-/OECD-weiter APA-Report: Würden Sie sich solche Berichte auch seitens der Finanzverwaltungen anderer Staaten wünschen; sehen Sie hier einen Koordinierungs-/Harmonisierungsbedarf, den die EU-Kommission angehen könnte?**

**RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A.,  
Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Ja, Berichte auch seitens der Finanzverwaltungen anderer Staaten wären wünschenswert. Sofern eine drohende Doppelbesteuerung zwischenstaatlich im Rahmen eines APAs gelöst werden soll, kann dies nur anhand eines bilateralen oder multilateralen APAs angegangen werden. Bilaterale und multilaterale APAs dürften prinzipiell auch gegenüber unilateralen APAs für Zwecke der Planungssicherheit zu bevorzugen sein. Ein APA-Bericht aus dem/ den anderen an dem Verrechnungspreissachverhalt beteiligten EU-Land/ Ländern würde es dem Antragsteller ermöglichen, eine erste Einschätzung zum Zeitablauf und ggf. zu den Erfolgsaussichten nicht nur aus deutscher Sicht, sondern auch basierend auf den Erfahrungswerten der relevant beteiligten EU-Länder vorzunehmen.

Idealerweise würde hier auch ein gewisser Mindeststandard auf EU- oder sogar OECD-Ebene erarbeitet und veröffentlicht werden, da ansonsten ein Vergleichsmaßstab nicht gewährleistet werden kann. Diese Koordinierungs- und Harmonisierungsaufgabe könnte von der EU-Kommission bzw. dem Gemeinsamen Verrechnungspreisforum in Anlehnung an den von dem Gemeinsamen Verrechnungspreisforum bereits veröffentlichten Kennzahlen zu APAs für EU-Länder übernommen und ausgebaut werden. Diese könnte sich an den Informationen wie unter a. vorgeschlagen orientieren. Eine weitere Abdeckung auf OECD-Ebene, ggf. im Rahmen der OECD BEPS Action 14-Initiativen, wäre ebenfalls zu begrüßen.

**StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

Ein EU-/OECD-weiter APA-Report wäre aus den gleichen Gründen wie ein nationaler APA-Report zu begrüßen. Darüber hinaus kann ein solcher Report die Unternehmen bei Standortentscheidungen unterstützen. Da nicht für alle EU-Staaten allgemeine und inhaltliche Informationen über APA-Verfahren zugänglich sind, halten wir eine EU-weite Harmonisierung für erstrebenswert.

---

**StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Der Vorschlag eines EU/OECD-APA-Reports zielt auf eine möglichst einheitliche Berichterstattung über die APA-Programme und einzelne APAs in den betreffenden Mitgliedstaaten, die auf Ebene der EU durch die EU-Kommission koordiniert werden könnte. Wird berücksichtigt, dass es sich bei APAs um Vereinbarungen zwischen den Steuerverwaltungen von zwei oder mehr Staaten handelt, verdient der Wunsch nach internationaler Transparenz nach vergleichbaren Maßstäben Unterstützung. Dies gilt umso mehr, als die EU-Amtshilferichtlinie den automatischen Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der Mitgliedstaaten in Bezug auf Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung und unter weiteren Voraussetzungen vorsieht (siehe aber § 7 Abs. 5 EU-Amtshilfegesetz in Bezug auf bi- oder multilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung mit Drittstaaten, sofern das internationale Steuerabkommen, in dessen Rahmen die Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung ausgehandelt wurde, eine Weitergabe an Dritte nicht erlaubt). Inhaltlich sollten hier aber die gleichen Einschränkungen und Besonderheiten gelten, die bereits für den nationalen APA-Report formuliert werden.

---

**StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw.  
Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Ja, das wäre wünschenswert. Verrechnungspreise, so sie unter den Tatbestand des § 1 AStG fallen, betreffen mindestens zwei Staaten. Eine einseitige Planung ist deshalb für Unternehmen nicht optimal. Sowohl um den administrativen Wettbewerb zu steigern als auch um die Planungssicherheit zu erhöhen, wäre ein einheitlicher Report auf EU-Ebene zu begrüßen. Ein einheitliches Template, welches durch die Mitgliedstaaten jährlich ausgefüllt wird, könnte den Prozess erleichtern.

### **RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE**

Ja, unbedingt würde ich einen APA-Bericht auch seitens der Finanzverwaltungen anderer Länder befürworten. Argumente s.o. zu a.

---

### **Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.**

Grds. ist zusätzliche Transparenz wünschenswert; dann aber in der Tat harmonisiert, um aussagekräftige Informationen zu erhalten.

---

### **Bundessteuerberaterkammer KdöR, Berlin**

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt nachdrücklich die Bestrebungen der EU-Kommission, das Risiko der Doppelbesteuerung und damit einhergehenden Diskriminierungen im EU-Binnenmarkt durch wirksame Streitbeilegungsmaßnahmen zu minimieren. Darunter können u.a. auch Vorabverständigungsverfahren subsumiert werden. Aus Sicht der BStBK kann dieses Ziel durch die Setzung eines rechtlichen Rahmens für ein einfaches, effektives Verfahren mit einem Einigungszwang erreicht werden.

Darüber hinaus müssen aber auch tatsächliche Hindernisse bei der Durchführung von Vorabverständigungsverfahren beseitigt werden und Finanzverwaltungen im In- und Ausland entsprechend sachlich und personell ausgestattet werden.

---

### **RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Wenn die EU-Kommission zum Handeln aufgefordert wird, dann nicht zur Koordination von APA-Reports, sondern zur Behebung von bestehenden Schwachstellen bei den EU-Schiedsverfahren.

---

### **Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Ich halte das für sehr richtig.

## 2. Verfahrensdauer/EU-Fast-Track-Verfahren

APAs sind regelmäßig „zeitintensiv“. Die Verhandlungen von bi- und multilateralen APAs in Deutschland dauerten durchschnittlich 35 Monate für im Jahr 2014 vereinbarte Verfahren innerhalb der EU und 30 Monate für Nicht-EU-Sachverhalte. Die Dauer von (Vorab-)Verständigungsverfahren ist von verschiedenen Faktoren abhängig, wie bspw. der Mitwirkung und Informationsaufbereitung seitens des Unternehmens, personellen Kapazitäten in den zuständigen Behörden sowie Kommunikation zwischen den Behörden untereinander und zwischen den Behörden und den Steuerpflichtigen.

(vgl. zu den Verfahrensdauern *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 78 f.)

**Halten Sie eine unionsweite Koordinierung/Harmonisierung bzgl. eines „Fast-Track-Verfahrens“ zur – zumindest unionsweiten – Beschleunigung von APA für überlegenswert?**

**RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A.,  
Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Neben der empfundenen Anonymität und Rechtsunsicherheit betreffend den Ausgang des Verfahrens ist eines der Hauptbedenken zu APAs aus Unternehmenssicht die relativ lange Verfahrensdauer und die damit verbundenen Kosten. Ein „Fast-Track-Verfahren“ könnte diesen Bedenken auf Ebene der EU entgegenwirken. Vor dem Hintergrund des großen Anteils von innergemeinschaftlichen APAs in Deutschland und der relativ langen Verfahrensdauer wäre eine Koordinierung/Harmonisierung bzgl. eines „Fast-Track-Verfahrens“ zur zumindest unionsweiten Beschleunigung von APAs zu begrüßen. Diese Aufgabe könnte ggf. ebenso mit Unterstützung durch das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum erfolgen.

- Laut der Statistik des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums zu APAs für das Jahr 2015 betrifft ein Großteil der (i) mit Deutschland im Jahr 2015 laufenden (12 von 25 / 48 %), (ii) bei den deutschen Steuerbehörden eingegangenen (36 von 61 / 59 %) und (iii) von den deutschen Steuerbehörden in 2015 (mit-)verabschiedeten (6 von 9 / 66 %) APAs Vorabzusagen zu Verrechnungspreisen zwischen Deutschland und einem anderen bzw. mehreren EU-Mitgliedstaat(en) ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/jtptf0152016enapastatistics.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtptf0152016enapastatistics.pdf), 1).

- Zwar lag die durchschnittliche Verfahrensdauer für APAs, die im Jahr 2015 verabschiedet wurden, zwischen Deutschland und einem oder mehreren EU-Mitgliedstaaten (38 Monate) unterhalb der durchschnittlichen Verfahrensdauer zwischen Deutschland und Nicht-EU-Mitgliedstaaten (53 Monate). Die durchschnittliche Verfahrensdauer für APAs mit Deutschland innerhalb der EU von 38 (für APAs, die im Jahr 2015 verabschiedet wurden) bzw. 33 Monaten (für APAs, die in den Jahren 2013, 2014 und 2015 verabschiedet wurden, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/jtpf0152016enapastatistics.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0152016enapastatistics.pdf), 1) liegt jedoch immer noch deutlich über dem von dem Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforum dargestellten Zeitrahmen für das Zustandekommen eines APAs von 18 Monaten (Mitteilung der Kommission an den Rat, das europäische Parlament und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Streitvermeidungs- und Streitbelegungsverfahren und über Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU, 26. Februar 2007, Anhang C. WTS ist sich bewusst, dass eine Zeitdauer von 18 Monaten für Nicht-Fast-Track-Verfahren eine relativ kurze Verfahrensdauer darstellt, die nur in wenigen bi- geschweige denn multilateralen APA-Verfahren realisierbar sein dürfte.) bzw. der von der OECD empfohlenen Dauer von 24 Monaten für das Erzielen einer Einigung für Verständigungsverfahren (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report, p. 15).

Vor dem Hintergrund des großen Anteils von innerschweizerischen APAs in Deutschland bzw. in der EU im Allgemeinen und der relativ langen Verfahrensdauer wäre eine Koordinierung bzgl. eines „Fast-Track-Verfahrens“ zur zumindest unionsweiten Beschleunigung von APAs zu begrüßen. Ein „EU-Fast-Track-Verfahren“ würde voraussichtlich eine Harmonisierung des Prozessablaufes in den einzelnen EU-Ländern bedingen, damit der APA-Antrag effizient binnen relativ kurzer Zeit verhandelt und umgesetzt werden kann.

---

### **Hessisches Ministerium der Finanzen, Steuerabteilung**

Maßnahmen zur effektiven Beschleunigung der Verfahren sind grds. überlegenswert. Die Verfahrensdauer hängt jedoch sehr von verschiedenen Faktoren des einzelnen Falles ab. Ein „starres Zeitkorsett“ ist für APA ungeeignet.

**StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

Die langen Verfahrensdauern führen regelmäßig dazu, dass die Steuerpflichtigen die dem APA zugrunde liegenden Sachverhalte bereits vor Abschluss des Verständigungsverfahrens verwirklichen müssen. Infolgedessen sollten die Verfahrensdauern unbedingt verkürzt werden. Vor dem Hintergrund, dass die Verhandlungsdauer von bi- und multilateralen APAs in Deutschland 2014 in EU-Fällen durchschnittlich 35 Monate und damit 5 Monate länger als in Nicht-EU-Fällen betrug (vgl. *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 78), sollte die Verfahrensdauer insbesondere innerhalb der EU beschleunigt werden. Insoweit ist eine unionsweite Koordinierung/Harmonisierung zur Beschleunigung der Verfahren sehr begrüßenswert.

---

**StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Überlegungen zur Verfahrensdauer von APAs oder einem EU-Fast-Track-Verfahren haben ihre Ursache in den häufig langen Zeitspannen, die zwischen Antragstellung und Erteilung einer verbindlichen Vorabzusage liegen. In Deutschland lag diese Zeitspanne für im Jahr 2014 vereinbarte Verfahren mit anderen Mitgliedstaaten der EU bei durchschnittlich 35 Monaten. Wird berücksichtigt, dass lange Verfahrensdauern, die sich verfahrensrechtlich bisher nicht beschleunigen lassen, zu den zentralen Gründen gehören, die aus Sicht der Unternehmen gegen eine Nutzung von APAs sprechen (vgl. *Kimpel/Oestreicher*, in Becker u.a., *Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise*, 2017, 122.), erscheinen Überlegungen zu einer zeitliche Befristung oder zur Einführung von verfahrensrechtlichen Instrumenten, die auf eine Beschleunigung von APAs gerichtet sind, gut begründet. Dies gilt umso mehr, als der Steuerpflichtige ein berechtigtes Interesse hat, innerhalb einer bestimmten Frist Gewissheit über den Erfolg seines Antrags zu erhalten. Man muss aber sehen, dass der Abschluss eines bi- oder multilateralen APA nicht nur von der Verwaltung eines Staates abhängt. Ist nicht feststellbar, welche Verwaltung unter Berücksichtigung ihrer Personalressourcen und den Ergebnissen der Kommunikation mit dem Steuerpflichtigen mögliche Verzögerungen zu verantworten hat, lässt sich eine Fristenregelung zu Ungunsten eines der beteiligten Fiscis kaum durchsetzen (vgl. *Becker/Reimer*, in Becker u.a., *Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise*, 2017, 248). Nimmt man zur Kenntnis, dass die Anzahl Fälle, für die das Verständigungsreferat zuständig ist, in den vergangenen Jahren stetig (wenn auch mit abnehmender Stei-

gung) angewachsen ist, sollte vielmehr über eine wenigstens temporär bessere Personalausstattung beim Verständigungsreferat des BZSt nachgedacht werden. Eine Beschleunigung der Verfahren ließe sich aber auch erreichen, wenn das Verfahrensrecht zur Durchführung von APAs in den beteiligten Staaten vereinheitlicht wird. So wäre schon hilfreich, wenn sich die Staaten auf eine gemeinsame Liste der für die Bearbeitung eines APA notwendigen Dokumente verständigen und sich einig sein könnten, dass es ausreicht, wenn Dokumente in englischer Sprache vorgelegt werden.

Daneben ist in verschiedener Hinsicht auch ein „Fast-Track-Verfahren“ denkbar, das für Anträge auf den Abschluss eines APA unter bestimmten Voraussetzungen eine „Überholspur“ einrichtet. So kann daran gedacht werden, dass das Verwaltungsverfahren für „einfache“ oder gängige Verhandlungsgegenstände schlanker gestaltet oder mit Standardisierungen gearbeitet wird. Sind der Gegenstand eines APA, die vorzulegenden Unterlagen und die Erfolgsaussichten klar, ist in diesem Sinne z.B. das i.d.R. zeitaufwändige Vorverfahren („Prefiling“) bei den zuständigen Behörden verzichtbar. Denkbar wäre aber auch die Zulassung von unilateralen, auf bestimmte Fragenkreise und Sachverhaltskonstellationen beschränkte APAs (ablehnend BMF-Merkblatt zu APA v. 5.10.2006, Tz. 1.2; zur Kritik *Becker/Reimer*, in Becker u.a., *Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise*, 2017, 18, 237), die nach Prüfung und Zustimmung durch einen oder mehrere Vertragspartner bi- oder multilaterale Gültigkeit erlangen (für den umgekehrten Fall der Anerkennung eines unilateralen APA mit einem anderen Staat nach dessen Recht siehe BMF-Merkblatt zu APA v. 5.10.2006, Tz. 1.2). Da es sich bei (multilateralen) APAs jedoch um verbindliche Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen handelt, die auf Vorabverständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beruhen, wären Vereinfachungen im bilateralen Verfahren aber in Doppelbesteuerungsabkommen zu verankern, so dass eine unionsweite Koordinierung, Harmonisierung oder Beschleunigung von APAs voraussetzt, dass diese Vereinfachung multilateral abgestimmt wird.

---

**StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw. Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Grds. sind schnellere und (siehe oben) EU-weit harmonisierte Verfahren für die Unternehmen wünschenswert. Gleichwohl sollte zwischen realistischer Bearbeitungsdauer – gegeben die oftmals zu knappen Ressourcen – in der

Steueradministration und Idealvorstellungen abgewogen werden. Überambitionierte Ziele, die nicht verlässlich eingehalten werden können, helfen den Unternehmen nicht. Vielmehr sollten Ziele im Rahmen des Möglichen gegeben und diese auch konsequent eingehalten werden.

---

### **RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE**

Ja, unbedingt sollten die Verfahrensdauern reduziert werden. Rechtssicherheit und Planbarkeit sind zwei der erstrebenswertesten Dinge für Unternehmen. Bei der derzeitigen Verfahrensdauer hat sich bei Beendigung eines APA ggf. das Geschäftsmodell bereits wieder verändert. Insofern schreckt die Verfahrensdauer ab, in ein APA zu gehen.

---

### **Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.**

Eine Verfahrensbeschleunigung wäre im Hinblick auf baldige Rechtssicherheit bei wiederkehrenden/Dauer-Sachverhalten sicherlich zu begrüßen (trotz möglicher Rückbeziehung).

---

### **Bundessteuerberaterkammer KdÖR, Berlin**

Vor der Antragstellung werden die Vor- und Nachteile von den betroffenen Steuerpflichtigen sorgfältig abgewogen. Wir gehen davon aus, dass Steuerpflichtige häufig von dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens absehen, weil die Verfahrensdauer und die mit der Durchführung des Verständigungsverfahrens verbundenen direkten und indirekten Kosten im Ergebnis außer Verhältnis zur Beseitigung der Belastung durch die Doppelbesteuerung stehen. Hinzu kommt die Ungewissheit über den Ausgang des Verfahrens. Nach der Abwägung aller Vor- und Nachteile entschließen sich überwiegend große Unternehmen zur Antragstellung. Kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) bleibt dieser Weg faktisch häufig verschlossen und benachteiligt diese unverhältnismäßig, weil sie so an einer gleichberechtigten wirtschaftlichen Teilhabe im europäischen Binnenmarkt gehindert werden.

Daher begrüßt die BStBK unionsweite Bestrebungen, das Risiko von Doppelbesteuerung und einhergehende Diskriminierungen zu minimieren sowie zu beschleunigen.

---

### **Dr. Peter Koberg, Nestlé Deutschland AG**

Da ein APA-Verfahren üblicherweise zwischen 3–5 Jahren dauert, ist ein schnelleres Verfahren grds. zu begrüßen. Durch die Verfahrensdauer geht der „advance“-Charakter des APAs verloren. Im Vergleich zu anderen Ländern hat es den Anschein, als würde Deutschland die Verzögerung hervorrufen.

Hier stellen sich u.a. die Fragen, ob bei einem „Fast-Track“-Verfahren

- dieselben Voraussetzungen vorliegen müssen wie bei einem gewöhnlichen APA-Verfahren (z.B. sind dem förmlichen Antrag Unterlagen beizufügen, die geeignet sind, den relevanten Sachverhalt vorbehaltlos und in allen Einzelheiten darzustellen) oder geringere Anforderungen zu erfüllen sind,
- sich die Kosten für ein APA-Verfahren bei dem „Fast-Track“-Verfahren reduzieren.

---

### **RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Das ist eine sehr gute Idee, könnte sich aber bei Einführung einer GKKB erledigen. Daher muss man sorgfältig abwägen, ob man Zeit und Energie auf ein „Übergangs-Problem“ allokiert.

---

### **Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Ja, eine auf Verfahrensbeschleunigung zielende Koordinierung/Harmonisierung befürworte ich.

### 3. Kein Einigungszwang

Das zwischenstaatliche APA-Verfahren kann mit Abschluss der Vorabverständigungsvereinbarung als völkerrechtlichem Vertrag abgeschlossen werden. Das zwischenstaatliche Verfahren kann allerdings scheitern, da kein Zwang besteht, eine Vorabverständigungsvereinbarung zu schließen.

(vgl. hierzu *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 69, 80)

**Empfinden Sie es als Nachteil, dass die zwischenstaatlichen Verhandlungen über ein APA scheitern können, da ein Schiedsverfahren im Anschluss hieran nicht vorgesehen ist?**

**RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A.,  
Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

*Theoretisch ist es ein Nachteil, dass APA-Verhandlungen scheitern können. Aus Unternehmenssicht ist die Möglichkeit eines Scheiterns des APA-Verfahrens einer derjenigen Punkte, die zur Planungs- und Rechtsunsicherheit beitragen. Rein praktisch scheitern nur sehr wenige APAs, so dass eine Einigungspflicht derzeit nicht notwendig erscheint, auch wenn diese aus Unternehmenssicht sicherlich wünschenswert wäre. Eine Einigungspflicht dürfte nicht unbedingt eine Lösung für Verhandlungen mit solchen Steuerbehörden darstellen, die sich i.d.R. als eher schwieriger erweisen. Insofern ist die Möglichkeit eines anschließenden Schiedsverfahrens u.E. als eine Land-zu-Land-Entscheidung zu betrachten, die vermutlich am ehesten mit EU- und angelsächsischen Industriestaaten darstellbar sein dürfte. Basierend auf den Fallkennzahlen, die durch das Gemeinsame Verrechnungspreisforum für das Jahr 2015 veröffentlicht wurden, betrifft ein Großteil der APA-Verfahren in Deutschland APAs mit anderen EU-Staaten. Sofern ein Steuerpflichtiger Rechtssicherheit in Form eines Einigungszwangs erreichen möchte, wäre eine Möglichkeit – die bereits derzeit auf Unionsebene bestünde –, sich für bereits veranlagte Zeiträume für ein Schiedsverfahren basierend auf der EU-Schiedskonvention anstatt für ein APA mit Roll-Back zu entscheiden.*

Theoretisch ist es ein Nachteil, dass APA-Verhandlungen scheitern können. Spieltheoretischen Tit-for-Tat-Überlegungen zufolge dürften die Steuerbehörden jedoch in der Praxis ein gewisses Selbstinteresse an einer Einigung des einzelnen bilateralen oder multilateralen Verfahrens haben, da sie ansonsten in einem zukünftigen Verfahren mit denselben Ländern Gefahr laufen würden, von der Gegenseite für ihre vorherige Nichtkooperation

„bestraft“ zu werden. Man könnte gar schlussfolgern, dass insoweit bereits ein informeller Einigungsdruck besteht. Wir haben des Weiteren den Eindruck gewonnen, dass die Länderreferenten des BZSt sich mit den Referenten der ausländischen zuständigen Behörde (auch informell) austauschen. Die Einführung eines Einigungszwangs könnte strategischen Überlegungen zu Folge und spieltheoretische Aspekte berücksichtigend unnötigen Druck zwischen den Ländern aufbauen.

Der Einigungswille ist auch in den von dem Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforum veröffentlichten Statistiken zu APAs in der EU entsprechend unterlegt. Diese zeigen seit dem Jahr 2012 lediglich einen Fall im Jahr 2012 auf, in dem das BZSt einen APA-Antrag abgelehnt hat ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/final\\_apa\\_statistics\\_2012\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_apa_statistics_2012_en.pdf)). Auch in den anderen EU-Ländern gibt es laut der jährlichen Statistik des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums nur wenige Fälle, in denen ein APA-Antrag gescheitert ist. Es lässt sich anhand der Statistik nicht erkennen, ob es sich im EU-Ausland um unilaterale oder bilaterale APA-Anträge handelt, die gescheitert sind. Diese Fallzahlen belegen, dass die Steuerbehörden bemüht sind, eine Einigung untereinander zu erzielen. Dies deckt sich mit unseren Erfahrungen, wonach die zuständigen Steuerbehörden auf eine kooperative Zusammenarbeit und das Erarbeiten einer Lösung für den Antragsteller bedacht sind.

Rein praktisch erscheint eine Einigungspflicht unter Berücksichtigung der derzeitigen Statistik auf EU-Ebene zu gescheiterten APAs nicht notwendig. Dies wäre insbesondere unter den OECD-BEPS-Entwicklungen jedoch weiter zu beobachten.

Aus Unternehmenssicht wäre es sicherlich wünschenswert, wenn die Möglichkeit für das Einleiten eines Schiedsverfahrens bei einer Nichteinigung der Steuerbehörden bestünde, um eine Einigung zu erzielen. Ein Einigungszwang geht jedoch nicht nur mit positiven Nebeneffekten einher. Auf der einen Seite könnte die Möglichkeit einer anschließenden Einleitung eines Schiedsverfahrens dazu führen, dass eine Einigung auch mit denjenigen Ländern erzielt werden könnte, mit denen sich Verhandlungen als schwierig erweisen. Auf der anderen Seite könnte die Möglichkeit einer anschließenden Einleitung eines Schiedsverfahrens auch dazu führen, dass aufgrund des Einigungszwangs gewisse Länder wegen singulärer Interessen einen APA-Antrag mit einer größeren Wahrscheinlichkeit erst gar nicht annehmen würden.

Im Endeffekt dürfte es eine Land-zu-Land-Entscheidung sein, mit welchen Ländern die Möglichkeit eines anschließenden Schiedsverfahrens darstellbar sein könnte, wie es derzeit in dem DBA zwischen Deutschland und den USA geregelt ist. Dies dürfte vermutlich am ehesten mit EU- und angelsächsischen Industriestaaten darstellbar sein. Hiermit dürfte ein Großteil der mit Deutschland avisierten APAs abgedeckt sein, sofern weiterhin ein Großteil der APA-Anträge mit Deutschland und einem anderen EU-Land eingeht.

Sofern ein Steuerpflichtiger Rechtssicherheit in Form eines Einigungszwangs erreichen möchte, wäre eine Möglichkeit – die bereits derzeit auf Unionsebene bestünde –, sich für bereits veranlagte Zeiträume für ein Schiedsverfahren basierend auf der EU-Schiedskonvention anstatt für ein APA mit Roll-Back zu entscheiden.

---

### **Hessisches Ministerium der Finanzen, Steuerabteilung**

Nein, wir sehen es nicht als Nachteil an, dass die zwischenstaatlichen Verhandlungen über ein APA scheitern können. Ziel einer Vorabverständigungsvereinbarung ist es, Meinungsverschiedenheiten zwischen den beteiligten Staaten und den Unternehmen über Verrechnungspreise für bestimmte Geschäftsvorfälle – soweit möglich – bereits im Voraus zu vermeiden. Einen Einigungszwang kann es in diesem Stadium nicht geben.

Für die wenigen Fälle, in denen in einem Vorabverständigungsverfahren keine Einigung erzielt werden kann, stehen immer noch die „klassischen Instrumente“ (DBA-Verständigungs- und ggf. Schiedsverfahren bzw. EU-Schiedskonvention) zur Verfügung. Hier ist auch auf den Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der EU (COM(2016) 686 final) hinzuweisen.

---

### **StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

APA-Verfahren sowie das MAP verfolgen das Ziel, Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Beide Verfahren sind seitens des Steuerpflichtigen wie auch der Finanzverwaltung mit einem erheblichen Ressourceneinsatz verbunden. Darüber hinaus ist es wahrscheinlich, dass das Scheitern der Verhandlungen über ein APA zu einer Doppelbesteuerung und in der Folge zu einem

MAP führen wird. Denn insoweit besteht die erhebliche Gefahr, dass zumindest eine der beteiligten Finanzverwaltungen die vereinbarten Verrechnungspreise nicht anerkennen wird. Vor diesem Hintergrund stellt der fehlende Einigungszwang durch das Schiedsverfahren einen erheblichen Nachteil des APA-Verfahrens im Vergleich zu den MAP dar. Der – zumindest innerhalb der EU – geltende Einigungszwang durch das Schiedsverfahren sollte infolgedessen auf die APA-Verfahren ausgeweitet werden.

---

### **StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist nicht nur problematisch, dass sich die Steuerpflichtigen auf keine verbindlichen und in der Praxis durchsetzbaren Fristen berufen können. Von Nachteil ist auch der fehlende Einigungszwang im (Vorab-) Verständigungsverfahren. Es hat Zeit- und Kostennachteile zur Folge, während die Existenz eines Schiedsverfahrens einen starken Anreiz auf die beteiligten Finanzverwaltungen ausübt, sich im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu einigen. Aus ökonomischer Sicht wird man davon ausgehen dürfen, dass die Ergänzung von Verständigungsverfahren um eine Schiedsklausel streitvorbeugende Wirkung hat und das Verfahren beschleunigen kann. Eine Erweiterung der Schiedsklausel auf APAs bedarf aber einer Änderung der deutschen Verhandlungsgrundlage. Allgemein müsste das OECD-Musterabkommen entsprechend erweitert werden, um eine Durchsetzung in Verhandlungen über ein Doppelbesteuerungsabkommen zu erleichtern (vgl. *Becker/Reimer*, in Becker u.a., *Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise*, Wiesbaden 2017, 251).

Verfahrensrechtlich lässt sich eine vergleichbare Wirkung aber auch durch die Verbindung eines APA mit einem Verständigungsverfahren (z.B. nach der EU-Schiedskonvention) herstellen. Zu diesem Zweck ist für den Fall, dass der Steuerpflichtige die dem APA zugrunde liegende Verrechnungspreisgestaltung bereits anwendet, der Antrag auf Rückbeziehung des APA („Roll back“) gegeben. Möglich ist eine inhaltliche Rückbeziehung, z.B. aufgrund eines zusätzlich einzuleitenden Verständigungsverfahrens, das im Übrigen auch gemeinsam mit dem APA geführt werden kann, aber rechtlich eigenständig abgeschlossen wird (vgl. BMF-Merkblatt zu APA v. 5.10.2006, Tz. 7.3). Wird im Rahmen des eigenständigen Verständigungs- und Schiedsverfahrens eine gemeinsame Lösung gefunden, erlaubt das APA im Zusammenhang mit noch nicht abgeschlossenen Transaktionen die Fortschreibung des gefundenen Ergebnisses in die Zukunft.

**StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw. Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Aus der Praxis liegen keine Erfahrungen vor. Gleichwohl sollte ein Einigungszwang Grundsatz sein.

---

**RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE**

Ja, zumindest innerhalb der EU sollte es einen Einigungszwang geben. Denn hier sollte man davon ausgehen, dass die Mitgliedstaaten (mittlerweile) ein gemeinsames Verständnis des Themas haben sollten.

---

**Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.**

Eine Frage der Wahrscheinlichkeit des Scheiterns der Verhandlungen; ggfs. könnten hier oben unter 1. angeführte Reports zur Beruhigung beitragen.

---

**Bundessteuerberaterkammer KdöR, Berlin**

Wichtigster Punkt aus Sicht der Steuerpflichtigen und ihrer Berater ist, dass es am Ende von Streitbeilegungsverfahren eine Lösung für den streitigen Sachverhalt gibt, die eine Mehrfachbesteuerung vermeidet. Dies ist vor allem dann gewährleistet, wenn es am Ende des Verfahrens eine Einigung im (Vorab-)Verständigungsverfahren oder einen Schiedsspruch gibt. Nur auf diese Weise kann dem Steuerpflichtigen die nötige Rechtssicherheit – zumindest für die Vergangenheit – gegeben werden.

Die Bundessteuerberaterkammer spricht sich daher für die Einführung eines Einigungszwanges aus – auch wenn damit möglicherweise praktische Schwierigkeiten verbunden sind.

Mit der Grundlage des in Art. 25 OECD-MA verankerten zweistufigen Verfahrens haben einerseits die beteiligten Finanzverwaltungen so die Möglichkeit, die Lösung abkommensrechtlicher Konflikte zunächst ohne Abgabe ihrer originären Souveränitätsrechte im Zusammenhang mit nationalen Steueransprüchen selbst herbeizuführen. Andererseits hat der Steuerpflichtige die Gewissheit, dass im Falle des Scheiterns der Verhandlungen eine Lösung durch einen Schiedsspruch erfolgt. Die Zweistufigkeit hat zudem den Vor-

teil, dass die absehbare Übergabe des Verfahrens an ein Schiedsgericht oder eine Schiedskommission vermutlich den Willen der beteiligten Finanzverwaltungen zur Einigung im (Vorab-)Verständigungsverfahren erhöht und somit aus Sicht des Steuerpflichtigen beschleunigend wirkt.

---

**RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Dies ist aus Unternehmenssicht ein gravierender Nachteil: Im Lauf des APA stellen sie für beide Fisci völlige Transparenz her. Wenn ein APA scheitert, ist eine nachfolgende Doppelbesteuerung sehr wahrscheinlich. Das Problem wird dadurch noch größer, dass unsere APA beim BZSt voraussichtlich nicht innerhalb von 5 Jahren abgeschlossen sein werden. Dadurch hat man in beiden Ländern eine lange Periode der Unsicherheit (insbesondere, wenn die Länder kein „roll back“ vorsehen).

---

**Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Ja, sehr.

## 4. Einbindung des Unternehmens

Im APA-Verfahren ist eine regelmäßige Unterrichtung des Antragstellers über den Verfahrensstand durch das BZSt vorgesehen. Das BZSt kann allerdings auch weitergehend über die persönliche Anwesenheit des Antragstellers an den Verhandlungen entscheiden und ihm die Möglichkeit geben, bei den Verhandlungen seine Position gegenüber beiden Staaten persönlich zu vertreten und mit ihnen zu diskutieren.

(vgl. hierzu *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 80)

### **a. Welche Erfahrungen haben Sie hinsichtlich der Einbindung in APA-Verfahren gemacht?**

**RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A.,  
Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Basierend auf unserer Erfahrung findet ein reger Austausch mit dem BZSt statt. Der Antragsteller und dessen Vertreter wurden in den uns bekannten Fällen punktuell über den Verfahrensstand (Stand, bevorstehende Treffen zwischen den zuständigen Behörden, Stand der Verhandlungen) unterrichtet. Die Verhandlungen wurden maßgeblich zwischen den beiden Steuerbehörden ohne Anwesenheit des Antragstellers geführt. In einem uns bekannten Verfahren fanden persönliche Treffen mit dem BZSt und den zuständigen Landesfinanzbehörden sowie mit der ausländischen zuständigen Steuerbehörde in der Form eines Pre-Filing-Meetings und separaten Meetings im Rahmen des APA-Verfahrens statt, in denen dem Antragsteller und dessen Vertreter die Möglichkeit geboten wurde, seine Position nochmals zu vertreten und auch mit der deutschen und/oder ausländischen Steuerbehörde diskutieren zu können. Auch wenn der Informations- und Kommunikationsfluss in der Vergangenheit nicht zu beanstanden war, wäre eine persönliche Anwesenheit bei den eigentlichen Verhandlungen generell zu präferieren, da dies dem Antragsteller und/oder seinem Vertreter ermöglichen würde, auf einzelne Argumente und Fragen eingehen zu können.

---

**StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

Durch die Einbindung des Antragstellers in die Verhandlungen können offene Sachverhaltsfragen oder Verständnisprobleme umgehend geklärt wer-

den. Darüber hinaus gibt es dem Unternehmen (Steuerpflichtigen) die Gelegenheit, seine Motivation für das APA-Verfahren darzulegen und insbesondere seine Verrechnungspreispolitik zu rechtfertigen. Infolgedessen erachten wir die Einbindung des Antragstellers in die Verhandlungen als sehr sinnvoll. Insoweit wird auch das Vertrauen der Unternehmen in die Verhandlungen der Finanzbehörden gestärkt.

---

### **StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Da das Verständigungsverfahren auf Ebene der beteiligten Finanzbehörden durchgeführt wird, haben die Steuerpflichtigen in diesem Prozess keine aktive Funktion. Sie haben lediglich im Rahmen ihrer Aufklärungs- und Nachweisbeschaffungspflichten die Aufklärung des Sachverhalts zu unterstützen, Nachweise vorzulegen und Beweismittel zu beschaffen, nehmen aber im Übrigen grds. die Rolle eines Zuschauers ein.

In diesem Sinne lässt es kein Staat zu, dass seine Steuerpflichtigen an den Verhandlungen über ein zwischenstaatliches APA aktiv teilnehmen. Letztere haben lediglich die Möglichkeit, weitere Informationen in das Verfahren einzubringen und sich über den jeweils aktuellen Sach- oder Verhandlungsstand berichten zu lassen (vgl. *Kimpel/Oestreicher*, in Becker u.a., *Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise*, Wiesbaden 2017, 126). Auch in Deutschland ist der Steuerpflichtige weder Beteiligter, noch hat er Informationsrechte. Zwar unterrichtet ihn das BZSt regelmäßig über den Stand des Verfahrens, ein Informationsanspruch besteht gleichwohl nicht (vgl. BMF-Merkblatt zu APA v. 5.10.2006, Tz. 4.2). Im Interesse einer Beschleunigung des Verfahrens kann das BZSt aber gemeinsam mit dem anderen Staat entscheiden, dass der Antragsteller oder sein Vertreter an Teilen der Verhandlungen teilnimmt oder bei diesen Verhandlungen seine Position gegenüber beiden Staaten persönlich vertritt und mit ihnen diskutiert. Hiervon macht das BZSt nach den Erfahrungen des Verfassers durchaus Gebrauch. Die Erfahrungen sind gut, wenn auch zu lesen ist, dass von dieser Einbindung der Steuerpflichtigen in der Praxis nur selten Gebrauch gemacht wird (so *Becker*, in Becker u.a., *Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise*, Wiesbaden 2017, 33). Ein Rechtsanspruch besteht jedenfalls nicht.

**StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw.  
Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Weder eine Unterrichtung über den Verfahrensstand noch eine Einbindung der Unternehmen ist in allen Verfahren üblich. Vielmehr hängt es stark von dem jeweiligen Sachbearbeiter ab. Im Gegenteil ist anzumerken, dass wir Informationen zum Stand des Verfahrens nur auf teilweise mehrfache Nachfrage hin erhalten. Mitunter waren die Angaben zum aktuellen Verfahrensstand auf deutscher und ausländischer Seite widersprüchlich.

---

**Bundessteuerberaterkammer KdöR, Berlin**

In Artikel 25 OECD-MA sind aktuell nur sehr eingeschränkte Anhörungs- und Mitwirkungsrechte für den Steuerpflichtigen verankert, da dieser nach der Antragstellung kein Verfahrensbeteiligter mehr ist. Obwohl die Doppelbelastung den Steuerpflichtigen unmittelbar betrifft, hat er formal keine Möglichkeit, den Sachverhalt und seine rechtliche Bewertung im Verfahren zu Gehör zu bringen.

Mit der Schaffung eines geregelten Verfahrens sollten auch die Mitwirkungsrechte des Steuerpflichtigen durch eine punktuelle Einbindung des betroffenen Steuerpflichtigen bzw. dessen Steuerberaters rechtlich verankert werden. Bisher wird der Steuerpflichtige – wenn überhaupt – nur über den Verfahrensgang informiert. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer gebietet es jedoch die Rechtsstaatlichkeit, dass dem Steuerpflichtigen als unmittelbar Betroffenen Informationsrechte über die Einleitung eines Verständigungsverfahrens und im Verlauf des Verfahrens über den Verfahrensstand eingeräumt werden.

Darüber hinaus sollte dem Steuerpflichtigen ein Mindestmaß an rechtlichem Gehör eingeräumt werden. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Sicherstellung der Vollständigkeit und Richtigkeit des zu beurteilenden Sachverhalts, die in der Praxis häufig nicht gewährleistet ist. Aus Sicht der Finanzverwaltung hätte dies den Vorteil, dass praktische Probleme mit der Unterstützung des Steuerpflichtigen ggf. leichter und/oder schneller zu lösen sind, wie beispielsweise die Überwindung von Sprachbarrieren.

Der Verbesserung der Einbindung des Steuerpflichtigen und seines Beraters in das Verständigungsverfahren kommt vor allem auch dann eine große Bedeutung zu, wenn es einen Einigungszwang geben sollte. Es ist zu erwar-

ten, dass die Finanzverwaltungen ein gesteigertes Interesse an der Erzielung einer Einigung im Verständigungsverfahren haben, wenn ansonsten die Eröffnung eines Schiedsverfahrens droht. Die zu erwartende Zunahme der Bedeutung des Verständigungsverfahrens sollte auch durch verbesserte Mitwirkungsrechte des Steuerpflichtigen reflektiert werden.

---

### **RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Aufgrund der Arbeitsüberlastung im BZSt erfolgt keinerlei proaktive Kommunikation. Wir versuchen, durch regelmäßige Anrufe bei den Bearbeitern Informationen zu erhalten. Der eigentliche Grund der Anrufe ist aber eher, dass wir uns dadurch eine etwas schnellere Bearbeitung erhoffen.

---

**b. Würden Sie eine weitergehende Informationspflicht seitens des BZSt begrüßen, den Antragsteller während des Vorabverständigungsverfahrens in regelmäßigen Abständen über Stand und Inhalt der Verhandlungen, sich anbahnende Einigungslinien und deren Veränderung zu unterrichten?**

### **RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A., Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Der Kommunikationsfluss ist, was den Verfahrensstand betrifft, basierend auf unserer Erfahrung nicht zu beanstanden. Detaillierte Informationen zum Inhalt der Verhandlungen wären aus Sicht des Antragstellers bzw. dessen Vertreter teilweise wünschenswert gewesen.

Bei Nichteinbindung des Antragstellers bei den Verhandlungen wäre u.E. eine Informationspflicht betreffend den Verfahrenstand und Inhalt der Verhandlungen zu begrüßen, auch wenn dies, basierend auf unserer Erfahrung, was den Verfahrensstand betrifft, den bereits gelebten Prozess lediglich nochmals formal regeln würde. Die größtmögliche Transparenz wäre, wie oben bereits dargelegt, bei einer persönlichen Anwesenheit des Antragstellers und/oder dessen Vertreter bei (zumindest einem Teil der) Verhandlungen gegeben. Solch ein Höchstmaß an Transparenz könnte gewährleisten, dass Informationsasymmetrie nicht für das Durchsetzen der Interessenlage einer Partei verwendet wird.

**StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

Vor dem Hintergrund der langen Verfahrensdauer und der Tatsache, dass der dem APA zugrunde liegende Sachverhalt häufig bereits vor einer Einigung der Staaten umgesetzt werden muss, ist eine Unterrichtung des Antragstellers über den Stand und Inhalt der Verhandlungen, insbesondere über Einigungslinien sinnvoll. Denn insoweit können die Verrechnungspreise angepasst und spätere Korrekturen eingeschränkt werden. Infolgedessen sollte der Antragsteller mindestens halbjährlich (eher quartalsweise) über den aktuellen Stand und zeitnah über aktuelle Änderungen informiert werden.

---

**StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Eine stärkere Beteiligung der Steuerpflichtigen, die sich auf eine enge Kooperation mit den Finanzbehörden erstrecken sollte, ist grds. wünschenswert, um vor allem zeitliche Verzögerungen zu vermeiden. Diese Kooperation sollte es z.B. möglich machen, dass der Steuerpflichtige im Rahmen der Verhandlungen seine Rechtsauffassung darlegen und, falls ergänzender Informationsbedarf besteht, kurzfristig weitere oder ergänzender Informationen vorlegen kann. Er sollte aber auch Auskunftsrechte in Bezug auf den Stand der Gespräche zwischen den Finanzbehörden und die Rechtsauffassungen der Verhandlungsteilnehmer erhalten und Initiativrechte haben, wenn der Einigungsprozess keine Fortschritte macht.

---

**StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw.  
Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Auch wenn das keine Auswirkung auf den Ausgang des Verfahrens hat, kann es den Mehrwert durch eine bessere Planungssicherheit erhöhen, weil die Wahrscheinlichkeit einzelner Szenarien steigt bzw. fällt. Besonders hilfreich wären Informationen zu:

- Verzögerungen der Prozesse (Sachverhaltsklärung),
- der Erstellung der Positionspapiere,
- Terminierung der Verhandlungen.

**RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE**

Ja, unbedingt. Auch dies kann als vertrauensbildende Maßnahme verstanden werden.

---

**Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.**

Ja, das befürworten wir.

---

**RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Einerseits ist eine Information immer hilfreich. Andererseits ist bei zusätzlichen Pflichten eine noch langsamere Bearbeitung zu fürchten. Wir stellen nur dann APA-Anträge, wenn wir ergebnisoffen sind. Ob also mehr Marge nach Deutschland oder in das andere Land allokiert wird, ist für uns nicht relevant – Hauptsache, wir vermeiden Doppelbesteuerung und haben Rechtssicherheit.

---

**Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Ja, das würde ich befürworten.

## 5. APA nur im DBA-Fall

Bi- und multilaterale APAs können bislang nur in DBA-Fällen in Betracht gezogen werden.

(zur Rechtsgrundlage *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 54 ff.)

**Halten Sie es für möglich und sinnvoll, wenn versucht würde, APA bilateral auch mit Nicht-DBA-Staaten zu implementieren (APA ohne Abschluss eines DBA)?**

**RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A., Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Das deutsche Recht bietet u.E. zurzeit kein rechtsverbindliches Verfahren, welches ein bi- oder multilaterales APA abdecken würde.

Darüber hinaus gibt es rein praktisch gesehen mit denjenigen Ländern (Übersicht der mit Deutschland bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen:

[http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerecht/Staatenbezogene\\_Informationen/staatenbezogene\\_info.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html)), mit denen kein DBA besteht, Differenzen anderer Art, die APA-Verhandlungen erschweren bzw. nahezu unmöglich machen dürften.

---

**Hessisches Ministerium der Finanzen, Steuerabteilung**

Nein. Wo kein DBA vorhanden ist, wird es in aller Regel auch an einer gemeinsamen Basis für den Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung fehlen.

---

**StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

Da es sich bei einem bilateralen APA wie bei einem DBA um einen zwischen den Staaten geschlossenen Vertrag handelt, halten wir es für möglich und sinnvoll, bilaterale APAs auch mit Nicht-DBA-Staaten zu vereinbaren. Hierfür sollte eine entsprechende Rechtsgrundlage geschaffen werden.

APAs haben ihre Rechtsgrundlage in den Doppelbesteuerungsabkommen. In Fällen ohne DBA kann sich nach den Vorstellungen des BMF die zuständige Landesfinanzbehörde auf Antrag im Einvernehmen mit dem für Vorabverständigungsverfahren zuständigen Bundeszentralamt für Steuern einseitig gegenüber einem Steuerpflichtigen in Verrechnungspreisfragen für die Zukunft binden, wenn der konkrete Einzelfall hierfür geeignet ist und ein berechtigtes Interesse besteht (vgl. BMF-Merkblatt zu APA v. 5.10.2006, Tz. 1.2). Wenn auch unilaterale APAs Rechtssicherheit für die Beteiligten herstellen, binden sie lediglich den Staat, der die unilaterale Zusage erteilt hat, und können daher nicht Doppelbesteuerungen wirksam unterbinden.

Vor diesem Hintergrund erscheint es eine interessante Frage, ob es sinnvoll sein kann zu versuchen, APAs bilateral auch mit Staaten zu implementieren, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Voraussetzung wären mit Doppelbesteuerungsabkommen vergleichbare, auf den Abschluss von APAs gerichtete Vereinbarungen mit diesen Staaten, die die beteiligten Vertragsparteien völkerrechtlich binden. Rechtlich erscheint dies möglich. Fraglich ist aber, ob der Abschluss von APAs mit Nicht-DBA-Staaten sinnvoll, praktikabel und politisch erwünscht ist. Letztere Frage kann hier nicht beantwortet werden. Man wird aber den Sinn einer solchen Regelung daran messen müssen, dass es im Hinblick auf mögliche Unterschiede in Bezug auf die lokalen Vorschriften zur Gewinnabgrenzung zu ernsthaften Verhandlungen kommen kann und Aussicht auf eine einvernehmliche Lösung besteht. Fehlen Einigungswille und Einigungsmöglichkeit, erscheint die Einführung von APAs im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten im Hinblick auf die möglichen Kosten, die Verfahrensdauern und die Nutzung von Personalressourcen nicht empfehlenswert. Man muss aber auch sehen, dass es für den Fall, in dem die Auffassungen zwischen Deutschland und dem anderen Staat in Bezug auf die Zuordnung der Besteuerungsgrundlagen voneinander abweichen, wie das z.B. in Bezug auf Brasilien deutlich ist, kaum einen praktikablen Weg geben dürfte, zu einvernehmlichen Lösungen zu kommen, durch die Doppelbesteuerungen ausgeschlossen und Besteuerungslücken vermieden werden können. Hier kann es sinnvoller sein, den Weg zu gehen, den das BMF in Bezug auf Nicht-DBA-Staaten aufgezeigt hat. Beantragt der Steuerpflichtige, der ohne Beteiligung der deutschen Finanzbehörden ein einseitiges (unilaterales) APA mit einem anderen Staat nach dessen Recht abgeschlossen hat, dass sich die örtlich zuständige Landesfinanzbehörde diesem APA entsprechend ihm gegenüber einseitig bindet, wird dem Antrag im Ein-

vernehmen mit dem Bundeszentralamt stattgegeben, wenn ohne besonderen Aufwand festgestellt werden kann, dass das APA mit dem anderen Staat deutsche Besteuerungsinteressen nicht beeinträchtigt (siehe BMF-Merkblatt zu APA v. 5.10.2006, Tz. 1.2).

---

**StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw. Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Ob dies möglich ist, kann sicher nur die Steueradministration entscheiden. Die Unternehmen würden auch im Nicht-DBA-Fall von APAs profitieren, sofern die damit verbundene Rechtssicherheit auf beiden Seiten der Transaktion, d.h. in beiden Staaten, gewährleistet werden kann.

---

**RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE**

Ja, das befürworte ich.

---

**Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.**

Ja, das befürworten wir.

---

**Bundessteuerberaterkammer KdöR, Berlin**

Sofern kein DBA gilt, ist keine Grundlage zur Verhinderung der Doppelbesteuerung gegeben. In solchen Fällen ist eine Regelung im nationalen ausländischen Recht erforderlich, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Aus der Sicht der BStBK wäre es durchaus sinnvoll, bilaterale APAs auch im Nicht-DBA-Fall zu implementieren, dieses Ziel könnte durch die Setzung eines rechtlichen Rahmens für ein einfaches, effektives Verfahren mit einem Einigungszwang erreicht werden.

**RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Theoretisch wäre das sicher sinnvoll. Signifikante praktische Relevanz hat das in unserer Gruppe aber nur für Brasilien, die zumindest aus heutiger Sicht einem APA nicht beitreten würden.

---

**Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Ja, das befürworte ich.

## 6. Gemeinsame Außenprüfungen

Gemeinsame, länderübergreifende steuerliche Außenprüfungen könnten Verrechnungspreisstreitigkeiten – idealerweise – schon in der Betriebsprüfung beseitigen.

(vgl. hierzu *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 82)

**a. Welche Erfahrungen haben Sie mit gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen gemacht? Insbesondere: Wie funktioniert das Zusammenspiel zwischen BZSt, Länderfinanzverwaltung und Unternehmen; haben Sie Hinweise und Anregungen für einen gelungenen Ablauf/Prozess?**

### Frank Rödl, Bundeszentralamt für Steuern

Die Zusammenarbeit der beteiligten Steuerverwaltungen kann dadurch verbessert werden, dass die Koordinierung der gemeinsamen Außenprüfungen durch ein Kernteam des BZSt und jeweils ein Kernteam der anderen an der Außenprüfung beteiligten Staaten erfolgt. In diesen Teams kann Erfahrungswissen aufgebaut und die staatenpezifischen Besonderheiten können gesammelt werden. Dieses Wissen soll während der Prüfung den lokalen und/oder Auslandsfach-Prüfern zur Verfügung gestellt werden.

Um die gemeinsamen Außenprüfungen effektiv und effizient zu gestalten, sollten Prüferanfragen, Betriebsbesichtigungen u.ä. gemeinsam vorbereitet und durchgeführt werden. Dies schont schließlich auch die Kosten und die Ressourcen in den Unternehmen. Im Pilotprojekt Joint Audits Deutschland–Niederlande haben die Unternehmen darum gebeten, den gemeinsam zu prüfenden Geschäftsbereich vollumfänglich und abschließend zu prüfen.

---

### RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A., Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

In einem uns bekannten Fall war die Option einer gemeinsamen Außenprüfung angedacht gewesen, die seitens der ausländischen zuständigen Behörde jedoch als nicht notwendig empfunden wurde.

## **Hessisches Ministerium der Finanzen, Steuerabteilung**

Erfahrungen zu gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen liegen hier noch nicht in genügendem Maße vor, als dass eine Aussage hierzu getroffen werden könnte. Die Erfahrungen aus den Simultanprüfungen sind jedoch durchweg positiv.

Ohne Zweifel werden gemeinsame Prüfungen ein Erfolgsmodell für die Zukunft sein und zu einer Reduzierung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten beitragen. Die beteiligten Steuerverwaltungen und die Unternehmen werden von diesem Instrument profitieren.

---

## **StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

Unsere Erfahrungen mit gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen („Joint Audits“) sind sehr gut. Die von uns beratenen Fälle betrafen das Verhältnis Deutschland/Österreich sowie Deutschland/Niederlande. In allen Fällen hat die gemeinsame Außenprüfung zu einer von beiden Finanzbehörden akzeptierten Korrektur geführt. Infolgedessen konnte ein zeitaufwendiges MAP vermieden werden.

Die Rechtsgrundlagen im Zusammenhang mit gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen sind indessen nicht klar. Infolgedessen besteht auf beiden Seiten (Betriebsprüfung/Finanzbehörden sowie Steuerpflichtigen/Beraterschaft) eine gewisse Rechtsunsicherheit, die über ein BMF-Schreiben gemindert bzw. vermieden werden sollte.

Unsere Erfahrungen im Hinblick auf das Zusammenwirken zwischen BZSt, OFD und Länderfinanzverwaltung sind im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen nicht immer positiv. So haben wir es mehrfach erlebt, dass zwischen den Finanzbehörden Interessenunterschiede und daraus resultierende unterschiedliche Auffassungen bestanden. Dies gilt sowohl für Betriebsprüfungen als auch APA-Verfahren. Hier haben wir sogar schon die Situation erlebt, dass die Länderfinanzverwaltung der Argumentation des BZSt im Rahmen des APA nicht folgen wollte.

### **StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Das Instrument der gleichzeitigen Prüfung von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse (§ 12 EUAHiG) ist ein relativ junges Verfahren, das bisher noch nicht in großer Zahl zur Anwendung gekommen ist. Soweit bekannt, wird dieses Instrument aber sowohl von den Finanzbehörden als auch den Steuerpflichtigen und deren Beratern für sinnvoll erachtet, da es ein besseres Verständnis der Positionen ausländischer Finanzbehörden unterstützt und auch kürzere Prüfungsdauern erwarten lässt. Hinzu kommt der offen erkennbare Wille zur Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung, besonders durch übereinstimmende Abgrenzung der Gewinne verbundener Unternehmen, was neben der Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte durch Informationsaustausch ein zentrales Ziel der gleichzeitigen Prüfung ist (vgl. BMF, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, IV B 6 – S 1320/07/10004: 006, 25.5.2012, BStBl. 2012 I Seite 599, Tz. 7).

---

### **StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw. Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Die Erfahrungen sind bisher begrenzt. Die gemachten Erfahrungen z.B. mit Italien zeigen, dass die Prüfung intensiver ist und damit mehr Zeit und Ressourcen bei dem Steuerpflichtigen bindet. Demgegenüber steht der positive Effekt der Beseitigung einer Doppelbesteuerung. Es bleibt zu hoffen, dass nach ersten Anlaufschwierigkeiten dieses Instrument häufiger und ressourcenschonender eingesetzt werden kann.

---

### **Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Aus richterlicher Sicht gibt es die Erfahrung, dass viel zu wenig Auslandskontakte aufgenommen werden; wie schon bei unterlassenen Auskunftersuchen gilt das erst recht für Joint Audits.

**b. Wünschen Sie sich zu gemeinsamen Außenprüfungen – abstrakt und anonymisiert – mehr Transparenz seitens BZSt und den Finanzverwaltungen anderer Länder (Fallzahlen/-statistiken)?**

**Frank Rödl, Bundeszentralamt für Steuern**

Die Durchführung gemeinsamer Außenprüfungen mit dem Ziel, Verständigungsverfahren oder APAs zu unterstützen und zu beschleunigen, erfordert zu Beginn und zu Ende der Außenprüfung eine Einbeziehung der Unternehmen. Diesen soll Gelegenheit gegeben werden, die Abläufe in den Unternehmen und die daraus folgenden steuerrechtlichen Konsequenzen aus Sicht der Unternehmen darzustellen. Die Unternehmen würden es nach den Erkenntnissen im Pilotprojekt begrüßen, wenn sie über den Stand der Außenprüfung Informationen erhalten könnten. Aufgrund dieser Erfahrung ist davon auszugehen, dass eine mangelnde Information zur Verunsicherung in den Unternehmen führen kann und sich auf die gemeinsame Außenprüfung auswirkt.

---

**RA/StB Till Reinfeld und Melanie Appuhn-Schneider, B.A./M.A., Economics, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Prinzipiell würden wir mehr Transparenz seitens des BZSt sowie der Finanzverwaltungen anderer Länder begrüßen. Folgende Statistiken wären insbesondere von Interesse:

- In wie vielen APA-Fällen wurde (in dem relevanten Jahr) eine Gemeinsame Außenprüfung durchgeführt?
  - Wie lange hat eine Gemeinsame Außenprüfung durchschnittlich gedauert?
  - Sofern es die Anzahl der Fallzahlen erlaubt, wäre ein Herunterbrechen auf Industrie und Art der Geschäftsbeziehung wünschenswert. Eine Möglichkeit wäre, diese Informationen aggregiert auf EU- oder OECD-Ebene zu veröffentlichen.
- 

**StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

Eine solche Transparenz ist nur zu begrüßen, um einen Überblick über die involvierten Länder sowie die Erfahrungen zu erhalten.

### **StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Im Hinblick auf den Wunsch nach mehr Transparenz sind statistische Informationen über Fallzahlen und Fallstatistiken (Anzahl Prüfer und Zeitdauer der Prüfungen) generell hilfreich für geprüfte Personen, um Zeit und Kosten abschätzen zu können, die eine gleichzeitige Prüfung in Anspruch nehmen wird. Dies gilt umso mehr, als sich in Bezug auf die allgemeine Betriebsprüfung zeigt, dass insbesondere Deutschland relativ umfangreich über den Anteil geprüfter Unternehmen, die Anzahl der Betriebsprüfer, den Mehrertrag sowie die Quellen des Mehrertrags berichtet. Im Unterschied zur allgemeinen Betriebsprüfung wäre aber im Zusammenhang mit der gleichzeitigen Prüfung von besonderem Interesse zu erfahren, inwieweit es jeweils gelungen ist, Doppelbesteuerungen oder Doppelbelastungen zu verhindern, besonders durch übereinstimmende Abgrenzung der Gewinne verbundener Unternehmen. Muss sich, wenn die mit einem Sachverhalt verbundene Rechtsfolge eine Doppelbesteuerung bewirkt, ein Verständigungsverfahren anschließen, wäre schließlich auch Transparenz in Bezug auf die Dauer dieses Verfahrens wünschenswert. In Bezug auf die (inhaltliche) Prüfungsvereinbarung bestehen aber die gleichen Bedenken, die bereits im Zusammenhang mit der Publikation von APAs (in abstrakter und anonymisierter Form) vorgetragen wurden.

---

### **StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw. Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Aus Sicht der Unternehmen muss gefragt werden, was der Mehrwert ist. Sofern dies zu einer Zunahme in Folge einer gegenseitigen Beobachtung von gemeinsamen Außenprüfungen führt, ist es zu begrüßen. Die reine Katalogisierung von Informationen, möglicherweise verbunden mit der Gefahr der fehlenden Anonymität der Steuerpflichtigen, brächte indes keinen Mehrwert.

---

### **RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE**

Auch hier sollte (unter Achtung des Steuergeheimnisses) so viel Transparenz wie möglich herrschen.

**Thomas Lamotte, BNP Paribas Lease Group S.A.**

Ja, das befürworten wir.

---

**Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Ja. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach gerichtlicher Auffassung nicht nur die gesetzl. erhöhte Auslandsmitwirkungspflicht des Stpfl. besteht, sondern – praxisrelevant z.B. nach Erschöpfung seiner Möglichkeiten – die Steuerverwaltung ebenfalls eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, soweit und solange ausländische Amtshilfe möglich ist und für das finanzgerichtliche Verfahren keine Rechtshilfe vorgesehen bzw. bi- oder multilateral vereinbart oder europarechtlich geregelt ist. Nach dem Hinweisbeschluss des FG Hamburg vom 20.11.2014 – 3 K 176/14 wird noch auf eine Gelegenheit zur Entscheidung in Urteilsform gewartet.

## 7. Sonstige Anregungen und Hinweise

(vgl. zum APA-Verfahren *Greil*, ifst-Schrift 512, S. 51 ff.)

**Welche weiteren Verbesserungsmöglichkeiten sehen Sie beim Ablauf von APA-Verfahren?**

### **Dipl.-Kfm. Christoph Hardt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht Hamburg**

Aus nationaler Sicht verhält es sich mit der Transparenz von APAs, DBA-Verständigungs- und Schiedsverfahren oder EU-Schiedskonvention-Verfahren ähnlich wie bei zivilrechtlichen oder anderen Schiedsverfahren, deren Ergebnisse in Form von Entscheidungen nur sehr vereinzelt veröffentlicht werden.

Im Missverhältnis zur umfangreichen Literatur über Verrechnungspreise fehlt es an neutralisiert veröffentlichten Rechtssätzen zur Auswahl und Anwendung der möglichen Methoden.

Unveröffentlichte Entscheidungen fallen bei der Rechtsfortbildung und für die Rechtsanwendung in der Praxis aus.

Aus heutiger internationaler Sicht ist zu bedauern, dass wir in der Rechtswirklichkeit – im Unterschied zur übrigen vernetzten Welt – leider größtenteils noch wie in der Postkutschenzeit agieren, das heißt wie bei Schaffung des nationalen Rechts nach Reichsgründung 1871.

Selbst das BVerfG hat übersehen, dass gegen Artikel 3 GG durch Treaty-Override-Gesetze verstoßen wird, wenn diese nur rein innerstaatlich angewandt werden sollen, aber in den steuerrechtlichen Verständigungs- und Schiedsverfahren nicht anwendbar sind (*Haarmann*, BB 2016, 2775).

Abgesehen von mehrsprachig veröffentlichter EU- und EWR-Rspr. aus Luxemburg und z.B. FZA-Rspr. aus Lausanne sowie EMRK-Rspr. aus Straßburg und abgesehen von Law-Firm-Urteils-Besprechungen in Newslettern werden nur sehr wenige ausländische Erkenntnisse grenzüberschreitend publiziert oder wahrgenommen.

Selbst in der EU bzw. im EWR befinden sich die Gerichte bei der Frage einer Vorlage-Bedürftigkeit (Art. 267 AEUV, Art. 108 EWR-Abk.) bzw. eines *acte clair* weitgehend im Blindflug mangels Kenntnis der Richtlinien-Auslegung

und Fortentwicklung der EuGH- oder EFTA-Court-Rechtsprechung durch die aktuelle Rechtsprechung in den anderen EU- oder EWR Staaten, die auch nicht wenigstens in Leitsatzform in englischer Sprache in den jeweils benutzten Datenbanken (wie Juris oder BeckRS) kommuniziert wird.

---

**StB Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB**

- Wir halten ein Prefiling-Meeting gemeinsam mit allen beteiligten Staaten für sinnvoll. Insoweit können frühzeitig Erfolgsaussichten für ein APA sowie offene Sachverhaltsfragen länderübergreifend erörtert werden.
  - Um Ausgleichszahlungen zwischen den verbundenen Unternehmen zu vermeiden, sollte im Rahmen eines APA grds. eine Bandbreite von Fremdvergleichswerten von den Finanzverwaltungen als Verrechnungspreis anerkannt werden. Die bloße Anerkennung einer Verrechnungspreismethode halten wir für nicht zielführend, denn insoweit besteht weiterhin das erhebliche Risiko einer Doppelbesteuerung. Letztlich kommt es immer auf die Akzeptanz der Gewinnermittlungen der Verrechnungspreismethode an.
  - Hinsichtlich des Antrags auf ein APA sollte von allen Finanzverwaltungen eine einheitliche Sprache akzeptiert werden. Denn dadurch kann der Ressourceneinsatz durch den Mandanten verringert werden.
- 

**StB Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität, Göttingen**

Im Zusammenhang mit der Durchführung von Außenprüfungen sollten auch Möglichkeiten der Verbesserung des Instruments der multilateralen Prüfung (Multilateral Control, MLC) in den Blick genommen werden. Dieses Instrument bezeichnet die koordinierte Prüfung einer oder mehrerer natürlicher oder juristischer Personen im gemeinsamen oder ergänzenden Interesse der beteiligten Staaten, wobei mindestens ein Staat ein Mitglied der EU sein muss. Sie sollte sowohl im Sinne der beteiligten Finanzbehörden sein als auch dem Interesse der Steuerpflichtigen nach einer zeitlich effizienten und Ressourcen schonenden Außenprüfung nachkommen, wenn es im Rahmen eines APA darum geht festzustellen, ob der Steuerpflichtige die vereinbarten Regelungen in den Prüfungsjahren befolgt hat, insbesondere ob der angegebene Sachverhalt verwirklicht wurde und die Gültigkeitsbedingungen eingehalten worden sind (zu diesen Anforderungen siehe BMF-Merkblatt zu APA v. 5.10.2006, Tz. 6.2).

## **RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE**

Schnelligkeit und Rechtssicherheit (Einigungszwang) sind m.E. der Schlüssel zum Erfolg von APAs. APAs stellen für Unternehmen eine Ressource bei der Entscheidungsfindung dar. Ist das Verfahren zu lang oder zu unsicher, wird diese Möglichkeit im Zweifel nicht genutzt, da die Opportunitätskosten zu hoch sind. Insofern sollten diese beiden Punkte verbessert werden.

---

## **Dr. Peter Koberg, Nestlé Deutschland AG**

Das BMF formuliert Gesetzesvorlagen, Erlasse und Verfahrensanweisungen im Bereich Verrechnungspreise. U.E. weichen die Inhalte der BMF-Schreiben immer häufiger von den OECD-Grundsätzen ab, wie z.B. die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) und das BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010 (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung). Dies führt zu Unsicherheiten bei der Auslegung von „unbestimmten“ Rechtsbegriffen sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene und wird schlussendlich, um Rechtssicherheit zu erlangen und Doppelbesteuerung zu vermeiden, über ein langwieriges APA-Verfahren verhindert. Hier stellt sich die Frage, ob bei Auslegungsschwierigkeiten, wie z.B. bei der Auslegung des Begriffs „Funktion“ und „Funktionsverlagerung“, nicht einheitlich auf die OECD verwiesen werden kann.

---

## **RA Dr. Hans Maier, Robert Bosch GmbH**

Wünschen würden wir uns, dass zumindest bei DBA, die ein Verständigungsverfahren mit Einigungszwang vorsehen, auch ein APA mit Einigungszwang vorgesehen ist. APA sind für Behörden deutlich effizienter als Streitige Verfahren – der Sachverhalt wird vom Steuerpflichtigen im Vorfeld dargestellt, während im Verständigungsverfahren gerade dies so schwierig ist. Die lange Verfahrensdauer der aktuellen APA müsste gemeinsam mit der Wirtschaft analysiert werden: Was sind die Gründe für die schleppende Bearbeitung, welche Phasen sind ineffizient, wo sind die Zeitfresser. Unternehmen würden hier auf jeden Fall unterstützen. Angesichts der jetzigen Verfahrensdauern sind wir allerdings sehr, sehr zurückhaltend bei der Beantragung neuer APA. Das spricht aber nicht gegen das Instrument, sondern gegen die aktuelle Nutzung.

**StB Jobst Wilmanns, Dipl.-Volksw. Dr. Björn Heidecke, Dipl.-Volksw.  
Dietmar Gegusch, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Die Steuerpflichtigen sind an zügigen und verbindlichen Vorabauskünften interessiert. Dazu sind sie bereit, ein hohes Maß an Professionalisierung mitzubringen und sich in das Verfahren direkt oder über ihre Berater einzubringen. Denkbar sind z.B. regelmäßige Jour-fixe-Calls oder Videokonferenzen.









Institut Finanzen und Steuern e. V.  
Gertraudenstr. 20, 10178 Berlin  
Tel.: + 49 30. 2028 1475  
Fax: + 49 30. 2028 2475  
E-Mail: [office@ifst.de](mailto:office@ifst.de)

[www.ifst.de](http://www.ifst.de)