



**EUROPÄISCHE KOMMISSION**  
GENERALDIREKTION  
STEUERN UND ZOLLUNION  
Analysen und Steuerpolitiken  
**Analyse und Koordination der Steuerpolitiken**

Brüssel, den 2. September 2005  
Taxud/E1/EM/WB  
**doc. JTPF 016 2005 DE**

## **GEMEINSAMES EU- VERRECHNUNGSPREISFORUM**

### **SPEZIFISCHE ASPEKTE VON APAS**

Kontaktpersonen: Edward Morris, Telefon (32-2) 295.15.67 [Edward.Morris@cec.eu.int](mailto:Edward.Morris@cec.eu.int)  
Wolfgang Büttner, Telefon (32-2) 299.99.38 [Wolfgang.Buettner@cec.eu.int](mailto:Wolfgang.Buettner@cec.eu.int)

## **1. Einleitung**

1. In der Arbeitsunterlage „Wesentliche Elemente für ein effizientes APA-Verfahren“ (JTPF/014/2005/EN) wurden verschiedene organisatorische Aspekte des APA-Verfahrens diskutiert. Gegenstand des vorliegenden Papiers sind Aspekte, die in vielen APAs von Belang und häufig für Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen problematisch sind. Anlage A enthält ein Beispiel eines APA-Antrags eines multinationalen Unternehmens.

## **2. Rechtlicher Rahmen**

2. Gemäß Artikel 25 Absatz 3 OECD-MA können die zuständigen Behörden gemeinsam darüber beraten, wie die Doppelbesteuerung zu beseitigen ist. Sie sollen sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung des jeweils relevanten Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Es besteht genereller Konsens darüber, dass Länder auf dieser Grundlage APAs eingehen können.
3. Unter Umständen muss jedoch dafür gesorgt werden, dass ein auf der Grundlage eines DBA geschlossenes APA auch nach innerstaatlichem Recht bindend ist. Hierfür haben manche Länder möglicherweise keinen Mechanismus. Selbst wenn auf der Grundlage eines DBA ein APA geschlossen wird, kann es Fälle geben, in denen dies dem Steuerpflichtigen keine hundertprozentige Sicherheit gibt, dass seine Verrechnungspreisgestaltung nicht doch aus Gründen innerstaatlichen Rechts einer Prüfung unterzogen wird. Es kann also trotz APA zu einer Verrechnungspreisprüfung kommen. Ein Grund hierfür könnte sein, dass die zuständige Behörde nicht befugt ist, Zusagen für die gesamte Steuerverwaltung zu machen, oder dass ausdrücklich nur bestimmte Teile des innerstaatlichen Rechts für die Verrechnungspreisgestaltung von Belang sind. Außerdem könnte es Drittländer geben, die der obigen Auslegung des Artikels 25 Absatz 3 nicht zustimmen. Dies scheint den Steuerpflichtigen in unbilliger Weise zu benachteiligen.
4. Die Steuerverwaltungen sollten also möglichst in der Lage sein, die uneingeschränkte und unanfechtbare Gültigkeit eines APA zu gewährleisten. Den Steuerpflichtigen sollte verbindlich zugesichert werden, dass keine Verrechnungspreisprüfung stattfinden wird, solange das APA gilt. Andernfalls ist keine echte Rechtssicherheit gegeben. Die Steuerverwaltungen müssen in der Lage sein, diese uneingeschränkte Rechtssicherheit zu bieten. Ist dies ohne zusätzliche innerstaatliche Regelungen nicht möglich, sollte die Einführung neuer Regeln erwogen werden.
5. Die Steuerpflichtigen müssen sich darauf verlassen können, dass ein mit einer Steuerverwaltung ausgehandeltes APA auch rechtswirksam wird. Das Gleiche gilt natürlich auch umgekehrt: Auch die Steuerverwaltung muss sicher sein können, dass der Steuerpflichtige an das APA gebunden ist. Ist diese Sicherheit gegeben, werden mehr Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige zu der Überzeugung gelangen, dass die Vorteile von APAs sich tatsächlich realisieren lassen. Um dies zu erreichen, müssen die

Steuerverwaltungen und die Steuerpflichtigen akzeptieren, dass sie rechtlich zur Einhaltung des APA verpflichtet sind.

6. Dies verhindert keineswegs Flexibilität. Wo immer nötig und möglich, kann ein APA flexibel gestaltet werden. Ist beispielsweise eine Gültigkeitsbedingung nicht erfüllt, wird empfohlen, dass Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen gemeinsam erörtern, ob das APA geändert werden kann, anstatt es sofort ohne weiteres aufzukündigen. Allerdings setzt dies voraus, dass beide Seiten die Verbindlichkeit eines APA akzeptieren.

**Frage 1:** *Stimmt das Forum zu, dass APAs sowohl für die Steuerverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen bindend sein sollten?*

### **3. Gebühren**

7. Manche Steuerverwaltungen außerhalb Europas erheben Gebühren für die Teilnahme an ihrem APA-Programm. Diese Gebühr wird manchmal als Pauschalbetrag vor Beginn des APA-Prozesses erhoben. Manchmal wird sie auch anhand der Ausgaben errechnet, die die Steuerverwaltung z. B. für Reise und Unterkunft während der Verhandlungen ansetzt. Denkbar ist auch eine Mischung aus beidem, manchmal werden auch die Personalkosten berücksichtigt.
8. Ein APA hat zweifellos sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltung Vorteile. Den Steuerverwaltungen dürften nur kurzfristig zusätzliche Kosten entstehen: Insgesamt gesehen wird ein erfolgreiches APA dazu führen, dass weniger Ressourcen für Prüfungs- und spätere Verständigungsverfahren oder sogar Schlichtungsverfahren aufgewendet werden müssen. Dies gilt für Personal- und Reisekosten gleichermaßen. Die Verwaltungen sollten dies bedenken, wenn sie prüfen, ob die Belastungen angemessen sind.
9. Angesichts der Vorteile eines APA ist nicht anzunehmen, dass die durch den kurzfristigen Verwaltungsaufwand verursachten Kosten von den multinationalen Unternehmen als wesentliches Hindernis betrachtet werden. Für KMU hingegen dürfte sich die Situation anders darstellen. Sollte es als angemessen angesehen werden, von den multinationalen Unternehmen Verwaltungsgebühren zu fordern, wäre vielleicht zu überlegen, ob solche Gebühren auch im Falle von KMU angebracht sind, für die sie ein stärkeres Hindernis wären, oder ob für sie ermäßigte Gebühren gelten sollten.
10. Die Frage ist auch, was der Steuerpflichtige meint, für sein Geld zu erhalten. Es wäre unangemessen, bei ihm die Hoffnung auf einen „guten Deal“ zu wecken. Und was geschieht mit der Gebühr, wenn letztlich kein APA zu Stande kommt oder aber das vereinbarte APA später aufgehoben wird? Erhält der Steuerpflichtige sein Geld dann zurück? Unter welchen Umständen? Als Gegenleistung für die entrichtete Gebühr sollte dem Steuerpflichtigen zumindest eine feste zeitliche Zusage für ein APA gemacht werden.
11. Dennoch dürfte es in einigen Fällen sinnvoll sein, Gebühren vorzusehen, nämlich dann, wenn ein Mitgliedstaat andernfalls kein APA-Programm auflegen kann. Die Gebühr wirkt dann im

Grunde als APA-Anreiz, denn während der Mitgliedstaat ohne Gebühr keine APAs anbieten könnte, würde er durch die Gebühr eher dazu ermutigt.

12. Erhebt eine Steuerverwaltung für APAs eine Gebühr, muss sie einen reibungslosen und effizienten Ablauf dieses Prozesses garantieren.

<b><u>Frage 2:</u>      <i>Welche Ansicht vertritt das Forum in der Frage der Gebühren?</i></b>
---

### *3.1.      Sonstige vom Steuerpflichtigen zu zahlende Beträge*

13. Es ist zu bedenken, dass dem Steuerpflichtigen in Verbindung mit einem APA beträchtliche Beratungskosten entstehen können, die manchmal abschreckend wirken. Die Mitgliedstaaten könnten erwägen, ob sie als Gegenleistung für die APA-Gebühr (sofern eine solche erhoben wird) bestimmte Funktionen selbst übernehmen. Denkbar wäre etwa, dass bestimmte ökonomische Analysen (z. B. Datenbankabfragen) anstatt vom Steuerpflichtigen von der Steuerverwaltung durchgeführt werden oder jedenfalls in Zusammenarbeit mit dem Steuerpflichtigen. Schließlich muss die Steuerverwaltung diese Abfragen aller Wahrscheinlichkeit nach sowieso durchführen, vor allem im Falle einer Prüfung, sodass es sich erübrigen kann, dasselbe nochmals vom Steuerpflichtigen zu verlangen. Der Steuerverwaltung würden dadurch keine zusätzlichen Kosten entstehen. Diese Überlegung könnte vor allem im Falle von KMU von Belang sein, für die die Beratungskosten ein besonderes Hindernis darstellen.

## ***4. Erfasste und nicht erfasste Einheiten, Preisgestaltung der nicht erfassten Einheiten***

14. Um maximale Sicherheit zu bieten, sollten idealerweise alle verbundenen Parteien in das APA einbezogen werden. In diesem Fall wären die Steuerverwaltungen aller Länder betroffen, in denen diese Parteien bei Abschluss des APA ansässig sind.
15. Beispiel: Ein multinationaler Konzern hat Tochtergesellschaften in drei EU-Mitgliedstaaten. Alle drei Gesellschaften kaufen bei einer vierten Tochtergesellschaft, die in Singapur ansässig ist. Am vorteilhaftesten für den Konzern wäre ein APA zwischen den Steuerverwaltungen aller vier Länder.
16. Die Bewertung und Aushandlung eines APA zwischen einer Vielzahl von Ländern kann sehr langwierig sein, je nach Effizienz der einzelstaatlichen APA-Verfahren. Außerdem könnte es sein, dass eine der Steuerverwaltungen gar nicht über ein APA-Programm verfügt. Vielleicht ist auch eine Steuerverwaltung der Ansicht, dass kein APA geschlossen werden sollte. Oder der Steuerpflichtige meint, dass der zusätzliche Vorteil eines multilateralen APA im Vergleich zu einem bilateralen APA in keinem Verhältnis zu den zusätzlich notwendigen Ressourcen steht.
17. Unter solchen Umständen ist es dennoch möglich und wünschenswert, zu einem APA zu gelangen, auch wenn nicht alle Steuerverwaltungen daran beteiligt sein sollten. Auch in

diesem Fall haben der Steuerpflichtige und die beteiligten Steuerverwaltungen immer noch den Vorteil erhöhter Rechtssicherheit.

18. Um die Sicherheit noch weiter zu erhöhen, wird die in dem APA vereinbarte Verrechnungspreismethode auch von den Tochtergesellschaften angewandt, die nicht von dem APA erfasst sind, es sei denn, es sprechen gute Gründe dagegen. Dies sollte ebenso schriftlich vereinbart werden wie alle anderen Verrechnungspreisvereinbarungen zwischen den verbundenen Parteien.
19. Infolgedessen werden alle Tochtergesellschaften für dieselben Arten von Geschäftsvorfällen dieselben Verrechnungspreismethoden benutzen, unabhängig davon, ob sie an dem APA beteiligt sind oder nicht. Dies signalisiert den Steuerverwaltungen, dass keine Tochtergesellschaft ungebührlich benachteiligt ist, und liefert den Steuerpflichtigen zumindest ein Argument gegen den Vorwurf, ihre Preise entsprächen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz. Eine solche Situation bietet für die Steuerpflichtigen immer noch mehr Sicherheit als eine Situation, in der gar kein APA existiert.
20. Es kann immer sein, dass in einem multinationalen Konzern manche Tochtergesellschaften an dem APA teilnehmen und andere nicht. Soweit möglich sollten jedoch alle Tochtergesellschaften für vergleichbare Geschäftsvorfälle dieselbe Verrechnungspreismethode anwenden.
21. Beispiel: Sechs Tochtergesellschaften erbringen Nebenleistungen für die Haupttätigkeit des Konzerns. Diese Dienstleistungen werden für die Tochtergesellschaften erbracht; keine der Tochtergesellschaften erbringt die Dienstleistung für Dritte. Nach Prüfung der OECD-Kriterien für Kostenumlagevereinbarungen beschließt der Konzern, dass eine Kostenumlageregelung für diese Dienstleistungstätigkeiten die am besten geeignete Verrechnungspreismethode darstellt. Die Preise sämtlicher Dienstleistungen der Tochtergesellschaften werden folglich nach dem vereinbarten Kostenumlageverfahren bestimmt. Die Verrechnungspreismethode für diese Tätigkeiten gilt demnach für alle Tochtergesellschaften.
22. Der multinationale Konzern beschließt jedoch, nur mit vier Steuerverwaltungen ein APA auszuhandeln. Wegen der Komplexität der Dienstleistungen bestehen hinreichende Zweifel an der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Die fünfte Steuerverwaltung akzeptiert keine APAs. Der multinationale Konzern kommt zu dem Schluss, dass sich APA-Verhandlungen mit der sechsten Steuerverwaltung nicht lohnen, weil die dafür erforderlichen Mittel den potenziellen Nutzen übersteigen. Der multinationale Konzern beschließt jedoch ganz korrekt, dass sich alle sechs Tochtergesellschaften an der Kostenumlagevereinbarung beteiligen werden.
23. Die Rechtssicherheit wäre vollkommen, wenn die Steuerverwaltungen fünf und sechs einbezogen werden könnten. Dies zeigt, dass es für alle Steuerverwaltungen von Vorteil ist, APAs anzubieten und das APA-Verfahren effizient durchzuführen.
24. Aus diesem Szenario lässt sich ableiten, dass die Vorteile für alle Parteien umso größer sind, je mehr Tochtergesellschaften und Steuerverwaltungen an dem APA teilnehmen. Idealerweise, wenn alle Tochtergesellschaften und Steuerverwaltungen sich auf ein APA einigen, wird keine Steuerverwaltung und kein Steuerpflichtiger in eine

Verrechnungspreisstreitigkeit verwickelt. Je weniger Steuerverwaltungen sich beteiligen, desto geringer der Nutzen. Grundsätzlich hat aber jede durch ein APA abgedeckte Tochtergesellschaft immer den Nutzen einer erhöhten Sicherheit.

25. Bestehen gute Gründe, eine an den betroffenen Geschäftsvorfällen beteiligte Tochtergesellschaft von dem APA auszuschließen, sollte diese dennoch dieselbe Verrechnungspreismethode anwenden wie die an dem APA beteiligten Tochtergesellschaften. Dies muss gut dokumentiert werden.

**Frage 3:** *Stimmt das Forum zu, dass ein Steuerpflichtiger gute Gründe haben kann, eine bestimmte Einheit von dem APA auszuschließen (z. B. wenn diese in einem Land ansässig ist, dass keine APAs anbietet)?*

**Frage 4:** *Sollte der Steuerpflichtige dennoch für alle Einheiten eine kohärente Verrechnungspreispolitik entwickeln, die auf der in dem APA festgelegten Verrechnungspreispolitik basiert?*

#### ***5. Unilateral kontra bilateral bzw. multilateral***

26. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird nachdrücklich empfohlen, dass ein APA möglichst immer auf bilateraler oder multilateraler Basis abgeschlossen werden sollte (Randnummer 4.163). Grundlage eines bilateralen APA ist eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden zweier Steuerverwaltungen im Rahmen ihres DBA. Ein multilaterales APA ist eine Vereinbarung zwischen mehr als zwei zuständigen Behörden, in der Praxis wohl eher in Form einer Reihe bilateraler Vereinbarungen zwischen den betroffenen zuständigen Behörden. In diesem Abschnitt sind die Begriffe „bilateral“ und „multilateral“ austauschbar und der Einfachheit halber wird in der Folge nur der Begriff „bilateral“ benutzt.
27. Ein unilaterales APA dagegen ist eine Vereinbarung zwischen einer Steuerverwaltung und einem in ihrem Zuständigkeitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen. Die zuständige Behörde der betreffenden Steuerverwaltung kann (muss aber nicht) eingeschaltet werden. Das unilaterale APA legt die steuerliche Behandlung der Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen fest. Im Unterschied zu Verwaltungsentscheidungen, die sich auf die Vergangenheit beziehen, betreffen APAs immer die Verrechnungspreisgestaltung und erfordern folglich eine genaue Analyse künftiger Geschäftsvorfälle. Außerdem können Verwaltungsentscheidungen auch andere steuerliche Fragen betreffen.
28. Unilaterale APAs haben mehrere Eigenschaften, durch die sie sich von bilateralen APAs unterscheiden. Aufgrund dieser Eigenschaften sind unilaterale APAs in vielen Situationen für die Steuerpflichtigen weniger vorteilhaft als bilaterale.
29. Unilaterale APAs verhindern nicht automatisch die Doppelbesteuerung. Deshalb bieten sie weniger Sicherheit als bilaterale APAs. Im Übrigen besteht die Gefahr einer „Übererfüllung“ des Fremdvergleichsgrundsatzes. Ein Steuerpflichtiger könnte sich verpflichtet fühlen, dies

hinzunehmen, um eine kostspielige Prüfung zu vermeiden. Die „Übererfüllung“ im Gebiet der einen Steuerverwaltung wird aber zur „Untererfüllung“ im Gebiet der anderen Steuerverwaltung und erhöht somit das Risiko einer Steuerprüfung durch diese andere Steuerverwaltung. Ein unilaterales APA birgt auch die Gefahr, dass manche Gewinne vor gar keiner Steuerverwaltung besteuert werden.

30. Unilaterale APAs bieten also nicht so viel Sicherheit wie bilaterale. Ein unilaterales APA kann die Sicherheit in einem Steuergebiet erhöhen, gleichzeitig aber auch die Unsicherheit in anderen Gebieten. Einer der Hauptvorteile eines bilateralen APA besteht darin, dass es die Doppelbesteuerung mit Gewissheit beseitigt, während ein unilaterales APA diesbezüglich erhebliche Zweifel offen lässt.
31. Ein unilaterales APA kann sich naturgemäß nicht auf ein DBA stützen. Maßgeblich für den Abschluss eines unilateralen APA sind deshalb allein die innerstaatlichen Vorschriften. Es ist durchaus möglich, dass eine Steuerverwaltung beschließt, wegen der mit ihnen verbundenen Nachteile keine unilateralen APAs anzubieten. Ein solcher Nachteil wäre z. B. die Möglichkeit, dass unilaterale APAs in anderen Ländern zu einer nicht fremdvergleichskonformen Besteuerung führen können.
32. Beschließt eine Steuerverwaltung, von unilateralen APAs Gebrauch zu machen, muss das innerstaatliche Recht Regeln enthalten, die verbindliche Zusagen über die künftige steuerliche Behandlung der betroffenen Geschäftsvorfälle zulassen.
33. In jedem APA muss darauf geachtet werden, dass die vereinbarte Methode dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Naturgemäß ist dies tendenziell eher der Fall, wenn mehrere Steuerverwaltungen miteinander verhandeln. Eine andere Dynamik herrscht jedoch, wenn nur eine einzige Steuerverwaltung mit dem Steuerpflichtigen verhandelt. Es besteht für die Parteien kein immanenter Zwang, sich auf eine fremdvergleichskonforme Lösung zu verständigen, wenn nur die Steuerverwaltung oder der Steuerpflichtige der Ansicht ist, dass eine Prüfung nicht zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes geführt hat. Die Einhaltung dieses Grundsatzes ist nur dann garantiert, wenn sich die zuständigen Behörden auf eine Position verständigen.
34. Ohne Interaktion zwischen den zuständigen Behörden kann es eher dazu kommen, dass in einem unilateralen APA eine nicht fremdvergleichskonforme Gewinnverteilung vereinbart wird. Deshalb sollte bei einem unilateralen APA besonders sorgfältig darauf geachtet werden, dass der Fremdvergleichsgrundsatz gewahrt ist.
35. Einige Eigenschaften unilateraler APAs können jedoch für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen von Interesse sein. Ein unilaterales APA bietet mehr Sicherheit als gar kein APA, denn für den Steuerpflichtigen und die eine beteiligte Steuerverwaltung ist darin die steuerliche Behandlung festgelegt.
36. Ein zweiter Vorteil des unilateralen APA kann sein, dass das APA-Verfahren schneller beendet wird. Diese Zeit- und Mittelersparnis kann sich dadurch ergeben, dass das APA nur von einer Steuerverwaltung bewertet werden muss und sich nur eine Steuerverwaltung mit einem Steuerpflichtigen einigen muss. Das spart unweigerlich Zeit. Da außerdem nur eine Steuerverwaltung beteiligt ist, gibt es keine Verhandlungen zwischen Steuerverwaltungen.

37. Bei einer straffen Organisation der APA-Verfahren bewirkt die Tatsache, dass zwei Steuerverwaltungen miteinander verhandeln müssen, nur eine geringfügige Verzögerung des APA-Prozesses. Außerdem ist davon auszugehen, dass die für die Verhandlungen zwischen den Steuerverwaltungen zusätzlich benötigte Zeit nur wenig länger sein dürfte als die Zeit, die bei einem unilateralen APA für die korrekte Bewertung der Fremdvergleichskonformität benötigt wird. Da aber ein bilaterales APA deutlich mehr Sicherheit bietet als ein unilaterales, wird sich der dafür erforderliche zusätzliche Zeit- und Mittelaufwand letztlich durchaus rechnen.
38. Nach Abwägung aller Vor- und Nachteile von unilateralen und bilateralen APAs kann der Steuerpflichtige zu dem Schluss kommen, dass ein unilaterales APA angemessen ist. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn die andere potenziell beteiligte Steuerverwaltung keine APAs anbietet. Oder wenn sich der für ein bilaterales APA erforderlichlich zusätzliche Mittelaufwand in einem bestimmten Fall nicht lohnt.
39. Eine Steuerverwaltung kann einen Steuerpflichtigen nicht dazu zwingen, ein bilaterales APA zu beantragen. Sie sollte jedoch erfragen, warum der Steuerpflichtige ein unilaterales APA anstrebt. Seine Gründe sollten sorgfältig geprüft werden. Die Steuerverwaltung kann zu dem Ergebnis kommen, dass ein bilaterales APA vorzuziehen wäre. Die Steuerverwaltung kann angesichts der Fakten in einem bestimmten Fall durchaus zu diesem Schluss gelangen. Ein denkbarer Grund wäre, dass ein unilaterales APA für die Steuerverwaltung nicht genügend Sicherheit bietet. Denn auch wenn ein unilaterales APA für die Steuerverwaltung bedeutet, dass sie keine Prüfung durchführen muss, kann es doch immer noch zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Verständigungsverfahren kommen. Dies zeigt erneut, dass unilaterale APAs sowohl für die Steuerverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen weniger Vorteile bringen als bilaterale.
40. Auch wenn die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen nicht dazu zwingen kann, ein bilaterales APA zu beantragen, kann sie doch sehr wohl seinen Antrag auf ein unilaterales APA ablehnen, wenn sie der Ansicht ist, dass eine andere Steuerverwaltung in das APA einbezogen werden sollte. Die Steuerverwaltungen können prüfen, ob sie ihre Zustimmung zu einem APA von der Beteiligung der anderen potenziell betroffenen Steuerverwaltungen abhängig machen wollen. Ein legitimer Grund für ein unilaterales APA wäre z. B. hingegen die Tatsache, dass die andere Steuerverwaltung nicht über ein APA-Programm verfügt.
41. Bei Erhalt eines Antrags auf ein unilaterales APA sollte die Steuerverwaltung prüfen, ob die Einzelheiten des Antrags einer anderen Steuerverwaltung mitgeteilt werden sollten. Dies entspräche guter Praxis. Dieser Informationsaustausch könnte auf der Grundlage des einschlägigen DBA-Artikels (über Informationsaustausch) erfolgen. Mit dem „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) – Verrechnungspreise“ vom 17. Juli 2002 haben sich die Mitgliedstaaten zum Austausch von Informationen über von ihnen vereinbarte unilaterale APAs verpflichtet. Folglich entspricht es guter Praxis, Angaben über den ursprünglichen Antrag des Steuerpflichtigen auf ein unilaterales APA und über das letztlich vereinbarte unilaterale APA auszutauschen.
42. Damit dieser Informationsaustausch auch tatsächlich stattfinden kann, müssen die Steuerverwaltungen sicherstellen, dass die zuständige Behörde von allen APA-Anträgen und allen vereinbarten APAs Kenntnis erhält.



43. Für Steuerverwaltungen, in denen das APA-Programm zentral organisiert ist, ist dies kein Problem. Auch wenn die für APA zuständige Verwaltungsstelle organisatorisch von der zuständigen Behörde getrennt ist, können die Informationen leicht weitergeleitet werden. Ist das Programm nicht zentral organisiert und müssen die Steuerpflichtigen ihren APA-Antrag an ihr örtlich zuständiges Finanzamt richten, müssen die Steuerverwaltungen entsprechende Verwaltungsverfahren vorsehen, damit alle APA-Anträge an die zuständige Behörde weitergeleitet werden. Dies sollte auf jeden Fall bei bilateralen APAs geschehen, da die zuständige Behörde so früh wie möglich eingeschaltet werden sollte. Auch wenn die zuständige Behörde bei einem unilateralen APA nicht eingeschaltet wird, muss sie doch Informationen über das APA erhalten.

**Frage 5:    *Stimmt das Forum zu, dass unilaterale APAs zwar unter bestimmten Umständen von Vorteil sein, grenzüberschreitende Streitigkeiten aber nicht verhindern können?***

## ***6. Art der einzubeziehenden Geschäftsvorfälle***

44. Der Steuerpflichtige prüft als Erstes, welche Geschäftsvorfälle sich für ein APA eignen. In Frage kommen Geschäftsvorfälle, bei denen hinreichende Unsicherheit über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes besteht.
45. Es steht den Steuerpflichtigen frei, für welche Geschäftsvorfälle sie ein APA beantragen. Die Steuerverwaltung kann allerdings in dieser Frage anderer Ansicht sein. Bei unterschiedlicher Einschätzung sollten diese Meinungsverschiedenheiten so früh wie möglich im APA-Prozess ausgeräumt werden, am besten während des Vorgesprächs. Der Steuerpflichtige kann seinen APA-Antrag zurückziehen, wenn ihm inakzeptable Bedingungen auferlegt werden. Deshalb ist es wenig sinnvoll, wenn Steuerverwaltungen willkürlich und ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen andere Geschäftsvorfälle oder andere Bedingungen in das APA aufnehmen. Der kooperative Charakter des Prozesses ist einer der Hauptvorteile von APAs, und die Steuerpflichtigen sollten Gelegenheit haben, ihre Ansichten in offener, nicht durch Konfrontation geprägter Atmosphäre darzulegen. Auf diese Weise dürften sich etwaige Meinungsunterschiede rasch beseitigen lassen.
46. Häufig wird es geboten erscheinen, alle Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Parteien in das APA aufzunehmen. Ein APA, das alle Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Parteien erfasst, bietet größtmögliche Sicherheit, ebenso ein APA, an dem alle betroffenen Steuerverwaltungen beteiligt sind.
47. Beispiel: Ein multinationaler Konzern hat Tochtergesellschaften in drei Ländern; alle drei Tochtergesellschaften führen FuE-, Fertigungs- und Vertriebstätigkeiten aus. Sie kaufen und verkaufen untereinander und vertreiben ihre Produkte an Dritte und andere Tochtergesellschaften. Ein APA mit einer vereinbarten Methode für die drei Funktionen dieser verbundenen Parteien würde in Bezug auf die Behandlung der Verrechnungspreise 100 %-ige Sicherheit bieten. Wenn die FuE-Transaktionen sehr eng mit der Fertigung verknüpft wären, was etwa bei Hochtechnologieunternehmen sehr wohl der Fall sein könnte, dürfte ein Ansatz, bei dem alle Geschäftsvorfälle abgedeckt sind, die einzige Möglichkeit für

ein wirksames APA sein. Dies wäre tendenziell immer dann Fall, wenn die FuE-Tätigkeit in dem betroffenen Wirtschaftszweig am meisten zum Gewinn beiträgt.

48. Es wird jedoch auch Fälle geben, in denen dies für den Steuerpflichtigen nicht der beste Ansatz ist. Er kann zu der Ansicht gelangen, dass der Mittelaufwand für den Abschluss eines APA, das alle miteinander verknüpften Geschäftsvorfälle abdeckt, dessen Nutzen übersteigt. In diesem Fall wäre es akzeptabel, nur bestimmte Geschäftsvorfälle einzubeziehen.
49. Wenn z. B. das FuE-Element weniger eng mit der Fertigung verknüpft ist, wäre es vielleicht – immer noch im Rahmen des vorigen Beispiels – sinnvoller, nur eine Art von Geschäftsvorfällen in dem APA zu erfassen. Begründen ließe sich dies z. B. damit, dass bei der Fertigungstätigkeit keine hinreichenden Zweifel bezüglich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bestehen und es relativ einfach ist, für diese Tätigkeit fremdvergleichskonforme Preise zu bestimmen. Oder aber die FuE-Tätigkeit hat nur punktuell zum Gewinn beigetragen und die Vertriebstätigkeit wird als wichtiger angesehen, so dass die FuE nicht unbedingt in dem APA erfasst sein muss. Zu entscheiden ist dies immer auf Grund der jeweiligen Sachlage.
50. Steuerpflichtigen sollte ein APA nicht vorenthalten werden, weil nur für einige ihrer Geschäftsvorfälle Unsicherheit bezüglich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes besteht. Der APA-Prozess sollte flexibel genug sein, um der Situation aller Steuerpflichtigen gerecht zu werden.
51. Abschließend zu dem oben ausgeführten Beispiel: Der multinationale Konzern hat mehrere Tochtergesellschaften, die in anderen Ländern tätig sind. Diese Tochtergesellschaften sind ausschließlich für den Vertrieb der Produkte der FuE-/Fertigungseinheiten zuständig. Für die Vertriebstätigkeit lassen sich die fremdvergleichskonformen Preise relativ leicht ermitteln – in diesem Fall, weil die Vertriebsunternehmen selbst keine relevanten immateriellen Vermögenswerte besitzen. In dieser Situation erübrigt sich der Aufwand für eine Aufnahme der Transaktionen zwischen den FuE-/Fertigungsgesellschaften und den Vertriebsgesellschaften in das APA. Wenn dies allerdings ohne nennenswerten Aufwand möglich wäre, könnte es sich doch lohnen. Entscheidend ist, welche Methode der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung als am besten geeignet ansehen. Aber auch wenn die Geschäftsvorfälle mit den Vertriebsgesellschaften aus dem APA ausgeschlossen bleiben, wäre es ratsam, dass der Steuerpflichtige für sie in Vereinbarungen mit den anderen verbundenen Unternehmen eine Preisbildungsmethode festlegt, die der APA-Methode entspricht.

<p><b><u>Frage 6:</u></b>     <i>Stimmt das Forum zu, dass der Steuerpflichtige nicht gezwungen sein sollte, alle miteinander verknüpften Geschäftsvorfälle in ein APA einzubeziehen?</i></p>
---

## **7. Komplexitätsschwellen**

### *7.1. Warum haben manche APA-Programme „Komplexitätsschwellen“?*

52. APAs sind sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltungen mit Kosten verbunden. Dies gilt auch bei sehr guter Praxis. Der Mittelaufwand für APAs sollte jedoch geringer sein als für Prüfungen (und erst recht als für Prüfung und Verständigungsverfahren zusammengenommen). Allerdings müssen die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen genau prüfen, wo ihre Mittel am sinnvollsten eingesetzt sind.
53. Vor allem die Steuerpflichtigen werden im Rahmen ihrer Risikoanalyse prüfen, welche Vorteile ein APA gemessen an den damit verbundenen Kosten hat. Auch die Steuerverwaltungen müssen die Kosten eines APA bedenken. Die Steuerverwaltungen und insbesondere die Steuerpflichtigen werden kaum an einem APA interessiert sein, wenn das steuerliche Risiko die Wahrscheinlichkeit einer Prüfung gering erscheinen lässt.
54. Wegen der hohen Kosten eines APA (ungeachtet der letztlich erzielten Kosteneinsparung) sind sie nur für Fälle geeignet, in denen der Nutzen diesen Kosten entspricht oder sie übersteigt. Der Nutzen ist dann besonders offenkundig, wenn ein hohes steuerliches Risiko besteht oder die Komplexität der Geschäftsvorfälle große Unsicherheit schafft.
55. Besteht keine hinreichende Unsicherheit bezüglich der Verrechnungspreise, ist ein APA für beide Parteien kaum von Interesse. Einer der Hauptvorteile eines APA besteht schließlich darin, dass die Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung erhöhte Sicherheit bietet. Besteht schon relative Sicherheit, kann ein APA nur wenig zusätzlichen Nutzen bringen.
56. Für die Steuerpflichtigen sind APAs immer fakultativ, aber unter bestimmten Umständen kann eine Steuerverwaltung, bei der ein APA-Antrag eingeht, gezwungen sein, das APA-Verfahren durchzuführen, obwohl ihre Mittel knapp sind oder sie das Verfahren eindeutig für unangebracht hält, z.B. weil die damit verbundenen Kosten deutlich höher sind als der voraussichtliche Nutzen. Dieser Zwang könnte durch die Notwendigkeit begründet sein, alle Steuerpflichtigen gleich zu behandeln. Oder ein Steuerpflichtiger beantragt ein APA, weil er weiß, dass ein Konkurrent ein APA ausgehandelt hat. Es erscheint kaum akzeptabel, dass den Steuerverwaltungen dadurch Nachteile entstehen, dass sie Steuerpflichtigen ein APA-Programm anbieten.
57. Aus all diesen Gründen haben manche Steuerverwaltungen Komplexitätsschwellen eingeführt, die die Steuerpflichtigen überschreiten müssen, bevor ein APA-Verfahren eingeleitet wird. Diese Schwellen wären für die Steuerverwaltungen ein Kriterium, anhand dessen sie den Nutzen eines APA gemessen an den Kosten der Bewertung und der Aushandlung des APA bestimmen könnten. Die Steuerpflichtigen könnten anhand veröffentlichter Leitlinien zu den Komplexitätsschwellen in voller Kenntnis der Sachlage entscheiden, ob sie ein APA beantragen. Eine Diskussion über den Komplexitätsaspekt bereits in dem empfohlenen Vorgespräch kann verhindern, dass Ressourcen für erfolglose Anträge vergeudet werden.

7.2. *Wie könnten diese Komplexitätsschwellen aussehen?*

58. Komplexität ist fast immer subjektiv und naturgemäß schwer zu definieren. Dies bedeutet nicht, dass die Komplexitätsschwellen je nach Steuerpflichtigem schwanken oder in unterschiedlicher oder inkohärenter Weise angewandt werden sollten. Dennoch müssen die Steuerverwaltungen grundsätzlich jeden Fall separat beurteilen, so dass es schwer sein dürfte, absolute Regeln festzulegen. Die Steuerpflichtigen selbst können wohl häufig selbst gut beurteilen, ob die Unsicherheit einen APA-Antrag rechtfertigt, und es wird sich andernfalls für sie kaum lohnen, einen solchen Antrag zu stellen.
59. Die Steuerverwaltungen sollten Komplexitätsschwellen als Instrument ansehen, das es ihnen ermöglicht, diejenigen Fälle in das APA-Programm einzubeziehen, bei denen der Nutzen (für den Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung) dem Aufwand (des Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung) für den Abschluss eines APA entspricht.
60. Die Komplexitätsschwelle könnte in der Praxis unterschiedlich hoch angesetzt werden, je nach dem, ob sie darauf abzielt, Fälle auszuschließen, bei denen nur geringe Unsicherheit besteht, oder nur Fälle einzubeziehen, bei denen erhebliche Zweifel bestehen. Wichtig ist jedenfalls, dass die Komplexitätsschwelle, sofern vorhanden, für alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise angewandt wird. Dies gilt umso mehr, wenn die Schwelle subjektiv festgelegt ist.
61. Für die Steuerverwaltung ist es gute Praxis, die voraussichtliche Haltung anderer Steuerverwaltungen, die möglicherweise ebenfalls zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes Stellung nehmen, zu berücksichtigen. Unsicherheit darüber, ob Doppelbesteuerung wirklich vermieden wird, ist ebenso unerwünscht wie Unsicherheit über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. So kann es durchaus sein, dass eine Steuerverwaltung wenig Zweifel hat, dass die korrekte Methode angewandt wird, gleichzeitig aber weiß, dass eine andere Steuerverwaltung dies radikal anders sieht. Die dadurch verursachte Unsicherheit kann durchaus ausreichen, um ein APA geeignet erscheinen zu lassen. Die zuständigen Behörden sollten einander vorsichtshalber konsultieren, wenn ihre Positionen unklar sind.
62. Es ist durchaus möglich, dass ein Steuerpflichtiger nur für eine bestimmte Art von Geschäftsvorfällen ein APA beantragt, dies aber für alle anderen Geschäftsvorfälle nicht für erforderlich hält, da bei ihnen keinerlei Unsicherheit besteht. In diesem Fall sollte vor allem die Komplexität der Geschäftsvorfälle geprüft werden, für die das APA beantragt wurde, und die Einfachheit der anderen Geschäftsvorfälle sollte keinen Einfluss auf die Entscheidung der Steuerverwaltung haben, mit dem APA-Verfahren fortzufahren. Ein APA ist wohl in Bereichen der Kerntätigkeit des Steuerpflichtigen am ehesten angebracht.

**Frage 7:** *Stimmt das Forum zu, dass Komplexitätsschwellen für ein APA-Verfahren von Nutzen sein können?*

7.3. *Eine Vielzahl konzerninterner Geschäftsvorfälle bedeutet nicht automatisch hohe Unsicherheit*

63. In einer reifen Wirtschaft sollten nach sorgfältiger Risikoanalyse nur Fälle geprüft werden, in denen für signifikante Steuerbeträge ein signifikantes Risiko besteht. Dies ist bei konzerninternen Geschäften nicht automatisch der Fall.
64. Die Tatsache allein, dass zwischen verbundenen Personen eine Vielzahl von Geschäftsvorfällen stattfindet, bedeutet nicht unbedingt, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zweifelhaft ist.
65. Beispiel: Eine Vertriebsgesellschaft kauft bei einem verbundenen Zulieferer und verwendet selbst nur bestimmte immaterielle Vermögenswerte. In diesem Fall dürfte eine transaktionsbezogenen Nettomargenmethode, bei der einzelne Geschäftsvorfälle verglichen werden, die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewährleisten. Dies gilt ungeachtet der Anzahl der Geschäftsvorfälle, solange Vergleichsgeschäfte ermittelt werden können. Die Steuerverwaltung kann befinden, dass keine echte Unsicherheit besteht und infolgedessen ein APA nicht angebracht ist. Ein weiterer Faktor in diesen Überlegungen wäre die voraussichtliche Haltung der Steuerverwaltung des Landes, in dem der Zulieferer ansässig ist. Wenn sich keine neuen Fakten ergeben, kann davon ausgegangen werden, dass diese zweite Steuerverwaltung wahrscheinlich keine Einwände gegen die Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode hat.
66. Der einzige Zweifel betrifft den genauen Fremdvergleichspreis der Waren. Es ist aber nicht Sinn und Zweck eines APA festzulegen, wie dieser Preis künftig auszusehen hat. Der Zweck eines APA besteht darin, die geeignete Methode auszuwählen, die dann letztlich zum Fremdvergleichspreis führt. Jeder Versuch, diesen Preis vor Eintreten des eigentlichen Geschäftsvorfalles festzulegen, wäre reine Spekulation und ist nicht eigentlich Gegenstand eines APA.
67. In manchen Fällen ist jedoch die reine Anzahl der Geschäftsvorfälle für den Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung ein erheblicher Risikofaktor. Die Vielzahl der betroffenen Geschäftsvorfälle kann die Komplexität in Fällen erhöhen, die bei einer geringen Anzahl von Geschäftsvorfällen einfacher gelagert wären. Dies richtet sich nach den Fakten im jeweiligen Einzelfall. Die Vielzahl der Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Personen allein bedeutet nicht automatisch Komplexität und Unsicherheit über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.
68. Es kann sich jedoch auch umgekehrt verhalten. Ein einzelner Geschäftsvorfall kann äußerst komplex sein, und es können erhebliche Zweifel bezüglich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bestehen. Der Umfang dieses Geschäftsvorfalles kann jedoch sehr gering sein. Auch in diesem Fall wäre wohl ein APA nicht sinnvoll. Da in den OECD-Leitlinien klargestellt wird, dass bei Geschäftsvorfällen geringen Umfangs eine Prüfung kaum angebracht sein dürfte, ist unwahrscheinlich, dass eine solche stattfinden würde. Dieser Faktor würde den Steuerpflichtigen von vornherein davon abhalten, ein APA zu beantragen.
69. In Fällen, in denen ein konzernexterner Vergleichspreis existiert, käme ein Steuerpflichtiger wohl kaum zu dem Schluss, dass ein APA notwendig ist. Denkbar ist allerdings, dass der

Steuerpflichtige sich vergewissern möchte, dass der verfügbare konzernexterne Vergleichspreis von der Steuerverwaltung später akzeptiert wird.

**Frage 8:** *Stimmt das Forum zu, dass die Anzahl der konzerninternen Geschäftsvorfälle kein unfehlbarer Anhaltspunkt für das Verrechnungspreisrisiko ist?*

## **8. Gültigkeitsbedingungen**

70. Jedes APA muss Gültigkeitsbedingungen in Bezug auf künftige Ereignisse enthalten, um zu verhindern, dass es auf ungewissen, unzuverlässigen Prognosen basiert. Sind diese Gültigkeitsbedingungen nicht länger erfüllt, muss das APA überprüft werden, wenn es weiterhin die Grundlage für die Ermittlung fremdvergleichskonformer Preise bilden soll.
71. Es sollten also Gültigkeitsbedingungen festgelegt werden, damit die Aussagen im dem APA zu künftigen Ereignissen fundierter sind.
72. Beispiel: Es wird ein APA beantragt für Geschäftsvorfälle zwischen zwei Tochtergesellschaften mit FuE-Tätigkeit, die auf der Grundlage ihrer FuE Waren fertigen und diese an Dritte sowie untereinander vertreiben. Die aus der FuE resultierenden immateriellen Vermögenswerte werden geteilt. Sofern diese Tätigkeiten während der Laufzeit des APA konstant bleiben, kann eine Verrechnungsmethode vereinbart werden. Eine der Gültigkeitsbedingungen des APA wäre die Konstanz dieser Funktionen. Die Methode könnte darin bestehen, dass für die Fertigungs- und die Vertriebsfunktion eine Vergütung anhand einer Bruttomargenmethode festgelegt wird und für die FuE-Funktion anhand einer Gewinnaufteilungsmethode. Wird die FuE-Funktion als weniger wichtig angesehen, könnte ein Kostenaufschlag (Nettomarge) geeignet sein. Ausschlaggebend ist der jeweilige Sachverhalt.
73. Die Anforderung, dass diese Funktionen konstant bleiben müssen, müsste als Gültigkeitsbedingung aufgeführt werden. Stellt nämlich eine der beiden Einheiten ihre FuE-Tätigkeit ein, kann die Gewinnaufteilungsmethode nicht länger angewandt werden, da die Geschäftsvorfälle nicht mehr so eng verknüpft sind. In diesem Fall müsste das APA überprüft werden.
74. Im Idealfall sollten die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen sich darauf einigen, dass das APA im Falle der Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung zunächst überprüft und nicht direkt ganz aufgehoben wird. Dies ist im Interesse der optimalen Nutzung der Mittel, die für die ursprüngliche Aushandlung des APA eingesetzt wurden. Diese Mittel sind vollständig verloren, wenn das APA ohne jede weitere Verhandlung aufgehoben wird. Natürlich kann es sein, dass sich das APA nicht fortsetzen lässt, dann könnte für die Zukunft ein neues APA ausgehandelt werden. Vielleicht kann das bestehende APA aber auch geändert werden und weiter Gültigkeit behalten.
75. In dem oben beschriebenen Beispielfall könnten z. B. die Steuerverwaltungen der Ansicht sein, dass die vereinbarte Methode auch weiterhin eine fremdvergleichskonforme Vergütung zwischen den Tochtergesellschaften gewährleistet. Nur dass jetzt der gesamte sich aus der

Gewinnaufteilung ergebende Restbetrag der Einheit zugerechnet würde, die als Einzige noch FuE ausführt. Zwar wäre diese Methode zu Beginn wohl kaum gewählt worden, wenn nur eine der beteiligten Konzerngesellschaften FuE durchgeführt hätte, aber die Vertragsparteien könnten je nach Sachlage zu der Ansicht gelangen, dass diese Methode während der Restlaufzeit des APA weiter angewandt werden kann. Die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige würden damit den bereits zum Abschluss des APA eingesetzten Mitteln Rechnung tragen.

76. Zur weiteren Analyse der Natur der Gültigkeitsbedingungen wird in der Folge von zwei Fertigungseinheiten ausgegangen. Die zwei Tochtergesellschaften stellen Waren her, die sie unter Verwertung einer Marke an Dritte und die jeweils andere Gesellschaft vertreiben. Der Wert der Waren beruht auf ihrer Qualität sowie auf Werbung und Marketing. Nach Analyse des genauen Sachverhalts kommen die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen zu dem Ergebnis, dass die Fertigungstätigkeit den größten wirtschaftlichen Gewinn erzeugt. Dies wird als Gültigkeitsbedingung festgehalten. Die Vermarktung der Marke ist eine Folge hiervon und nur aufgrund der Qualität (der Fertigung) der Ware möglich. Es wird ein APA mit einer Verrechnungspreismethode vereinbart, die diesem Sachverhalt Rechnung trägt.
77. Stellt während der Laufzeit des APA eine Tochtergesellschaft die Fertigung ein, muss deshalb nicht unbedingt das APA aufgehoben werden, denn die Gültigkeitsbedingung wird immer noch erfüllt. Zu untersuchen wäre jedoch die Frage, welche Vergütung die Tochtergesellschaft enthalten soll, die jetzt nur noch den Vertrieb leistet. Wenn jedoch die Vergütung für die Vertriebstätigkeit im ursprünglichen APA vereinbart wurde, besteht kein weiterer Handlungsbedarf.

**Frage 9:** *Hält das Forum es für sinnvoll, dass im Falle der Nichterfüllung einer Gültigkeitsbedingung der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung zunächst erörtern, wie das APA fortgeführt werden kann, anstatt es sofort aufzuheben?*

## **9. Rückwirkung**

78. Ein Element der Rückwirkung (*rollback* oder *retrospection*) enthält ein APA, das auch für eine zurückliegende Periode vor Abschluss des APA gilt und folglich die steuerliche Behandlung bereits verwirklichter Geschäftsvorfälle regelt. Die in dem APA getroffenen Vereinbarungen können dann rückwirkend für frühere Perioden angewandt werden, für die bereits Steuererklärungen eingereicht wurden.
79. Ein Element der Rückwirkung in einem APA kann bedeuten, dass frühere Steuererklärungen, die auf anderer Grundlage als dem APA erstellt wurden, geändert werden oder dass Steuererklärungen für frühere Perioden, bei denen die im APA-Antrag dargelegten Prinzipien angewandt wurden, akzeptiert werden. Ein Element der Rückwirkung wird auch dann aufgenommen, wenn die APA-Methode auch für den Zeitraum zwischen dem Antrag und dem Abschluss des APA vereinbart wird.
80. Ein Steuerpflichtiger und eine Steuerverwaltung können in einem APA eine bestimmte Methode vereinbaren und damit eine Verrechnungspreisprüfung, die sich auf frühere

Perioden bezieht, abschließen. Rückwirkung kann also auch dazu dienen, eine Verrechnungspreisprüfung zu beenden.

81. Zweifellos wird ein APA durch Rückwirkung komplexer. Die Diskussion über eine etwaige rückwirkende Anwendung nimmt häufig viel Zeit in Anspruch. Wird beantragt, die im APA vereinbarte Methode auch auf bereits eingetretene Geschäftsvorfälle früherer Perioden anzuwenden, muss die Steuerverwaltung sich davon überzeugen, dass damit die korrekte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewährleistet ist.
82. Dies macht eine Analyse des früheren Sachverhalts erforderlich, wofür eine geeignete Dokumentation vorgelegt werden muss. Die Steuerverwaltung wird außerdem sichergehen wollen, dass die Gültigkeitsbedingungen des APA auch in dem früheren Zeitraum erfüllt waren.
83. Jeder Sachverhalt, bei dem Rückwirkung zum Tragen kommt, wird noch komplexer, wenn davon Steuerpflichtige in mehreren Ländern betroffen sind. Bei bilateralen oder multilateralen APAs wird dies häufig der Fall sein. Soll ein APA rückwirkend gelten, müssen möglicherweise frühere Steuerjahre wieder eröffnet werden, was vielleicht nicht in allen an dem APA beteiligten Ländern möglich ist. Dies könnte die Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden erschweren.
84. Wie bereits gesagt, können Verhandlungen über die rückwirkende Anwendung die Vereinbarung eines APA häufig verzögern. Ein übermäßig hoher Zeitaufwand für den Abschluss einer APA-Verhandlung wird häufig als Hauptnachteil von APAs erachtet und hält die Steuerpflichtigen am häufigsten davon ab, tatsächlich ein APA zu beantragen.
85. Dies ist einer der Gründe, weshalb manche Steuerverwaltungen die rückwirkende Anwendung von APAs grundsätzlich ausschließen. Je einfacher der Verhandlungsverlauf desto schneller kann ein APA zum Abschluss gebracht werden.
86. Die Tatsache, dass es überhaupt möglich ist, in einem APA die steuerliche Behandlung vorangegangene Steuerjahre zu vereinbaren, ist ein großer Vorteil. Noch größer ist der Nutzen, wenn für die Vorjahre eine Prüfung der in dem APA erfassten Verrechnungspreisaspekte läuft oder wenn ein APA dazu beitragen kann, laufende Nachforschungen zu beenden. Hiervon profitieren sowohl der Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung. Und wenn noch keine Prüfung der vorangegangenen Periode eingeleitet wurde, so erübrigt sich für die Steuerverwaltung die umfassende Risikoanalyse und vielleicht auch die Prüfung. Der Steuerpflichtige seinerseits muss nicht auf die Prüfung reagieren.
87. In dieser Situation ist abzuwägen zwischen der Gefahr, dass die Verhandlungen über die rückwirkende Anwendung das gesamte APA-Verfahren verzögern, was den Mittelaufwand für den Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltung erhöht, und der Wahrscheinlichkeit, dass die Vereinbarung über die steuerliche Behandlung der Vorjahre für alle Vertragsparteien beträchtliche Vorteile bringt.
88. Eine Voraussetzung für die rückwirkende Anwendung eines APA könnte sein, dass die Geschäftsbedingungen zwischen den Steuerpflichtigen während der gesamten von der Rückwirkung betroffenen Zeit im Wesentlichen konstant waren und sich voraussichtlich auch während der geplanten Geltungsdauer des APA nicht ändern werden. Zumindest die



Gültigkeitsbedingungen müssten wahrscheinlich für den gesamten Zeitraum gleich bleiben. Vielleicht könnten aber auch für jeden Zeitraum andere Gültigkeitsbedingungen vorgesehen werden. Entscheidend hierfür könnte sein, welche Methode zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises gewählt wird.

89. Man könnte sagen, dass die rückwirkende Anwendung eines APA umso unangebrachter ist, je stärker sich die Geschäftsbeziehungen zwischen den Steuerpflichtigen in der vergangenen und der künftigen Periode voneinander unterscheiden. Wird doch Rückwirkung vorgesehen, wird sich das gesamte APA-Verfahren in die Länge ziehen, weil die zurückliegende Periode genauer untersucht werden muss. Bei gleichbleibender Geschäftsbeziehung wäre eine rückwirkende Anwendung angebrachter und auch leichter auszuhandeln.
90. Die Steuerpflichtigen sollten möglichst bereits beim Vorgespräch ihren Standpunkt zum Aspekt der Rückwirkung umfassend darlegen. Die Steuerverwaltung sollte dann alsbald mitteilen, ob sie sich eine rückwirkende Anwendung grundsätzlich vorstellen kann. Ist dies nicht der Fall, sollte der Steuerpflichtige hiervon so rasch wie möglich in Kenntnis gesetzt werden. Er kann dann entscheiden, ob er immer noch an einem APA interessiert ist.
91. Ein APA sollte in erster Linie auf die Zukunft ausgerichtet sein. Eine überwiegende Ausrichtung auf die Vergangenheit ist möglichst zu vermeiden. Ansonsten wird es nämlich wahrscheinlich einer Prüfung stark ähneln. Die rückwirkende Anwendbarkeit eines APA sollte eher ein Nebenaspekt sein und in den Verhandlungen keine übergeordnete Rolle spielen.

<p><b><i>Frage 10: Stimmt das Forum zu, dass die rückwirkende Anwendung eines APA von Vorteil sein kann?</i></b></p>
--

## ***10. APAs für KMU***

92. Angesichts der wirtschaftlichen Zwänge, denen KMU aufgrund ihrer geringen Größe unterworfen sind, dürfte allein die Tatsache, dass sie Zugang zu einem APA-Programm erhalten, sie nicht ausreichend zur Beantragung eines APA ermutigen.
93. KMU können unbeabsichtigterweise vom APA-Programm ausgeschlossen werden, weil
  - a) die mit einem APA verbundenen Informations-, Dokumentations- und Zeiterfordernisse ein KMU überfordern und
  - b) die Honorare externer Berater gemessen an den vorhandenen Finanzmitteln und dem voraussichtlichen Nutzen zu hoch sein können.
94. Dies könnte de facto zu einer Diskriminierung von KMU führen. Die Mitgliedstaaten sollten deshalb prüfen, ob besondere APA-Regeln für KMU gelten sollten, um diese verstärkt zur Beantragung von APA zu ermutigen. Denkbar wäre eine einfache Abwandlung des üblichen APA-Verfahrens oder aber ein völlig separates maßgeschneidertes Verfahren für KMU. Diese Andersbehandlung kann notwendig sein,

wenn KMU dieselben Möglichkeiten erhalten sollen wie größere multinationale Unternehmen.

95. Werden separate Regeln erwogen, sollten diese sich auf die Bereiche beziehen, in denen den KMU tatsächlich infolge ihrer fehlenden internen Mittel zusätzliche Kosten entstehen.
96. Aus der Sicht der Steuerverwaltung besteht normalerweise im Falle von KMU ein geringeres steuerliches Risiko. Bestimmte Verfahren oder Vorschriften können daher gelockert oder speziell für KMU vorgesehen werden.
97. Unter bestimmten Umständen wollen die Mitgliedstaaten vielleicht prüfen, ob auch ein multinationales Unternehmen Zugang zu einem vereinfachten oder abgewandelten APA-Verfahren haben kann, wenn die Geschäftsvorfälle, die durch das APA erfasst werden sollen, nicht sehr komplex oder nicht sehr zahlreich sind. Dies wäre in Verbindung mit einer etwaigen Komplexitätsschwelle zu prüfen.

#### *10.1. Vorschläge für eine gute APA-Praxis für KMU*

98. Anträge, denen eine Funktionsanalyse beigelegt ist, könnten angenommen werden, auch wenn sie keine Analyse der Verrechnungspreismethoden und keine Angaben zur bevorzugten Verrechnungspreismethode enthalten. Dies ist der Bereich, in dem es den KMU an Know-how mangelt und sie folglich kostspielige externe Berater benötigen oder selbst das notwendige Know-how mit hohem Mittelaufwand entwickeln müssen. Die Steuerverwaltung kann daher anbieten, dass sie ihre Mittel und Fachkenntnisse einsetzt, um die beste Methode zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises zu bestimmen.
99. Wenn eine Gebühr erhoben wird, sollte diese für KMU niedriger sein als im Normalfall. Die Gebühr sollte die Steuerverwaltung vielleicht für die zusätzlich von ihr zu leistende Arbeit entschädigen, aber niedriger sein, als die Kosten, die die KMU für externe Berater hätten.
100. Etwaige Komplexitätsschwellen sollten gesenkt oder unter bestimmten Umständen sogar ganz aufgehoben werden.
101. Sämtliche Fragen betreffend die Preise für immaterielle Vermögenswerte könnten aus dem Anwendungsbereich von KMU-APAs ausgeschlossen werden.
102. Sämtliche Fragen betreffend die Preise von außerordentlichen Dienstleistungen und komplexe Finanzinstrumente könnten aus dem Anwendungsbereich von KMU-APAs ausgeschlossen werden. Je nach Art der Geschäftstätigkeit könnte das Verfahren dadurch zusätzlich gestrafft werden, dass alle miteinander verbundenen Geschäftsvorfälle in das APA einbezogen werden.
103. Die Steuerverwaltung könnte ihre übliche Sorgfalt dem relativ geringen Steuerrisiko anpassen. So wären Besuche vor Ort vielleicht nicht notwendig, und die Funktionsanalyse des Steuerpflichtigen könnte ohne allzu umfangreiche Überprüfung akzeptiert werden. Spätere Feststellungen im Rahmen nicht verrechnungspreisbezogener Prüfungen würden natürlich berücksichtigt.

104. Etwaige Berichtspflichten während der Geltungsdauer des APA könnten auf eine jährliche Erklärung des Steuerpflichtigen beschränkt werden, in der er bestätigt, dass alle Gültigkeitsbedingungen des APA erfüllt waren und das APA noch anwendbar ist.
105. Ebenfalls im Interesse der Einfachheit und um zu vermeiden, dass es durch eine rückwirkende Anwendung zu Doppelbesteuerung kommt, könnte Rückwirkung in KMU-APAs grundsätzlich ausgeschlossen sein.
106. Möglicherweise sollten KMU-APAs grundsätzlich unilateral sein, unter der Bedingung, dass der voraussichtliche Abkommenspartner über den APA-Antrag und den weiteren Verlauf des APA-Verfahrens informiert wird.

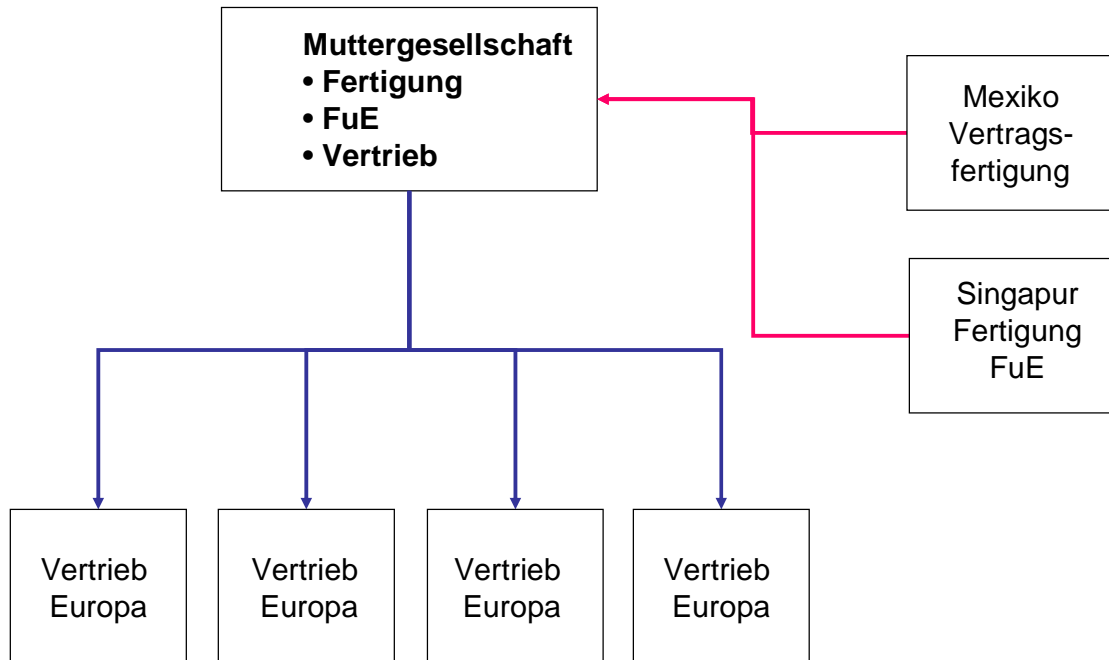
**Frage 11:** *Sollte nach Ansicht des Forums für KMU ein anderes APA-Verfahren gelten?*

**Frage 12:** *Sollte ein multinationales Unternehmen unter bestimmten Umständen Zugang zu dem geänderten APA-Verfahren haben?*

**Frage 13:** *Werden nach Ansicht der Mitglieder des Forums in diesem Papier alle relevanten Themen abgehandelt oder gibt es weitere Punkte, die im Forum erörtert werden sollten?*

## Konzernstruktur – Warenfluss

---



1. Die Muttergesellschaft eines internationalen Konzerns hat ihren Sitz in einem EU-Mitgliedstaat. Diese Gesellschaft hat die Fertigungs- und die FuE-Funktion. Die gefertigten Waren und die Waren, die in Tochtergesellschaften in Singapur und Mexiko hergestellt werden, gehen an vier europäische operative Gesellschaften, die sie an Dritte weiterverkaufen.
2. Die mexikanische Tochtergesellschaft besitzt selbst keine wertvollen immateriellen Vermögenswerte. Sämtliche beim Fertigungsprozess benutzten oder entwickelten immateriellen Vermögenswerte gehören der Muttergesellschaft.
3. Die Tochtergesellschaft in Singapur besitzt wertvolle immaterielle Vermögenswerte und verwendet diese bei der Fertigung. Sie unterhält auch eine gewisse FuE-Tätigkeit zur Entwicklung dieser immateriellen Vermögenswerte. Die Tochtergesellschaft in Singapur verkauft auch an Dritte im Fernen Osten. Sie verkauft diesen ausschließlich die in Singapur hergestellten Waren. Wegen technologischer Unterschiede wird die von der Muttergesellschaft gefertigte Ware ausschließlich in Europa verkauft.
4. Die verschiedenen Tätigkeiten der Muttergesellschaft betreffen unterschiedliche Funktionen mit unterschiedlichen Risiken. Wegen Verzögerungen bei der Zulieferung muss die Muttergesellschaft erhebliche Mengen der Ware aus Mexiko und Singapur bevorraten. Die

Muttergesellschaft muss dem Hersteller in Mexiko garantieren, dass sie bei ihm regelmäßig bedeutende Mengen kauft. Die mexikanische Tochtergesellschaft fungiert also als Auftragshersteller. Die Tochtergesellschaft in Singapur dagegen ist etwas komplexer als die in Mexiko und die Beziehung zwischen ihr und der Muttergesellschaft ähnelt eher der zwischen Hersteller und Kunden.

5. Der Steuerpflichtige muss folglich für folgende Geschäftsvorfälle Verrechnungspreise bestimmen:
  - c) Käufe der Muttergesellschaft von den Tochtergesellschaften in Singapur und Mexiko,
  - d) Verkäufe der Muttergesellschaft an die europäischen operativen Gesellschaften,
  - e) Vergütung für Fertigung und FuE der Muttergesellschaft,
  - f) Vergütung der mexikanischen Tochtergesellschaft (Auftragsfertigung) und
  - g) Vergütung der Tochtergesellschaft in Singapur (Fertigung und FuE).
6. Insgesamt gesehen erscheint die Beziehung zwischen den verbundenen Geschäftsvorfällen komplex. Als Serie von Geschäftsvorfällen in verschiedenen Bereichen betrachtet, stellt sich die Lage möglicherweise anders dar, die Interaktion zwischen den Tochtergesellschaften ist jedoch funktionsübergreifend. Für den multinationalen Konzern besteht ein hohes Verrechnungspreisrisiko und erhebliche Unsicherheit. Es ist sehr wahrscheinlich, dass einzelne Konzerngesellschaften geprüft werden.
7. Ein APA kann das Risiko minimieren und Sicherheit bieten. Manche konzerninterne Geschäftsvorfälle betreffen sieben verschiedene Steuerverwaltungen. Der Konzern kommt zu dem Schluss, dass mehrere APAs, die alle Konzerngesellschaften in allen betroffenen Ländern abdecken, zu zeit- und kostenaufwändig sind. Deshalb prüft er, welche Geschäftsvorfälle aus dem APA ausgeklammert werden könnten.
8. Bei der mexikanischen Tochtergesellschaft handelt es sich um einen Auftragshersteller, sodass das Risiko gering ist. Das Verrechnungspreisszenario für Geschäftsvorfälle zwischen der mexikanischen Tochtergesellschaft und der Muttergesellschaft ist nicht komplex. Der Konzern geht davon aus, dass ein Kostenaufschlag (Nettomarge) dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht wird. Selbst wenn in Mexiko eine Prüfung durchgeführt werden sollte, besteht keine hinreichende Unsicherheit in Bezug auf den Kostenaufschlag (Nettomarge), sodass ein APA wohl nicht nötig wäre. Die Geschäftsvorfälle zwischen der mexikanischen Tochter und der Muttergesellschaft werden folglich aus dem APA ausgeklammert.
9. Auch die Frage des fremdvergleichskonformen Gewinns der vier europäischen operativen Gesellschaften ist für sich genommen nicht komplex. Diese Gesellschaften verkaufen an

Dritte und kaufen ihre gesamte Ware von der Muttergesellschaft. Nach Ansicht des multinationalen Konzerns ermöglicht eine Wiederverkaufspreismethode hier die Ermittlung des fremdvergleichskonformen Preises. Fraglich ist, welche Spanne unter fremdüblichen Bedingungen erzielt werden könnte. Dies ist die übliche Frage bei der Verrechnungspreisgestaltung, die zu Zweifeln führen, aber auch durch ein APA nicht gelöst werden kann. Ein APA, das nicht rein spekulativ sein soll, kann nicht die tatsächlichen fremdvergleichskonformen Gewinne festlegen, sondern nur bestimmen, wie der Gewinn berechnet werden soll.

10. Allerdings beziehen die vier europäischen operativen Gesellschaften ihre gesamte Ware von der Muttergesellschaft. Die Frage nach der Vergütung dieser Gesellschaften hängt also unmittelbar zusammen mit der komplexen Tätigkeit der Muttergesellschaft. Die Ware der Muttergesellschaft stammt aus drei Quellen: eigene Fertigung, von der mexikanischen Tochter oder von der Tochter in Singapur gekauft. Bei der Fertigungstätigkeit der Muttergesellschaft spielt auch die eigene FuE eine Rolle.
11. Der multinationale Konzern muss für die Muttergesellschaft die angemessene Vergütung für den Vertrieb der in Mexiko und Singapur gekauften Ware, die eigene Fertigungstätigkeit und die FuE bestimmen. Um die FuE-Vergütung zu bestimmen, muss der Wert der geschaffenen immateriellen Vermögenswerte berücksichtigt werden. Die Ermittlung der angemessenen Vergütung für die Muttergesellschaft ist deshalb äußerst komplex und mit erheblicher Unsicherheit verbunden. Der multinationale Konzern beschließt, dass der für den Abschluss eines APA zwischen der Steuerverwaltung der Muttergesellschaft und den Steuerverwaltungen der operativen Gesellschaften erforderliche Zeit- und Mittelaufwand gerechtfertigt ist.
12. Die Tochtergesellschaft in Singapur entwickelt wertvolle immaterielle Vermögenswerte, an denen sie auch die Eigentumsrechte hält und die sie im Fertigungsprozess verwendet. Dieser Sachverhalt ist komplex und erzeugt für den multinationalen Konzern erhebliche Unsicherheit. Die angemessene Vergütung für die Tochtergesellschaft in Singapur wirkt sich auch aus auf die Vergütung für die Muttergesellschaft, da diese Waren von dieser Tochtergesellschaft kauft. Die Geschäftsvorfälle zwischen der Tochter in Singapur und der Muttergesellschaft werden ebenfalls in den APA-Antrag aufgenommen.
13. Dieser Argumentationslinie folgend beantragt der Konzern APAs zwischen:
  - h) der Steuerverwaltung Singapurs und der Steuerverwaltung der Muttergesellschaft (für die Geschäftsvorfälle zwischen der Tochtergesellschaft in Singapur und der Muttergesellschaft) und
  - i) der Steuerverwaltung der Muttergesellschaft und den vier Steuerverwaltungen der europäischen operativen Gesellschaften (für die Geschäftsvorfälle zwischen der Muttergesellschaften und den operativen Gesellschaften).
14. Die beiden APAs bestehen jeweils aus mehreren bilateralen APAs zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen.
15. Der multinationale Konzern sorgt dafür, dass für alle Tochtergesellschaften eine kohärente Verrechnungspreispolitik verfolgt wird, ungeachtet dessen, ob die einzelnen Töchter an

einem APA beteiligt sind oder nicht. Diese Verrechnungspreispolitik könnte folgendermaßen aussehen:

- j) Kostenaufschlag (Bruttomarge) für die Verkäufe der Tochtergesellschaft in Singapur an die Muttergesellschaft; Ausgangspunkt ist die Gewinnspanne bei Verkäufen der Tochtergesellschaft in Singapur an Dritte im Fernen Osten.
  - k) Wiederverkaufspreismethode für die europäischen operativen Gesellschaften; zu Grunde gelegt wird die Gewinnspanne vergleichbarer Gesellschaften auf dem europäischen Markt.
  - l) Kostenaufschlag (Nettomarge) für die mexikanische Tochtergesellschaft in Form eines kleinen Aufschlags auf die Gesamtkosten.
  - m) Wiederverkaufspreismethode für die Muttergesellschaft, wenn diese die von der Tochter in Singapur gekaufte Ware weiter verkauft (Abgleich mit der Bruttomargenmethode, die die Tochtergesellschaft in Singapur verwendet);
  - n) Wiederverkaufspreismethode für die Muttergesellschaft, wenn diese die von der mexikanischen Tochter gekaufte Ware weiter verkauft (wegen der Unterschiede beim Eigentum an immateriellen Vermögenswerten wird sich hier eine andere Spanne ergeben als bei der Tochter in Singapur).
  - o) Kostenaufschlag (Bruttomarge) für die Muttergesellschaft bei Fertigung von Waren für den Verkauf an die europäischen operativen Gesellschaften. Dies wird die Vergütung für FuE beinhalten.
16. Der multinationale Konzern sorgt überdies dafür, dass zwischen den betroffenen Konzerngesellschaften bindende Vereinbarungen existieren. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang Vertriebsvereinbarungen zwischen den europäischen operativen Gesellschaften und der Muttergesellschaft, der Fertigungsvertrag zwischen der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft in Mexiko (worin auch die Behandlung der eingesetzten oder geschaffenen immateriellen Vermögenswerte geregelt ist) und Kauf- bzw. Lieferverträge zwischen der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft in Singapur.
17. Der multinationale Konzern ist der Ansicht, dass diese Methoden und bindenden Vereinbarungen eine fremdvergleichskonforme Vergütung gewährleisten. Durch das APA-Verfahren kann der multinationale Konzern Sicherheit in Bezug auf die steuerliche Behandlung in den von dem APA erfassten Bereichen erlangen.
18. Vorgespräche mit verschiedenen Steuerverwaltungen zeigen, dass die APA-Anträge positiv gesehen werden. Die Steuerverwaltungen von zwei der europäischen operativen Gesellschaften stellen jedoch fest, dass aus ihrer Sicht keine hinreichende Unsicherheit vorliegt. Aus diesem Grund wird es keine APAs zwischen den Steuerverwaltungen dieser Länder und der Steuerverwaltung der Muttergesellschaft geben. Um sich jedoch auf eine künftige Prüfung vorzubereiten, behält der multinationale Konzern die gewählte

Verrechnungspreispolitik bei und bewahrt sämtliche bereits zusammengetragenen Unterlagen und Nachweise auf.

19. Die bei den einzelnen Steuerverwaltungen eingereichten Anträge enthalten:

- p) Kopien sämtlicher rechtsverbindlichen Vereinbarungen,
- q) eine vollständige Begründung, warum die vorgeschlagenen Methoden gewählt wurden,
- r) für jede Methode ein Satz Suchkriterien für eine kommerzielle Datenbank, um die Bandbreite der fremdvergleichskonformen Ergebnisse zu bestimmen,
- s) für jede Methode die begründete Angabe, wo in dieser Bandbreite die Ergebnisse der untersuchten Partei liegen sollten,
- t) eine Begründung für die Tochtergesellschaft in Singapur, die Eigentumsrechte an immateriellen Vermögenswerten hält;
- u) eine Begründung für die mexikanische Tochtergesellschaft, die selbst keine immateriellen Vermögenswerte besitzt;
- v) eine Funktionsanalyse für alle Tochtergesellschaften und
- w) den Nachweis, dass die gewählten Methoden und Begründungen dem Fremdvergleichsprinzip gerecht werden.

20. Nach Abschluss der einzelnen APAs hat der multinationale Konzern Sicherheit in Bezug auf die Behandlung eines großen Teils seines Verrechnungspreisisikos. Diese Sicherheit haben auch die an den APAs beteiligten Steuerverwaltungen. Die nicht beteiligten Steuerverwaltungen können eine Prüfung durchführen. Auch wenn bei dem multinationalen Konzern eine Prüfung durchgeführt wird, kann er bei potenziellen Verrechnungspreiskorrekturen auf seine allgemeine Verrechnungspreispolitik und die vorhandenen APAs verweisen.