



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 26.2.2007
SEC(2007) 246

Nur die englische Fassung ist verbindlich.

ARBEITSDOKUMENT DER KOMMISSIONSDIENSTSTELLEN

Bericht erstellt durch das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum

Anhang zu
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 Streitbeilegungsverfahren und über Leitlinien für
Verrechnungspreiszusagen in der EU

{KOM(2007) 71 final}

INHALT

1.	Einleitung und Allgemeines	4
1.1.	Hintergrund – was ist unter Streitvermeidung und -beilegung zu verstehen?	4
1.2.	Welchen Zweck verfolgt das Forum mit seinen Arbeiten über die Streitvermeidung und die zusätzlichen Verfahren zur Streitbeilegung?.....	5
2.	Mögliche Formen der Streitvermeidung oder alternativer Verfahren zur Streitbeilegung, mit denen sich das Forum beschäftigt hat.....	5
3.	Verrechnungspreiszusagen (APA) – Allgemeines.....	6
3.1.	APA-Definitionen und -analysen, die das Forum im Hinblick auf die derzeitige Stellung und Praxis der APA durchführte.....	6
3.2.	APA – Vorteile.....	8
3.3.	APA – mögliche Nachteile für die Steuerverwaltungen	9
3.4.	APA – mögliche Nachteile für die Steuerpflichtigen	9
4.	Bilaterale/Multilaterale APA – Vorschläge des Forums.....	10
4.1.	Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Rechtsrahmen.....	11
4.2.	Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Durchführung der APA-Verfahren in den Mitgliedstaaten	12
4.3.	Gute APA-Praxis: Aufnahme in das APA-Programm	13
4.3.1.	Aufnahme in das APA-Programm – Allgemeines	13
4.3.2.	Gebühren	14
4.3.3.	Komplexitätsschwellen	14
4.4.	Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Dokumentation.....	15
4.5.	Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Ablauf des APA-Verfahrens	16
4.5.1.	Vorgespräch/Phase der informellen Anfrage	17
4.5.2.	Förmliche Antragstellung.....	19
4.5.3.	Inhalt des förmlichen Antrags.....	19
4.5.4.	Bewertung und Aushandlung des APA	20
4.5.5.	Inhalt der Positionspapiere der zuständigen Behörden	24
4.5.6.	Förmlicher Abschluss eines APA	25
4.6.	Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen: Spezielle Bereiche.....	26
4.6.1.	Transaktionen und Unternehmen	26
4.6.2.	Kritische Annahmen.....	26

4.6.3.	Rückwirkende Anwendung.....	28
4.6.4.	Veröffentlichung von Statistiken	29
4.7.	Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen: unilaterale APA	30
4.8.	Empfehlenswerte APA-Verfahrensweise: Erleichterung von APA für KMU.....	32
5.	Simultanbetriebsprüfungen	33
6.	Freiwillige oder verbindliche Vorabkonsultierung oder Vorabvereinbarung.....	34
7.	Stellungnahmen von Sachverständigen oder Vermittlung.....	36
8.	Fazit des Forums	37

1. EINLEITUNG UND ALLGEMEINES

1. In diesem Dokument wird über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums (nachstehend „JTPF“ oder „Forum“ genannt) im Bereich alternative Verfahren zur Vermeidung und Beilegung von Streitigkeiten berichtet. Die speziellen Schlussfolgerungen des Forums zu den Verrechnungspreiszusagen (Advance Pricing Agreements – APA) sind in Abschnitt 4 dieses Berichts durch Fettdruck hervorgehoben.
2. Unter dem Vorsitz von Bruno GIBERT (Partner bei CMS Bureau Francis Lefebvre) und dem stellvertretenden Vorsitz von Guy KERSCH (Tax Counsel - Europe, Pfizer Enterprises SARL, for Business) und Montserrat TRAPE VILADOMAT (stellvertretende Leiterin der Abteilung für internationale Besteuerung, Spanien, als Vertreterin der Steuerverwaltungen) trat das JTPF in Brüssel am 16. und 17. März, 21. Juni, 27. September, 12. und 13. Dezember 2005, 21. März, 20. Juni und 14. September 2006 zusammen.
3. Im Arbeitsprogramm für 2005/2006 (Dokument JTPF/008/REV4/2004) hatte das JTPF die Vermeidung von Streitigkeiten als Bereich identifiziert, der eine eingehende Erörterung rechtfertigen würde. Bei den Arbeiten über die Streitvermeidung sollte festgestellt werden, wie sich eine Doppelbesteuerung vermeiden lässt. Dieses Thema knüpft an frühere Arbeiten des JTPF über die Beilegung von Streitigkeiten an.

1.1. Hintergrund – was ist unter Streitvermeidung und -beilegung zu verstehen?

4. In der Studie der Kommission mit dem Titel „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ SEC(01)1681 vom 23. Oktober 2001 wurde festgestellt, dass hohe Befolgungskosten und potenzielle Doppelbesteuerung konzerninterner Transaktionen ein erhebliches steuerliches Hindernis für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt darstellen. Zur Doppelbesteuerung (oder Mehrfachbesteuerung) kommt es, wenn ein und derselbe Einkommensposten von mehr als einer Steuerverwaltung besteuert wird. Unter Randnummer 4 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (OECD-Leitlinien) steht diesbezüglich: „Eine derartige Doppel- oder Mehrfachbesteuerung kann ein Hindernis für grenzüberschreitende Waren- und Dienstleistungsgeschäfte und für den Kapitalverkehr schaffen“.
5. Zu Doppelbesteuerung kann es kommen, wenn sich die Steuerverwaltungen nicht einig sind, welche von ihnen ein bestimmtes Einkommen besteuern soll. In solchen Fällen hat der Steuerpflichtige bis zur Streitbeilegung oftmals den Eindruck, er wisse nicht, woran er sei, und das Ergebnis ist für ihn völlig unvorhersehbar.
6. Ein multinationaler Konzern reicht für jede seiner steuerpflichtigen Geschäftseinrichtungen (entweder eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte) bei der zuständigen Steuerverwaltung eine Steuererklärung auf der Grundlage einer einmaligen Besteuerung ein. Gemäß den Steuererklärungen ist jeder Einkommensposten nur einmal körperschaftsteuerpflichtig. Deshalb reicht das multinationale Unternehmen seine Steuererklärungen im Hinblick auf eine einmalige Besteuerung ein. Eine Steuerverwaltung kann jedoch nach einer Prüfung zu dem Ergebnis gelangen, dass

der Teil des multinationalen Unternehmens, der in ihren Zuständigkeitsbereich fällt, anders zu besteuern ist. Sie kann zu dem Schluss kommen, der Fremdvergleichsgrundsatz sei nicht korrekt angewandt worden, was möglicherweise zu einer Doppelbesteuerung führt. Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerverwaltungen treten deshalb häufig auf, nachdem im Zuge einer Prüfung von einer oder mehreren Steuerverwaltungen eine Berichtigung der Verrechnungspreise vorgenommen worden ist. Anschließend streiten sich die Steuerverwaltungen darüber, welche von ihnen das Einkommen besteuern kann.

7. In der Regel wird der Fall einer Doppelbesteuerung nach dem Artikel über das Verständigungsverfahren (MAP) der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen gelöst. Allerdings gibt es keine Gewähr dafür, dass die Doppelbesteuerung beseitigt wird. Innerhalb der EU geht das Schiedsübereinkommen einen Schritt weiter als der Artikel über das Verständigungsverfahren, da es die Beseitigung der Doppelbesteuerung garantiert: Besteht zwei Jahre nach Einleitung des Verständigungsverfahrens die Doppelbesteuerung fort, wird die Angelegenheit durch eine Schiedskommission gelöst. Die früheren Arbeiten des Forums konzentrierten sich auf die Frage, wie die Verständigungsverfahren besser funktionieren könnten und das Schiedsübereinkommen zur besseren Beilegung von Streitigkeiten in der Praxis umgesetzt werden sollte. Bei seinen jüngsten Arbeiten hat sich das Forum mit der Frage, wie Streitigkeiten vermieden werden könnten, befasst und auch die zusätzlichen oder alternativen Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten nach deren Entstehen erörtert.

1.2. Welchen Zweck verfolgt das Forum mit seinen Arbeiten über die Streitvermeidung und die zusätzlichen Verfahren zur Streitbeilegung?

8. Durch die Doppelbesteuerung entstehen den Steuerpflichtigen reale Kosten. Bei dem Versuch, die Doppelbesteuerung oder eine drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden, treiben sie erheblichen Aufwand. Auch die Steuerverwaltungen räumen ein, dass eine Doppelbesteuerung beträchtliche Nachteile mit sich bringt und die Behandlung von Fragen im Zusammenhang mit der Doppelbesteuerung beträchtliche Ressourcen der Steuerverwaltungen beansprucht.
9. Durch die Vermeidung von Streitigkeiten lassen sich wirtschaftliche Kosten einsparen, die eine Doppelbesteuerung oder eine drohende Doppelbesteuerung verursacht.

2. MÖGLICHE FORMEN DER STREITVERMEIDUNG ODER ALTERNATIVER VERFAHREN ZUR STREITBEILEGUNG, MIT DENEN SICH DAS FORUM BESCHÄFTIGT HAT.

10. In folgenden vier Themenbereichen wurden eingehende Erörterungen und Diskussionen zunächst als zweckdienlich erachtet:

1. Verrechnungspreiszusagen – Advance Pricing Agreements (APA)
2. Simultanbetriebsprüfungen
3. freiwillige oder verbindliche Vorabkonsultierung oder Vorabvereinbarung
4. Stellungnahme von Sachverständigen oder Vermittlung

11. Bei der Prüfung möglicher Lösungen zur Vermeidung von Streitigkeiten und zur besseren Streitbeilegung wurde im Forum anfangs die Ansicht vertreten, jeder der oben genannten Themenbereiche könne zur Verbesserung der derzeitigen Situation beitragen. Letztendlich wurde jedoch erkannt, dass Simultanbetriebsprüfungen, eine freiwillige oder verbindliche Vorabkonsultierung und Stellungnahmen von Sachverständigen oder Vermittlung in diesem Stadium keine viel versprechenden Ansätze seien, um die bestehenden Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu verbessern. Dagegen gelangte das Forum zu dem Schluss, die Erarbeitung bewährter APA-Verfahrensweisen in der EU wäre am lohnendsten.

3. VERRECHNUNGSPREISZUSAGEN (APA) – ALLGEMEINES

3.1. APA-Definitionen und -analysen, die das Forum im Hinblick auf die derzeitige Stellung und Praxis der APA durchführte.

12. Das Konzept der APA ist in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen („OECD-Leitlinien“) anerkannt und ausgeführt. Die APA werden in Kapitel 4 F und AN 19+ der OECD-Leitlinien behandelt.
13. In den OECD-Leitlinien ist ein APA unter Randnummer 4.124 wie folgt definiert: „Eine Verrechnungspreiszusage (Advance Pricing Arrangement - APA) ist eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung von Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen geeignete Kriterien festgelegt werden (z. B. Methode, Vergleichswerte und deren entsprechende Anpassung, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), anhand deren die Verrechnungspreise für diese Geschäfte über einen festen Zeitraum hinweg ermittelt werden sollen.“
14. Die PATA (Pacific Association of Tax Administrators) hat ebenfalls interne operative Leitlinien zu den Verständigungsverfahren und bilateralen Advance Pricing Arrangements (BAPA) für ihre Mitgliedsländer herausgegeben.
15. Ein APA wird von einem Steuerpflichtigen beantragt. Sein Abschluss macht Diskussionen zwischen einem oder mehreren verbundenen Unternehmen und einer oder mehreren Steuerverwaltungen erforderlich.
16. Die Unternehmen argumentieren, dass die von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlichen Regelwerke für die einzelnen APA-Verfahren zeit- und arbeitsaufwändig seien. Da bei bilateralen und multilateralen APA zwei oder mehr Steuerverwaltungen der Verrechnungsmethode zustimmen müssen, wäre es einfacher, wenn die einzelnen Steuerverwaltungen ähnlich vorgehen. Ohne gemeinsames Konzept haben die Steuerverwaltungen oftmals Mühe, sich zu einigen. Unterschiedliche Konzepte führen zuweilen zu Meinungsverschiedenheiten bei den Verhandlungen, so dass letztendlich kein APA zustande kommt, allen Beteiligten Kosten entstehen und die Doppelbesteuerung nicht vermieden wird. Gemeinsame Konzepte, die für Unternehmen und Steuerverwaltungen Klarheit schaffen, wären hilfreich.
17. APA sind entweder unilateral (Vereinbarung zwischen einem Unternehmen und einer Steuerverwaltung), bilateral (Vereinbarung zwischen verbundenen Unternehmen und zwei Ländern, in denen sie ihre Geschäftstätigkeit ausüben) oder

multilateral (wenn mehr als zwei Steuergelände beteiligt sind). Vereinbarungen, bei denen mehr als ein Land betroffen ist, werden in der Regel nach dem Artikel über das Verständigungsverfahren des zwischen den beteiligten Ländern abgeschlossenen Steuerabkommens getroffen. In einigen Ländern erlauben es die internen Rechtsvorschriften nicht, dass die Steuerverwaltungen direkt mit den Steuerpflichtigen verbindliche Vereinbarungen treffen, so dass die zuständige Behörde eines Vertragspartners mit dem Steuerpflichtigen ein APA nur im Rahmen des Verständigungsverfahrens abschließen kann.

18. Einige Länder gestatten unilaterale Vereinbarungen ohne Beteiligung anderer betroffener Steuerverwaltungen. Die Mitgliedstaaten haben zugesagt, Informationen über unilaterale APA auszutauschen – siehe Abschnitt 106.
19. Bei einem unilateralen APA wird das Problem der Doppelbesteuerung nicht systematisch vermieden. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird nachdrücklich empfohlen, dass „wann immer möglich ein APA auf bilateraler oder multilateraler Ebene abgeschlossen werden sollte“ (Randnummer 4.163). Ein Steuerpflichtiger zieht es möglicherweise aber vor, eher ein unilaterales APA als gar kein APA abzuschließen.
20. Um Doppelbesteuerung zu vermeiden, ziehen die meisten Mitgliedstaaten bilaterale oder multilaterale APA vor. In vielen Ländern sind unilaterale APA allerdings häufiger als bilaterale bzw. multilaterale APA, nicht zuletzt, weil unilaterale APA rascher abgeschlossen werden können und weniger Kosten verursachen. Bei einem bilateralen (oder multilateralen) Konzept ist jedoch eher davon auszugehen, dass das Risiko von Doppelbesteuerung sinkt, alle betroffenen Steuerverwaltungen und Unternehmen gerecht behandelt werden und mehr Sicherheit geboten wird.
21. Die APA – auch die unilateralen Vereinbarungen – unterscheiden sich in mehrfacher Hinsicht von den herkömmlichen verbindlichen Auskünften, die von den Steuerverwaltungen an Steuerpflichtige erteilt werden. Ein APA befasst sich im Allgemeinen mit Sachverhaltsfragen und Methoden, während sich die herkömmlichen verbindlichen Auskünfte im Allgemeinen darauf beschränken, Rechtsfragen zu behandeln, die auf einem vom Steuerpflichtigen dargestellten Sachverhalt beruhen. Der einem Antrag auf verbindliche Auskunftserteilung zugrunde liegende Sachverhalt wird von der Steuerverwaltung oft nicht infrage gestellt, während der einem APA zugrunde liegende Sachverhalt wahrscheinlich gründlich analysiert und untersucht wird. Daneben befasst sich ein APA in der Regel mit mehreren Transaktionen, mit mehreren Arten regelmäßiger Geschäftsverbindungen oder mit allen internationalen Transaktionen, die ein Steuerpflichtiger in einem bestimmten Zeitraum tätigt. Im Gegensatz dazu ist eine verbindliche Auskunft nur für ein bestimmtes Geschäft bindend.
22. Ein APA kann alle Verrechnungspreisaspekte eines Steuerpflichtigen betreffen (wie dies von einigen Staaten vorgezogen wird) oder sich auf spezielle Transaktionen beschränken.
23. Ein APA kann die Möglichkeit bieten, mit der vereinbarten Verrechnungspreismethode ähnliche Verrechnungspreisfragen aus noch offenen Vorjahren zu lösen. Diese Anwendung würde jedoch die Zustimmung der Steuerverwaltung, des Steuerpflichtigen und gegebenenfalls des Abkommenspartners erfordern.

3.2. APA – Vorteile

24. APA bieten sowohl den Steuerpflichtigen als auch den Steuerverwaltungen vielfältige Vorteile. Den Steuerpflichtigen kommt insbesondere die Rechtssicherheit zugute, die die vereinbarte Verrechnungspreismethode gewährleistet. Die durch das APA geschaffene Rechtssicherheit ermöglicht es einem Unternehmen, seine Steuerschuld besser zu veranschlagen, und schafft somit ein investitionsfreundliches steuerliches Umfeld. Bei Ablauf eines APA können die zuständigen Steuerverwaltungen und die betroffenen Unternehmen überdies dessen Verlängerung beschließen, so dass die Vorteile fortbestehen.
25. Außerdem kann der Steuerpflichtige in stärkerem Maße als beim herkömmlichen Verständigungsverfahren am Abschluss eines APA mitwirken, indem er der Steuerverwaltung seinen Fall darlegt und diesen mit ihr erörtert. Diese Mitwirkung bietet Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen die Gelegenheit, in einem nicht von Rivalität geprägten Geist und Klima zu beraten und zusammenzuarbeiten.
26. Die Möglichkeit, schwierige Steuerfragen in einer Atmosphäre zu erörtern, die weniger von Konfrontation gekennzeichnet ist als bei einer Verrechnungspreisprüfung, kann den freien Informationsfluss fördern und eine Einigung zwischen allen Parteien erleichtern. In einem solchen von Kooperation geprägten Umfeld können zudem die Sachverhalte flexibler überprüft werden als in einer Atmosphäre der Konfrontation.
27. Da eine Diskussion über ein APA aufgrund dessen prospektiver Ausrichtung künftige Ereignisse zum Gegenstand hat, ist eine größere Flexibilität als bei der Verrechnungspreisprüfung oder beim Verständigungsverfahren gewährleistet. Diese vermehrte Flexibilität trägt unweigerlich dazu bei, dass eine für alle Parteien vorteilhafte Lösung gefunden wird.
28. Ein APA kann sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen in wichtigen Verrechnungspreisfällen kostspielige und zeitaufwändige Prüfungen sowie gerichtliche Verfahren vermeiden, so dass das Risiko von Zinszahlungen und Strafzuschlägen gemindert wird. Nach Vereinbarung eines APA sind unter Umständen auch weniger Ressourcen für die spätere Prüfung der Steuererklärung des Steuerpflichtigen erforderlich. Allerdings muss die Anwendung des APA nach wie vor überwacht werden, und dieses Recht nimmt die Steuerverwaltung nach wie vor wahr. Das APA-Verfahren kann für Unternehmen und Steuerverwaltungen im Vergleich zu einer herkömmlichen Betriebsprüfung und einem darauf folgenden Verständigungsverfahren eine Zeitersparnis bedeuten.
29. Zudem wird durch ein bilaterales oder multilaterales APA, bei dem sich ein Steuerpflichtiger und mehrere Steuerverwaltungen auf die steuerliche Behandlung einigen, auch das Risiko einer Doppelbesteuerung vermieden. Auch dies ist einer Einigung förderlich.
30. Die größere Flexibilität eines APA-Verfahrens kann zudem Lösungen für herkömmlichere Verrechnungspreisprobleme erleichtern. So muss beispielsweise bei bilateralen Verhandlungen zwischen Steuerverwaltungen das Fehlen von Daten über vergleichbare Unternehmen nicht zwangsläufig ein unüberwindbares Hindernis darstellen. Verständigen sich Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen auf ein

fremdvergleichskonformes Ergebnis – möglicherweise durch eine Gewinnaufteilung auf Grundlage der Wertschöpfung der betreffenden Funktionen – kann sich eine Datenbankabfrage erübrigen.

31. Außerdem kommt der Steuerverwaltung zugute, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen eines APA die einschlägigen Vorschriften in stärkerem Maße befolgt.
32. Die APA bieten mithin zahlreiche Vorteile, können aber nicht alle Verrechnungspreisprobleme und grenzübergreifenden Streitigkeiten lösen. Selbst wenn ein APA-Verfahren möglichst effizient organisiert wird, kann es trotz der generellen Einsparung von Ressourcen im Vergleich zu einer Betriebsprüfung und einem Verständigungsverfahren aufgrund der Komplexität der zu prüfenden Fragen zeitaufwändig und ressourcenintensiv sein. Diese mit einem APA verbundenen Einschränkungen oder Nachteile lassen sich jedoch durch eine effizientere Organisation und Durchführung des Verfahrens mindern.

3.3. APA – mögliche Nachteile für die Steuerverwaltungen

33. APA können anfänglich die Ressourcen für die Behandlung von Verrechnungspreisfragen belasten, da die Steuerverwaltungen im Allgemeinen Ressourcen, die für andere Zwecke vorgesehen sind (z.B. für Prüfungen, Beratung, Rechtsmittel), dafür einsetzen müssen. Steuerpflichtige, die in Anbetracht ihrer Geschäftsziele und -planung auf eine möglichst schnelle Erledigung ihres APA-Antrags drängen, können die Ressourcen einer Steuerverwaltung ebenfalls belasten. Diese Anforderungen sind nicht unbedingt mit der Ressourcenplanung der Steuerverwaltungen vereinbar, was die effiziente Erledigung von APA und von anderen ebenso wichtigen Arbeiten erschwert.
34. Es kann besonders schwierig sein, ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den APA-Arbeiten und den anderen Tätigkeiten einer Steuerverwaltung zu finden, da die APA in der Regel ein sehr erfahrenes und oftmals spezialisiertes Personal erfordern. APA-Anträge können sich in bestimmten Bereichen oder Sektoren, z.B. im weltweiten Handel, häufen, was das in diesen Bereichen in den Behörden bereits eingesetzte Fachpersonal übermäßig belasten kann. Die Steuerverwaltungen benötigen Zeit, um Fachpersonal in Spezialbereichen auszubilden, um der nicht vorhersehbaren Nachfrage der Steuerpflichtigen nach APA in diesen Bereichen gerecht zu werden.

3.4. APA – mögliche Nachteile für die Steuerpflichtigen

35. Einige Unternehmen brachten die Befürchtung zum Ausdruck, dass ein APA der Steuerverwaltung unter Umständen ermöglicht, eine eingehendere Überprüfung der betroffenen Transaktionen vorzunehmen, als dies bei einer Verrechnungspreisprüfung der Fall wäre. Der Steuerpflichtige muss ausführliche Informationen über seine Verrechnungspreisgestaltung vorlegen sowie andere Erfordernisse erfüllen, die ihm als Nachweis für die Einhaltung der im APA enthaltenen Vorgaben auferlegt worden sind. Gleichzeitig ist der Steuerpflichtige vor regelmäßigen und routinemäßigen Prüfungen, die die Steuerverwaltung hinsichtlich anderer Fragen durchführt, nicht geschützt. Ein APA bewahrt den Steuerpflichtigen nicht davor, dass nicht auch seine Verrechnungspreisaktivitäten geprüft werden. Der Steuerpflichtige muss nach wie vor nachweisen können, dass er die Vorgaben des APA gewissenhaft eingehalten hat, dass die wesentlichen Elemente des APA weiterhin gültig sind, dass

die für die Anwendung der Methode herangezogenen Daten korrekt waren, dass die kritischen Annahmen, die dem APA zugrunde liegen, weiterhin gültig sind und konsequent angewandt werden und dass die Methode konsequent befolgt wird.

36. APA werden nicht von allen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen, da das Verfahren kostspielig und zeitaufwändig sein kann und kleine Unternehmen es sich in der Regel wohl nicht leisten können. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn unabhängige Sachverständige herangezogen werden. Aufgrund der für die APA erforderlichen Ressourcen kann außerdem eine Steuerverwaltung möglicherweise nur eine begrenzte Anzahl von Anträgen bearbeiten. Daher können in einigen Ländern APA zumeist nur zur Lösung großer Verrechnungspreisfälle dienen.
37. Bei der Bewertung von APA können die Steuerverwaltungen diese potenziellen Nachteile mindern, indem sie den Umfang der Ermittlungen auf den Umfang und die Komplexität der internationalen Transaktionen abstellen.

4. BILATERALE/MULTILATERALE APA – VORSCHLÄGE DES FORUMS¹

38. Durch die Förderung effizienterer APA-Verfahren lassen sich die Vorteile der APA maximieren und die Nachteile minimieren. Zu diesem Zweck könnten in der EU für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen empfehlenswerte Verfahrensweisen festgelegt werden, die nach Möglichkeit zu befolgen wären. Allgemeines Ziel der APA-Arbeiten des Forums ist es, den Rückgriff auf APA in den Fällen zu fördern, in denen sie geeignete Instrumente zur Streitvermeidung darstellen.
39. Gewiss sind nicht alle Mitgliedstaaten wegen ihrer internen Rechtsvorschriften immer in der Lage, solche empfehlenswerten Verfahrensweisen umzusetzen. Das soll nicht heißen, dass alle hier nicht beschriebenen Verfahrensweisen schlecht sind. Die Anwendung empfehlenswerter Verfahrensweisen ist ein Ziel und sollte immer dann in Betracht gezogen werden, wenn dies relevant ist und die einzelnen Mitgliedstaaten hierzu imstande sind.
40. Aber auch die Steuerpflichtigen sollten empfehlenswerte Verfahrensweisen anwenden, wenn sie hierzu in der Lage sind. Gemeinsam mit den Steuerverwaltungen haben die Steuerpflichtigen dafür zu sorgen, dass ein APA-Antrag effizient bearbeitet wird.
41. Die vorgeschlagenen empfehlenswerten Verfahrensweisen ergänzen die in den OECD-Leitlinien empfohlenen Verfahrensweisen, insbesondere im Kontext des Binnenmarkts. Die Gründe und Vorschläge des Forums in Bezug auf empfehlenswerte Verfahrensweisen sind nachfolgend erläutert. Die vorgeschlagenen Verfahrensweisen sind durch Fettdruck hervorgehoben. Die empfehlenswerten Verfahrensweisen in den Abschnitten 4.1 bis 4.6.4 beziehen sich auf bilaterale und multilaterale APA, sofern nicht ausdrücklich angegeben ist, dass sie auch für unilaterale APA gelten.

¹ **Anmerkungen Deutschlands:** *Deutschland* glaubt, dass dieser Bericht die Anpassungen, die nach Ansicht Deutschlands in den Sitzungen des Forums vereinbart wurden, nicht vollständig wiedergibt. Obwohl Deutschland keine Vorbehalte gegen den Wortlaut dieser Absätze hat, kann dies nicht als völlige Zustimmung betrachtet werden.

4.1. Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Rechtsrahmen

42. Nach Artikel 25 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens können die zuständigen Behörden gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Die zuständigen Behörden sollen sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung des relevanten Steuerabkommens entstehen, im gegenseitigen Einvernehmen zu beseitigen.

Artikel 25 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens gestattet es den Ländern, APA abzuschließen.

43. Ein APA ist eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung von Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen geeignete Kriterien festgelegt werden (z. B. Methode, Vergleichswerte und deren Anpassung, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), anhand deren die Verrechnungspreise für diese Geschäfte über einen festen Zeitraum hinweg ermittelt werden sollen. Geht ein APA darüber hinaus, ist das Ergebnis möglicherweise eine reine Prognose und läuft den OECD-Leitlinien zuwider. In Randnummer 4.125 der OECD-Leitlinien heißt es: „Im Allgemeinen ist besondere Sorgfalt geboten, wenn in einem APA mehr als die bloße Methode, die Anwendungsmodalitäten und die kritischen Annahmen behandelt werden, da darüber hinaus gehende Schlussfolgerungen auf der Vorhersage künftiger Ereignisse basieren müssen“.

Ein APA ist eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung von kontrollierten Transaktionen geeignete Kriterien festgelegt werden (z. B. Methode, Vergleichswerte und deren sachgemäße Anpassung, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), anhand deren die Verrechnungspreise für diese Transaktionen über einen festen Zeitraum hinweg ermittelt werden sollen.

Das APA sollte keine genaue Vereinbarung über den tatsächlichen Gewinn umfassen, der in Zukunft zu besteuern ist.

Das APA sollte gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz regeln, wie die Verrechnungspreise für künftige Transaktionen festzulegen sind.

44. Die abgeschlossenen APA müssen sowohl den Steuerpflichtigen wie auch den Steuerverwaltungen Sicherheit bieten. Inwiefern die Steuerverwaltungen diese Sicherheit gewährleisten können, hängt von den innerstaatlichen gesetzlichen Bestimmungen ab. Steuerverwaltungen wie auch Steuerpflichtige müssen sich darauf verlassen können, dass bei Befolgung der APA-Bestimmungen die in den Geltungsbereich des APA fallenden Geschäfte wie im APA vereinbart steuerlich behandelt werden.

Ein APA muss dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung Sicherheit bieten. Je nach innerstaatlichem Recht des Mitgliedstaates, in dem der Steuerpflichtige Steuern zahlt, kann dies im Einzelnen auf unterschiedliche Weise bewirkt werden.

45. Im Rahmen eines APA verzichtet die Steuerverwaltung nicht auf ihr Recht, Prüfungen vorzunehmen. Nicht in ein APA einbezogene Transaktionen werden den üblichen Prüfungen unterzogen. Bei den in ein APA einbezogenen Transaktionen hat die Steuerverwaltung weiterhin das Recht zu überprüfen, ob die APA-Bestimmungen befolgt werden und die dem APA zugrunde liegenden kritischen Annahmen korrekt

sind. Der Steuerpflichtige hat aber die Gewähr, dass die Transaktionen gemäß dem APA besteuert werden, sofern dessen Bestimmungen befolgt werden und die Sachverhalte mit den kritischen Annahmen des APA übereinstimmen. Bei einer Überprüfung der Transaktionen im Rahmen eines APA wird daher normalerweise kontrolliert, ob dessen Bedingungen und kritischen Annahmen entsprochen wird. Die Teilnahme eines Steuerpflichtigen an einem APA-Verfahren bedeutet aber nicht, dass die üblichen Vorschriften der Steuerverwaltung für ihn nicht mehr gelten, da er weiterhin den Gesetzen des Sitzlandes unterliegt.

Der Steuerpflichtige unterliegt jederzeit den üblichen Regelungen der Steuerverwaltung. Auch wenn ein APA existiert, ist die Steuerverwaltung nach wie vor zur Durchführung von Prüfungen berechtigt. Unter gewöhnlichen Umständen wird die Prüfung jedoch nur zur Prüfung und Kontrolle des APA durchgeführt, indem die dem APA zugrunde liegenden Bedingungen und kritischen Annahmen geprüft werden.

46. An einem APA sind sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen beteiligt. Um Sicherheit zu gewährleisten, müssen die am APA beteiligten Steuerverwaltungen förmliche Vereinbarungen miteinander treffen. Zudem müssen die Steuerpflichtigen mit diesen Vereinbarungen einverstanden sein, denn darin wird geregelt, wie sie in Zukunft in jedem Land besteuert werden.

Bilaterale und multilaterale APA setzen eine Einigung zwischen den betreffenden Steuerverwaltungen und Absprachen zwischen jeder einzelnen Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen voraus. Unilaterale APA erfordern lediglich Absprachen zwischen einer Steuerverwaltung und dem betroffenen Steuerpflichtigen.

4.2. Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Durchführung der APA-Verfahren in den Mitgliedstaaten

47. Aufgrund berechtigter einzelstaatlicher Erfordernisse sind die Steuerverwaltungen unterschiedlich organisiert. Es ist nicht notwendig, dass eine Steuerverwaltung im Hinblick auf die APA eine besondere Organisationsstruktur aufweist; wichtig ist aber, dass die Steuerverwaltungen ihre Fachkompetenzen angemessen einsetzen.

Die Steuerverwaltungen sollten in der Lage sein, zur Durchführung des APA-Verfahrens alle ihnen zu Gebote stehenden Sachkenntnisse und Ressourcen einzusetzen.

48. Allerdings bietet die zentrale Koordinierung eines APA-Programms eindeutig Vorteile. Sie dürfte eine größere Effizienz und Kohärenz bei der Behandlung der Steuerpflichtigen gewährleisten.

APA-Programme sollten zentral koordiniert werden.

49. Wichtig bei der Organisation eines APA-Programms ist ein flexibler Ansatz, damit APA-Anträge rasch und effizient bearbeitet werden können. Mit der Bearbeitung von APA-Anträgen sollte Fachpersonal beauftragt sein. Diesem obliegen zwei Hauptaufgaben: zum einen Prüfung und Bewertung der APA-Anträge und zum anderen Aushandlung des APA mit andern Ländern.

Bei der Bearbeitung eines APA-Antrags sollten die Steuerverwaltungen im Wesentlichen zwei Funktionen ausüben: zum einen die Bewertung des Antrags und zum anderen die Aushandlung einer Vereinbarung mit der anderen Steuerverwaltung.

50. Die Verhandlungen zwischen den Steuerverwaltungen erfolgen gemäß dem Abkommen. Geführt und geleitet werden sie von der jeweils zuständigen Behörde. Die zuständige Behörde hat sicherzustellen, dass die APA-Anträge geprüft und bewertet und mit anderen Ländern diesbezüglich Verhandlungen geführt werden. Sind beide Aufgaben zwischen der zuständigen Behörde und anderen Abteilungen der Steuerverwaltung aufgeteilt, sollten sie zusammenarbeiten, um vor Aufnahme der Verhandlungen durch die zuständige Behörde eine klare Position festzulegen; hierbei haben sich die Beteiligten auf ihre jeweiligen Aufgabenbereiche zu beschränken.

Die Verhandlungen zwischen Steuerverwaltungen sollten von den zuständigen Behörden durchgeführt werden. Diese haben die Prüfung und Bewertung des APA-Antrags und die Verhandlungen mit anderen Staaten sicherzustellen. Dies gilt auch dann, wenn die zuständige Behörde in besonderen Fachfragen andere Steuerdienststellen heranzieht.

4.3. Gute APA-Praxis: Aufnahme in das APA-Programm

4.3.1. Aufnahme in das APA-Programm – Allgemeines

51. Das Forum befasste sich auch mit den Hindernissen, die Steuerpflichtige von der Teilnahme an einem APA-Verfahren abhalten können, und den Lösungen zum Abbau dieser Hindernisse, damit der Abschluss von APA wann immer angebracht gefördert wird.
52. Der Steuerpflichtige hat zu entscheiden, welche Transaktionen er in ein APA einbeziehen möchte. Hat der Steuerpflichtige seinen APA-Antrag gestellt, kann die Steuerverwaltung diesen prüfen und dessen Änderung oder Ablehnung beschließen. In der Praxis sollten der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung zusammenarbeiten, um die Bedingungen und Konditionen (*terms and conditions*) eines APA im gegenseitigen Einvernehmen festzulegen. Die Steuerpflichtigen können die Änderung akzeptieren oder den Antrag zurückziehen. Ziehen sie ihren Antrag zurück, sollte ihnen daraus kein Nachteil entstehen.

Zunächst hat sich der Steuerpflichtige zu entscheiden, welche Transaktionen in den APA-Antrag einbezogen werden sollen.

Die Steuerverwaltung kann den Antrag überprüfen und ihn abändern oder ablehnen.

Die Steuerverwaltung sollte dem Antrag stattgeben, wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind.

In der Praxis sollten Steuerpflichtiger und Steuerverwaltung zusammenarbeiten, um von allen Beteiligten akzeptierte Bedingungen und Konditionen (*terms and conditions*) für das APA festzulegen.

Wird ein APA-Antrag zurückgezogen, so sollte dies nicht automatisch eine Steuerprüfung auslösen.

53. Unterschiedliche Rechtsvorschriften für die einzelnen Steuerverwaltungen haben einen Einfluss darauf, wie ein APA-Programm durchgeführt wird, was durchaus legitim ist. Einige Länder nehmen den APA-Antrag eines Steuerpflichtigen automatisch an. Dies bedeutet zunächst, dass ein rechtmäßiger APA-Antrag von der Steuerverwaltung geprüft wird. Dagegen beschränken die Vorschriften anderer

Länder APA auf Fälle, die von diesen Ländern als gerechtfertigt angesehen werden. Zwei Verfahrensregeln können generell herangezogen werden, um die Anzahl von APA in einem Programm zu regeln und somit ungerechtfertigte APA-Anträge zu verhindern: Erhebung von Gebühren und Festsetzung von Komplexitätsschwellen.

Bei der Abwicklung eines APA-Programms durch eine Steuerverwaltung können durchaus auch innerstaatliche Erwägungen eine Rolle spielen.

Eine Steuerverwaltung kann Regelungen für Gebühren und Komplexitätsschwellen vorsehen, um sicherzustellen, dass APA nur dann eingesetzt werden, wenn sie dies als zweckmäßig betrachtet.

4.3.2. *Gebühren*

54. In einigen Ländern ist die Erhebung von Gebühren ein legitimes Mittel, um zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger wirklich ein APA abzuschließen wünscht, und um die Fähigkeit zur beschleunigten Bearbeitung eines Antrags zu verbessern. Ob für die Teilnahme an einem APA Gebühren erhoben werden, hat jede Steuerverwaltung selbst zu entscheiden. Eine Steuerverwaltung braucht keine Gebühren zu erheben, um dem Steuerpflichtigen effiziente Dienste zu erbringen. Generell wird zwischen zwei Arten von Gebühren unterschieden: Pauschalbetrag für den Beitritt zu einem APA-Programm und/oder Betrag, der in einem gewissen Zusammenhang mit den Mehrkosten steht, die der Steuerverwaltung durch die Bereitstellung des APA für den Steuerpflichtigen anfallen.

Jeder Mitgliedstaat entscheidet, ob eine Gebührenregelung zweckmäßig ist.

Die Erhebung einer Gebühr sollte keine Voraussetzung für einen effizienten Service sein, welcher sich von selbst verstehen sollte.

Werden Gebühren erhoben, so sollte dies in Form einer pauschalen Antragsgebühr und/oder nach Maßgabe der Zusatzkosten geschehen, die der Steuerverwaltung infolge des APA entstehen.

Eine Gebührenerhebung ist vor allem dann zweckmäßig, wenn eine Steuerverwaltung sonst nicht fähig wäre, ein APA-Programm aufzulegen. Die Gebühren sollten jedoch nicht so hoch sein, dass sie von der Beantragung eines APA abschrecken.

4.3.3. *Komplexitätsschwellen*

55. Besteht nur eine geringe Unsicherheit bezüglich der Verrechnungspreise, ist ein APA kaum von Interesse. Denn einer der Hauptvorteile eines APA besteht schließlich darin, dass die Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung für erhöhte Sicherheit sorgt. Besteht schon relative Sicherheit, kann ein APA nur wenig zusätzlichen Nutzen bringen. Daher könnte mit einer Komplexitätsschwelle erreicht werden, dass Steuerpflichtige nur dann in eine APA-Verhandlung eintreten dürfen, wenn es hinsichtlich der Verrechnungspreise erhebliche Zweifel gibt.

56. Komplexitätsschwellen könnten wegen der Vielzahl der zu berücksichtigenden Situationen unterschiedlich ausgestaltet sein. Damit sie nicht zu restriktiv sind, müssen sich die Komplexitätsschwellen nach den Fakten und Umständen des

jeweiligen Falls richten, wobei die Steuerpflichtigen Anspruch auf eine konsequente Behandlung haben. Ein Aspekt der Komplexität ist, wie andere möglicherweise beteiligte Steuerverwaltungen die gegebenenfalls in ein APA aufgenommenen Transaktionen einstufen. Eine Komplexitätsschwelle könnte herabgesetzt werden, wenn andere Steuerverwaltungen zur Annahme eines APA-Antrags bereit sind. Für alle Parteien ist es von Vorteil, wenn sie möglichst rasch wissen, ob ein APA-Antrag Aussicht hat, angenommen zu werden. Deshalb muss möglichst früh über die Komplexitätsschwellen diskutiert werden, damit der Mittelaufwand in den Fällen, in denen eine Aufnahme in ein APA-Programm nicht akzeptiert wird, gemindert werden kann.

Werden Komplexitätsschwellen verwendet, so sollten sie als ein Kriterium für die Beurteilung der Zweckmäßigkeit eines APA dienen.

Komplexitätsschwellen sollten auf alle Steuerpflichtigen einheitlich angewandt werden.

Komplexitätsschwellen sollten auf den konkreten Umständen des Einzelfalles basieren und nicht zu präskriptiv sein.

Bei der Verwendung einer Komplexitätsschwelle sollte auch berücksichtigt werden, welche Haltung die anderen direkt beteiligten Steuerverwaltungen wahrscheinlich einnehmen werden: So könnte eine Schwelle herabgesetzt werden, wenn andere Steuerverwaltungen bereit sind, einen APA-Antrag anzunehmen.

Ob eine Komplexitätsschwelle dazu führt, dass der Antrag eines Steuerpflichtigen auf Aufnahme in das APA-Programm abgelehnt wird, sollte auf im Rahmen eines Vorgesprächs (*pre-filing meeting*) erörtert werden.

57. Anzahl oder Umfang der Transaktionen sind kein in jeder Hinsicht verlässliches Kriterium dafür, ob eine Unsicherheit oder ein Verrechnungspreisrisiko besteht. Allerdings können sehr hohe Beträge für sich genommen schon eine Unsicherheit bedeuten. Umgekehrt können auch kleine Transaktionen mit erheblicher Unsicherheit verbunden sein; wegen der geringen dabei auf dem Spiel stehenden Steuerbeträge wäre ein APA für solche Transaktionen aber nicht von Interesse. Die Komplexitätsschwellen sollten deshalb flexibel zur Anwendung kommen, damit solche Faktoren Berücksichtigung finden.

Anzahl oder Umfang der Transaktionen sollten nicht als in jeder Hinsicht verlässliches Kriterium für die Beurteilung des Unsicherheits- oder Verrechnungspreisrisikos gelten. Bei der Verwendung von Komplexitätsschwellen sollte der relative Umfang und das relative Verrechnungspreisrisiko (bezüglich des Steuerpflichtigen) der Transaktionen berücksichtigt werden.

4.4. Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Dokumentation

58. Welche Dokumentation für ein APA erforderlich ist, hängt von jedem Einzelfall ab. Bestimmte Dokumente sind für die informelle Phase und die förmliche Beantragung notwendig, damit die Steuerverwaltung den Antrag rasch und effizient einer ersten Prüfung unterziehen kann. Bei der Bewertung können dann zusätzliche Informationen angefordert werden. Wie zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen vereinbart, hat letzterer während der Laufzeit des APA bestimmte Dokumente aufzubewahren, damit die Steuerverwaltung überprüfen kann, wie das

APA angewandt wird. Die EU-Verrechnungspreisdokumentation (EUTPD) bietet eine nützliche Grundlage für die Bearbeitung eines APA-Antrags.

Der Steuerpflichtige muss seine Unterlagen während der gesamten Laufzeit des APA aufbewahren, damit die Steuerverwaltung dessen Anwendung überprüfen kann. Verwendet ein multinationales Unternehmen die EUTPD, so ist dies eine nützliche Ausgangsbasis für einen APA-Antrag.

Unterlagen aller Art über die Verrechnungspreisgestaltung, auf die sich der Antrag bezieht, und Berichte, auf denen der Antrag basiert, können nützliche Ergänzungen darstellen. Die Dokumentationspflichten sollten nicht ungebührlich kostspielig für den Steuerpflichtigen sein, doch muss die Steuerverwaltung Gelegenheit haben, die Transaktionen, auf die sich das APA bezieht, in vollem Umfang zu bewerten.

59. In den Anhängen A und B zu diesem Bericht sind die Dokumente aufgeführt, welche die Steuerverwaltungen bei der Bearbeitung eines APA-Antrags oftmals für nützlich halten. Je nach den Besonderheiten eines APA-Antrags können zusätzliche Informationen erforderlich sein.

In den Anhängen A und B werden die Unterlagen aufgeführt, die bei allen APA-Anträgen nützlich sein könnten. Welche Unterlagen bei der förmlichen Antragstellung tatsächlich erforderlich sind, sollte vorher auf Ebene des Vorgesprächs geklärt werden. Welche Angaben im Einzelnen erforderlich sind, um die Anwendung des APA zu beobachten, sollte stets im Zuge der APA-Aushandlung festgelegt werden.

60. Während der Anwendung des APA sollten Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger gemeinsam festlegen, welche Dokumente für die weitere Kooperation im Rahmen des APA erforderlich sind, da dies für alle Parteien von Vorteil ist.

4.5. Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen – Ablauf des APA-Verfahrens

61. Ziel eines effizienten APA-Verfahrens ist es, weitere Steuerpflichtige zur Beantragung eines APA zu ermutigen, wann immer dies von Interesse ist. Zu diesem Zweck müssen die APA-Verhandlungen möglichst effizient und rasch geführt werden.

Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger sollten möglichst eng zusammenarbeiten, damit das APA-Verfahren so effizient wie möglich ablaufen kann.

62. APA-Programme können sehr unterschiedlich organisiert werden; die meisten APA-Verfahren umfassen aber gemeinsame Phasen, die bei der Bearbeitung eines Antrags eine nützliche Grundlage darstellen. Deshalb sollten diese gemeinsamen Phasen bei nahezu allen APA-Anträgen beachtet werden. In einzelnen Fällen kann auf eine Unterscheidung zwischen Bewertungs- und Verhandlungsphase verzichtet werden, um den besonderen Sachverhalten und Umständen Rechnung zu tragen. Die nachfolgend beschriebenen empfehlenswerten Verfahren beziehen sich auf den Ablauf der Bearbeitung eines APA-Antrags. Die für eine bestimmte Phase vorgeschlagene empfehlenswerte Verfahrensweise kann auch in einer anderen Phase der Antragsbearbeitung zur Anwendung kommen.

Bei der Beantragung eines APA sind in der Regel vier Phasen zu unterscheiden:

- (a) Vorgespräch/Phase der informellen Anfrage

- (b) förmliche Antragstellung
- (c) Bewertung und Aushandlung des APA
- (d) förmlicher Abschluss.

4.5.1. *Vorgespräch/Phase der informellen Anfrage*

63. Ziel des Vorgesprächs in der informellen Phase ist es, informell zu sondieren, ob ein APA von Interesse ist, welche Informationen für die förmliche Antragstellung benötigt werden und mit welchen Vorteilen und Kosten dies verbunden sein kann. Hilfreich ist diese frühe Phase nur dann, wenn nicht allzu viele Informationen verlangt werden. Jeder Fall ist anders gelagert und erfordert Informationen unterschiedlicher Art und unterschiedlicher Menge. Selbstverständlich sollten die in der informellen Phase erteilten Informationen ausreichen, damit die Steuerverwaltung mitteilen kann, ob der APA-Antrag nach dessen förmlicher Einreichung angenommen werden kann. Die Informationen müssen ausreichend Details für diese Analyse enthalten und mindestens die einzubeziehenden Tätigkeiten und Transaktionen, die betroffenen Steuerpflichtigen, die gewählte Methode, die gewünschte Laufzeit des APA, die Rückwirkung und die beteiligten Länder beschreiben. Ein Vorgespräch kann auch auf bi- oder multilateraler Ebene geführt werden.

Das Vorgespräch sollte allen Beteiligten erlauben, die Wahrscheinlichkeit des Erfolgs eines APA-Antrags einzuschätzen. Zu dieser Beurteilung sollten der Steuerverwaltung ausreichende Informationen vorliegen. Diese sollten mindestens die Beschreibung der Unternehmenstätigkeit und der Transaktionen, auf die sich das APA beziehen würde, den betreffenden Steuerpflichtigen, die in Betracht gezogene Methode, die gewünschte Laufzeit, eine etwaige Rückwirkung und die einzubeziehenden Länder betreffen.

64. Die Phase des Vorgesprächs/der informellen Anfrage bieten dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung die Gelegenheit, über die Einzelheiten des förmlichen Antrags zu diskutieren. Damit die Steuerverwaltung mitteilen kann, ob eine Annahme des APA-Antrags in Frage kommt, braucht sie ausreichend detaillierte Informationen. In dieser frühen Phase sollten Steuerpflichtiger und Steuerverwaltung die Gelegenheit haben, über die APA-Methode sowie die für beide Seiten akzeptablen Vorgaben zu diskutieren.

In dieser Phase des Vorgesprächs sollte es der Steuerverwaltung möglich sein, hinreichend zu beurteilen, ob eine Annahme des Antrags infrage kommt.

65. Nehmen die Steuerpflichtigen bei der Beantragung eines APA möglichst früh Verbindung mit den Steuerverwaltungen auf, bleibt auch viel Zeit bis zum Inkrafttreten des APA. Dadurch erhöhen sich die Chancen, dass die Verhandlungen vor Beginn des Zeitraums, auf den sich das APA bezieht, oder möglichst früh nach dessen Beginn abgeschlossen werden. Dies sorgt für Flexibilität, da sich dann alle Steuerpflichtigen an die mit der Steuerverwaltung getroffene Vereinbarung halten können. Wird vor dem Abgabetermin der Steuererklärungen keine Vereinbarung getroffen, wissen die Steuerpflichtigen nicht, auf welcher Grundlage diese einzureichen sind. Allerdings müssen die Steuerpflichtigen klare Vorstellungen von ihren künftigen Absichten haben, weshalb die Laufzeit des APA nicht allzu lang sein darf, da ansonsten keine ausreichende Sicherheit gegeben ist.

Der Steuerpflichtige sollte sich möglichst frühzeitig an die Steuerverwaltung wenden, sobald er klare Vorstellungen darüber hat, was er mit dem APA erreichen möchte.

66. Zuweilen können auch anonyme Anfragen zweckdienlich sein; allerdings kann auf dieser Basis keine verbindliche Einigung erzielt werden. Anonyme Anfragen können hilfreich sein, um Vorteile, Kosten, Anforderungen und Methode eines APA zu sondieren. **Anmerkung: Ziel dieses Absatzes ist es nicht, die Steuerverwaltungen zu verpflichten, sich mit anonymen Anfragen zu befassen.** Allerdings halten Vertreter der Wirtschaft und einiger Steuerverwaltungen anonyme Gespräche für nützlich.

Eine Steuerverwaltung kann auch anonyme Anfragen von Steuerpflichtigen bearbeiten, doch ist auf dieser Basis keine verbindliche Einigung möglich. Auf jeden Fall sollten die Absichten des Steuerpflichtigen bei dem anonymen Zusammentreffen bereits relativ feststehen, und ein solches anonymes Vorgehen sollte sich nicht lange hinziehen.

67. Stellt die Steuerverwaltung möglichst früh klar, ob der APA-Antrag eines Steuerpflichtigen akzeptiert wird oder nicht, spart dieser im Falle einer Ablehnung die oftmals beträchtlichen Kosten eines förmlichen Antrags. Kosten werden auch gespart, wenn die Steuerverwaltung im Vorgespräch mitteilt, was sie in einem Antrag akzeptiert und was nicht, damit der Steuerpflichtige keine Mittel für die Erarbeitung einer Verrechnungspreismethode aufwenden muss, welche die Steuerverwaltung letztendlich ablehnen würde.

Die Steuerverwaltung sollte sich so rasch wie möglich klar dazu äußern, welche Aussichten bestehen, dass ein förmlicher Antrag des Steuerpflichtigen angenommen wird, und gegebenenfalls auch angeben, welche Aspekte eher umstritten sein könnten.

68. Damit sämtliche Parteien fundiert beurteilen können, ob ein APA-Antrag Chancen auf Annahme hat, sollten die Steuerpflichtigen mit allen davon betroffenen Steuerverwaltungen Kontakt aufnehmen. Zuweilen kann es ein Steuerpflichtiger vorziehen, zunächst nur mit einer Steuerverwaltung in Verbindung zu treten, um deren Meinung in Erfahrung zu bringen. In einem solchen Falle muss danach mit den anderen Steuerverwaltungen möglichst rasch Kontakt aufgenommen werden, wenn die Einreichung eines Antrags geplant ist.

Der Steuerpflichtige sollte mit allen Mitgliedstaaten in Verbindung treten, die an dem geplanten APA direkt beteiligt sind. Wird mehr als eine Steuerverwaltung konsultiert, so sollte allen dieselben Informationen zugehen (dies gilt für das gesamte APA-Verfahren).

69. Es kann erforderlich sein, dass sich die zuständigen Behörden in der Phase des Vorgesprächs miteinander beraten, wenn eine Steuerverwaltung zu verstehen gibt, dass sie einen APA-Antrag nur genehmigt, wenn der relevante Vertragspartner dies auch tut. Eine frühzeitige Konsultation beschleunigt die gemeinsame Bearbeitung eines APA-Antrags.

Bereits in der Phase des Vorgesprächs sollten sich die zuständigen Behörden erforderlichenfalls miteinander beraten. Falls eine Konsultierung erforderlich erscheint, so sollte sie möglichst rasch stattfinden.

70. In der Phase des Vorgesprächs kann erörtert werden, welche Informationen für den förmlichen Antrag erforderlich sind. Die Steuerverwaltung kann diese Phase auch nutzen, um auf die Ausgestaltung des APA Einfluss zu nehmen, indem sie nach Möglichkeit Hinweise darauf gibt, was akzeptiert werden kann. Wendet eine Steuerverwaltung eine Komplexitätsschwelle an, sollte in der informellen Phase hierüber diskutiert werden.

In der Phase des Vorgesprächs sollten Steuerpflichtiger und Steuerverwaltung erörtern, welche Unterlagen dem förmlichen Antrag beizufügen sind. Auch über eine etwaige Komplexitätsschwelle sollte gesprochen werden. Außerdem sollte die Steuerverwaltung die Phase des Vorgesprächs dazu nutzen, auf den Inhalt des Antrags Einfluss zu nehmen, falls dies dessen effizienter Bearbeitung förderlich ist.

4.5.2. *Förmliche Antragstellung*

71. Ein APA-Verfahren kann effizienter durchgeführt werden, wenn der förmliche Antrag möglichst vollständig ist und möglichst früh eingereicht wird. Alle Parteien sollten beteiligt sein. Steuerpflichtige wie auch Steuerverwaltungen müssen ihren Verpflichtungen nachkommen, damit ein Antrag Erfolg hat.

Der förmliche Antrag eines APA sollte so früh wie möglich in Bezug auf die Jahre, die von dem APA abgedeckt werden sollen, und vor allem auch bald nach einer informellen Kontaktaufnahme gestellt werden. Der Steuerpflichtige sollte den förmlichen Antrag bei der Steuerverwaltung bei dem Land, in dem er Steuern zahlt, und gleichzeitig in allen anderen beteiligten Ländern einreichen. Haben Mitgliedstaaten unterschiedliche rechtliche oder administrative Verfahren im Zusammenhang mit APA, so hat der Steuerpflichtige selbst Sorge dafür zu tragen, dass alle Anträge rechtzeitig gestellt werden. Die Steuerverwaltung sollte sich bemühen, dem Steuerpflichtigen möglichst rasch mitzuteilen, ob der APA-Antrag offiziell zur Bearbeitung angenommen wurde, und erforderlichenfalls unverzüglich weitere Unterlagen anfordern, die zur Bewertung des Antrags und für eine Stellungnahme benötigt werden.

4.5.3. *Inhalt des förmlichen Antrags*

72. Jedes APA ist verschieden, weshalb es für die Anträge keine ideale Form gibt. Die Steuerverwaltung sollte den Antrag angemessen und rechtzeitig bewerten. Daher muss der Antrag bestimmte Informationen enthalten. Je nach Fall sind unterschiedliche Informationen erforderlich. Ziel ist es, möglichst alle notwendigen Informationen möglichst bald zu erteilen, ohne dass der Steuerpflichtige hierfür einen übermäßigen Aufwand treiben muss.

Bei einem ersten förmlichen Antrag sollte der Steuerpflichtige bestrebt sein, alle Informationen beizufügen, die die Steuerverwaltung benötigt, um den Antrag zu bewerten und zu der Methode Stellung zu nehmen, die zur Berechnung fremdvergleichskonformer Preise angewandt werden soll. Die Anhänge A und B enthalten Einzelheiten zu der Art von Informationen, die in der Regel erforderlich sind, ohne dass hiermit ein Mindestmaß oder ein Höchstmaß für die erforderlichen Informationen bezeichnet würde. Welche exakten Informationen für den förmlichen Antrag erforderlich sind, sollte jeweils auf den konkreten Fall zugeschnitten werden.

73. Selbstverständlich ist es unwahrscheinlich, dass ein förmlicher Antrag alle für ein APA notwendigen Informationen enthält, da der Steuerpflichtige im Voraus nicht

genau weiß, welche Angaben die Steuerverwaltung benötigt. Während der Bewertung werden womöglich weitere Sachverhalte geklärt werden müssen, so dass zusätzliche Informationen notwendig sind.

Die Steuerverwaltung ist berechtigt, zur Bewertung des APA-Antrags ergänzende Auskünfte anzufordern.

4.5.4. *Bewertung und Aushandlung des APA*

74. Bewertung und Aushandlung haben unterschiedliche Zielsetzungen, auch wenn u. U. beide Phasen teilweise zeitlich zusammenfallen können. Bei der Bewertung sollte jede Steuerverwaltung prüfen, ob die Verrechnungspreise fremdvergleichskonform sind und welchen Bedingungen und Konditionen (*terms and conditions*) sie für ein APA den Vorzug gibt. Bei der Aushandlung sollten die Steuerverwaltungen die bei den einzelnen Bewertungen aufgetretenen Differenzen ausräumen und eine APA-Methode für alle betroffenen Steuerpflichtigen formulieren.

Im Zuge der Bewertung sollte die Steuerverwaltung vorbringen, welchen Bedingungen und Konditionen (*terms and conditions*) sie bei dem APA den Vorzug gibt. Bei den Verhandlungen mit den anderen beteiligten Steuerverwaltungen sollten Unterschiede in der Bewertung, die zwischen ihnen bestehen könnten, ausgeräumt werden, so dass allen beteiligten Steuerpflichtigen einheitliche Bedingungen und Konditionen (*terms and conditions*) vorgeschlagen werden können.

75. Da es der Steuerpflichtige ist, der die einschlägigen Sachverhalte kennt, muss ihn die Steuerverwaltung eng in die Bewertung des APA einbeziehen. Sobald die Steuerverwaltung die Darlegung der betreffenden Sachverhalte und Umstände für ausreichend hält, können die Verhandlungen mit den anderen beteiligten Steuerverwaltungen beginnen. Ziel ist es, nach Erhalt des Antrags die Verhandlungen möglichst rasch aufzunehmen (auch wenn in der Praxis die Bewertung recht lange dauern kann).

Der Steuerpflichtige sollte die Steuerverwaltung bei der Bewertung des Antrags durch Übermittlung aller erforderlichen Auskünfte unterstützen. Die Bewertung sollte so bald als möglich abgeschlossen sein, so dass die Verhandlungen eingeleitet werden können.

76. Je nach den Umständen eines Falles können die Verhandlungen zwischen den Steuerverwaltungen noch während der Bewertung aufgenommen werden, wenn die Steuerverwaltungen damit einverstanden sind und dies dem Antrag förderlich ist.

Wenn es dem APA-Verfahren förderlich ist, sollten die ersten Verhandlungen vor Abschluss der Bewertung beginnen; die Steuerverwaltungen sollten dies aber nicht dazu nutzen, den Abschluss der Bewertung unangemessen hinauszuzögern.

77. Für den rechtzeitigen Abschluss eines APA-Verfahrens ist es hilfreich, wenn die zuständigen Behörden möglichst früh miteinander in Verbindung treten, um einen Zeitplan festzusetzen. An diesen Diskussionen sollte der Steuerpflichtige beteiligt werden, da er zusätzliche Informationen zu erteilen hat, anhand derer die Steuerverwaltungen das APA bewerten und aushandeln. Anhang C zu diesem Bericht enthält ein Zeitschema für ein typisches APA. Der Zeitrahmen hängt aber von Sachverhalt und Umständen eines jeden Falles ab.

Die zuständigen Behörden der betreffenden Steuerverwaltungen sollten so bald als möglich nach Eingang des förmlichen Antrags einander kontaktieren und einen Zeitplan für das APA-Verfahren aufstellen.

Der Steuerpflichtige sollte bei der Entwicklung des Zeitplans beteiligt sein.

Bei multilateralen APA sollten die zuständigen Behörden übereinkommen, dass eine von ihnen bei dem Verfahren federführend ist.

Ein Musterzeitplan ist in Anhang C enthalten.

78. Vor Aufnahme von Verhandlungen mit einem anderen Land muss sich eine Steuerverwaltung über ihre Position im Klaren sein, auch wenn diese noch nicht vollständig ausformuliert ist. Zur Festlegung ihrer Position muss die Steuerverwaltung alle relevanten Auskünfte bewerten und der Steuerpflichtige muss sie hierbei durch die Erteilung dieser Auskünfte unterstützen. Da an der Erarbeitung des endgültigen APA immer auch ein anderes Land mitwirkt, ist es oftmals zweckdienlich, dass sich alle zuständigen Behörden während des Verfahrens möglichst früh und nicht erst am Ende miteinander beraten. Auf diese Weise können sie erste Stellungnahmen austauschen und gegebenenfalls gemeinsame oder gezieltere Auskunftsersuchen an den Steuerpflichtigen richten. Eine solche Konsultation zwischen zuständigen Behörden kann in Form persönlicher Gespräche, durch den Austausch von E-Mails oder telefonisch erfolgen. Die zuständigen Behörden können während des gesamten Verfahrens zusammenarbeiten oder auch nur zu Beginn der Bearbeitung eines Antrags und dann wieder, wenn beide Länder ihre jeweilige Position festgelegt haben. In einigen Fällen ist es nicht unbedingt erforderlich, dass sich die zuständigen Behörden regelmäßig konsultieren, solange die Länder ihre Position nicht festgelegt haben. In den meisten Fällen dürfte es aber hilfreich sein, wenn die zuständigen Behörden möglichst früh zu einer vorläufigen Vereinbarung gelangen, auch wenn diese im Lichte später zu Tage tretender Sachverhalte geändert wird.

Die zuständigen Behörden sollten durchaus bereits in der Bewertungsphase miteinander beraten, falls dies zum Zustandekommen eines APA beitragen kann. Es sollte möglichst ein vorläufiges Einvernehmen erzielt werden. Auf jeden Fall wäre es sinnvoll, dass die Steuerverwaltung zumindest eine vorläufige Bewertung entwickelt hat, bevor die eigentlichen Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden beginnen

79. Hält es jedoch eine Steuerverwaltung vor Festlegung ihrer eigenen Position nicht für erforderlich, sich mit einer anderen eingehend zu beraten, sollten sich beide um einen möglichst raschen Abschluss ihrer Bewertungen bemühen, damit die zuständigen Behörden so bald wie möglich mit den Verhandlungen beginnen können.

80. Da ein APA Einvernehmen voraussetzt, empfiehlt es sich nicht, dass eine Steuerverwaltung ihre Position ohne jedwede Konsultation zwischen den zuständigen Behörden festlegt. Die zuständigen Behörden sollten sich zumindest unmittelbar nach Erhalt eines Antrags miteinander beraten, um sich für das APA-Verfahren auf einen Zeitplan zu einigen. Außerdem ist es für die zuständigen Behörden oftmals nützlicher, sich während des gesamten Zeitraums zu konsultieren, in dem ihr jeweiliges Land seine Position formuliert. Allerdings sollte das Gesamtkonzept ausgewogen sein, denn zuweilen ist es nicht hilfreich, wenn die Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden parallel zur Bewertung des APA-Antrags und

zur Einholung von Informationen geführt werden, da dies jedes Land daran hindern könnte, seine Position möglichst rasch festzulegen.

Bewertung und Aushandlung haben unterschiedliche Zielsetzungen, auch wenn u. U. beide Aufgaben teilweise zeitlich zusammenfallen können. Es sollte ein ausgewogener Ansatz erfolgen, so dass sowohl die Bewertung so rasch als möglich erfolgen als auch unverzüglich mit der Aushandlung begonnen werden kann.

81. Die Bewertung eines APA-Antrags ist häufig ein langwieriger Prozess, da beträchtliche Mengen an Informationen aus zuweilen unterschiedlichen Quellen eingeholt und bewertet werden müssen. Um diesen Zeitraum möglichst kurz zu halten, muss effizient gehandelt werden. Die Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen trägt hierzu ebenso bei wie gemeinsame Informationsersuchen der Steuerverwaltungen.

Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger sollten beim APA-Verfahren so zusammenarbeiten, dass möglichst keine Verzögerungen auftreten, insbesondere durch rechtzeitige Anforderung erforderlicher Informationen und rechtzeitige Bereitstellung derselben. Die Steuerverwaltungen sollten stets bedacht sein, gemeinsam zusätzliche Informationen anzufordern, wenn dadurch weiterer Zeitverlust unterbleibt.

82. Es ist durchaus möglich, dass die Steuerverwaltung nach Prüfung der vorgelegten Informationen mit dem Antrag des Steuerpflichtigen in vollem Umfang einverstanden ist. Dann entspricht die Position der Steuerverwaltung derjenigen des Steuerpflichtigen in seinem ursprünglichen Antrag, und die Steuerverwaltung sollte dann bereit sein, mit den Verhandlungen zu beginnen. Auf alle Fälle sollte eine Steuerverwaltung darauf drängen, dass nach Abschluss ihrer Bewertung umgehend Verhandlungen aufgenommen werden.

Sobald sie die Bewertung abgeschlossen hat, sollte eine Steuerverwaltung den Beginn der Verhandlungen einleiten; die andere beteiligte Steuerverwaltung sollte erforderlichenfalls ihre eigene Bewertung zum Abschluss bringen, so dass die Verhandlungen beginnen können.

83. Ist ein Mitgliedstaat mit dem Antrag eines Steuerpflichtigen nicht vollständig einverstanden, muss zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung über eine andere Position diskutiert werden. Auch dieser Meinungs- und Informationsaustausch dürfte Zeit in Anspruch nehmen.

Weicht die Bewertung der Steuerverwaltung vom Antrag des Steuerpflichtigen ab, so ist sie mit dem Steuerpflichtigen zu erörtern.

84. Da es sich beim APA um keine herkömmliche Prüfung handelt, kann ohne Einwilligung des Steuerpflichtigen nichts beschlossen werden. Sind Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger völlig unterschiedlicher Meinung, kann letzterer seinen APA-Antrag zurückziehen. In diesem Falle haben sowohl der Steuerpflichtige als auch die Steuerverwaltung möglicherweise Mittel umsonst verausgabt. Ob ein Steuerpflichtiger letztendlich dem APA zustimmt, hängt vom Ergebnis der Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden ab; stimmt der Steuerpflichtige den Ergebnissen einer jeden Phase des Verfahrens zu, ist das Risiko, dass es am Ende zu keiner Einigung kommt, geringer.

Im Rahmen des Bewertungsprozesses sollte die Steuerverwaltung bestrebt sein, mit dem Steuerpflichtigen Einvernehmen über ihre Position zu erzielen. Für Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen ist es vorteilhaft, auf eine beiderseits akzeptable Lösung hinzuwirken.

85. Es ist immer möglich, dass während des APA-Verfahrens die Einholung von Informationen durch die Steuerverwaltung für die Bewertung des APA sehr viel Zeit in Anspruch nimmt; verantwortlich sind hierfür aber sowohl die Steuerverwaltung als auch der Steuerpflichtige.

Die Steuerverwaltungen sollten alles unternehmen, um die mit der Bewertung verbundenen Belastungen so gering wie möglich zu halten, indem sie nur relevante Informationen anfordern. Der Steuerpflichtige wiederum sollte Informationsanfragen so rasch wie möglich beantworten. Die Parteien sollten in der Lage sein, einvernehmlich festzulegen, welche Informationen relevant sind.

86. Offenheit zwischen den Beteiligten fördert die Kooperation während des APA-Verfahrens und schafft Vertrauen, was einen einvernehmlichen Abschluss begünstigt.

Alle Auskünfte, die einer Steuerverwaltung übermittelt wurden, sollten auch an die anderen beteiligten Steuerverwaltungen weitergeleitet werden. Auch Angaben darüber, welche Informationen angefordert wurden, sollten ausgetauscht werden. Für jedes APA sollte einvernehmlich festgelegt werden, ob hierfür der Steuerpflichtige oder in Ausnahmefällen die Steuerverwaltung durch Informationsaustausch zuständig ist.

87. Der förmliche Austausch der Bewertungen der Steuerverwaltungen erfolgt in der Regel durch die Übermittlung von Positionspapieren. Nach Eingang eines förmlichen APA-Antrags sollten sich die zuständigen Behörden um einen möglichst baldigen Austausch der Positionspapiere bemühen. Deshalb ist die Mitarbeit des Steuerpflichtigen wichtig, der zu diesem Zweck rasch die Informationen erteilen und die Fragen beantworten muss. Jede zuständige Behörde muss zu Beginn der abschließenden Verhandlungen mit den anderen zuständigen Behörden ein Positionspapier erstellen. Die abschließenden Verhandlungen können erst beginnen, wenn alle beteiligten Steuerverwaltungen ihre Position festgelegt haben. Die Vorlage von Positionspapieren aller beteiligten Steuerverwaltungen trägt zur Klärung der Meinungsverschiedenheit zwischen den zuständigen Behörden bei.

Bei den meisten APA sollte jede zuständige Behörde ein Positionspapier mit der Bewertung der Steuerverwaltung entwickeln. Die zuständigen Behörden sollten einander durch Austausch der Positionspapiere förmlich über ihre Positionen in Kenntnis setzen. Dies sollte so rasch als möglich nach Eingang des Antrags geschehen.

88. Der erforderliche Austausch von Positionspapieren könnte allerdings in Ausnahmefällen die Aufnahme umfassender Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden hinauszögern. In einem solchen Fall wäre es nicht notwendig, dass beide zuständigen Behörden ein Positionspapier vorlegen. Allerdings ist es gängige Praxis, dass bei den meisten gemäß Artikel 25 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens abgeschlossenen APA Positionspapiere erarbeitet werden. Einige Länder haben APA-Verhandlungen auch ohne den förmlichen Austausch von Positionspapieren erfolgreich abgeschlossen. In besonderen Fällen hat der Verzicht auf einen förmlichen Austausch von Positionspapieren den Vorteil, dass die zuständigen

Behörden flexibel agieren und in einer offenen Diskussion eine gemeinsame Grundlage für eine Verständigung finden können. Die Aufnahme von Verhandlungen ohne Vorlage von mindestens einem Positionspapier bleibt aber die Ausnahme.

Die zuständigen Behörden brauchen nicht unbedingt Positionspapiere auszutauschen, wenn dadurch das APA-Verfahren effizienter und schneller ablaufen kann. In der Regel hilft aber hilft es, etwaige Meinungsverschiedenheiten zu erkennen und rasch und effizient auszuräumen, wenn alle zuständigen Behörden vor Beginn der förmlichen Verhandlungen Positionspapiere erstellen. Hat eine zuständige Behörde ein Positionspapier erstellt, so sollten alle anderen an den Verhandlungen beteiligten zuständigen Behörden zumindest darlegen, in welchen Punkten gegebenenfalls Meinungsverschiedenheiten bestehen.

4.5.5. Inhalt der Positionspapiere der zuständigen Behörden

89. Die Vorbereitung eines Positionspapiers durch die zuständige Behörde ist eine wichtige Etappe des APA-Verfahrens, da die betreffende Steuerverwaltung darin ihre Bewertung abgibt. Anhang D zu diesem Bericht enthält Vorschläge dafür, was in einem Positionspapier möglicherweise enthalten sein muss. Da jedes APA unterschiedlich ist, hängt der Inhalt des Positionspapiers von den jeweiligen Sachverhalten ab. Herausgestellt werden darin oftmals besonders wichtige Fakten, die Argumente für eine besondere Ausgestaltung oder möglicherweise die Gründe für eine Ablehnung anderer vorgeschlagener Kriterien (z. B. Methoden, Vergleichsgeschäfte, kritische Annahmen), die die Steuerverwaltung für unangemessen hält.

Aus einem Positionspapier sollte der Standpunkt der mit dem APA befassten Steuerverwaltung hervorgehen. In Anhang D wird aufgeführt, welche Punkte in einem Positionspapier der zuständigen Behörden notwendig sein könnten.

90. Die Verhandlungen beginnen oftmals mit dem Austausch der Positionspapiere der zuständigen Behörden. Damit sie vorankommen, kann es hilfreich sein, wenn sich die zuständigen Behörden auf einen Zeitplan für die Lösung noch offener Fragen einigen. Bedarf es mehr als einer Zusammenkunft (was in komplexeren APA-Verfahren oftmals der Fall ist), sind die Steuerpflichtigen über alle wichtigen Entwicklungen zu unterrichten. Auf diese Weise können sie rasch Vorschläge unterbreiten oder Informationen erteilen, damit Meinungsverschiedenheiten zwischen den zuständigen Behörden schnell ausgeräumt werden können.

Die Verhandlungen sollten mit der Übermittlung der Positionspapiere der zuständigen Behörden beginnen. Für die Verhandlungen sollte ein Zeitplan festgelegt werden. Der Steuerpflichtige sollte über alle wesentlichen Entwicklungen auf dem Laufenden gehalten werden.

91. Es könnte zweckdienlich sein, dass die Steuerpflichtigen den Zusammenkünften der zuständigen Behörden beiwohnen, damit die Sachverhalte effizient diskutiert werden können. Hilfreich könnte auch sein, dass die zuständigen Behörden regelmäßig miteinander zusammentreffen, um über alle offenen APA zu diskutieren; allerdings sollte zur Erörterung eines bestimmten APA nicht die nächste reguläre Sitzung abgewartet werden, wenn alle Parteien zu einer vorherigen Diskussionen bereit sind.

Mit Einverständnis der zuständigen Behörden sollte der Steuerpflichtige an deren Sitzungen teilnehmen können, um Sachverhalte durch entsprechende Darlegungen klären zu helfen.

Falls dies zweckmäßig erscheint, sollten die zuständigen Behörden regelmäßige Sitzungen abhalten, um das gesamte APA-Programm an neuere Entwicklungen anzupassen, doch sollten diese die Vereinbarung und Durchführung von Sitzungen zu Einzelfällen nicht behindern.

4.5.6. Förmlicher Abschluss eines APA

92. Das endgültige APA, das zwischen den Steuerverwaltungen einerseits und den Steuerverwaltungen und den Steuerpflichtigen andererseits abgeschlossen wird, regelt das Verhalten aller daran beteiligten Parteien. Es kann eine Reihe von separaten Vereinbarungen geben, die zusammen das APA bilden. Die Steuerpflichtigen wollen sicher sein, dass bei Einhaltung der entsprechenden APA-Bestimmungen die Verrechnungspreise für die betreffenden Transaktionen gemäß dem APA festgesetzt werden und dass die Transaktionen von den Steuerverwaltungen nicht unterschiedlich ausgelegt werden. Desgleichen wollen die Steuerverwaltungen die Gewissheit haben, dass die Steuerpflichtigen der steuerlichen Behandlung der in das APA aufgenommenen Transaktionen zustimmen, sofern sie mit dem APA vereinbar sind. Damit ein APA in Kraft treten kann, verlangen die Steuerverwaltungen vom Steuerpflichtigen zuweilen eine verbindliche Erklärung, dass auf alle Rechtsbehelfe (d. h. gerichtliche oder administrative Beschwerden) im Zusammenhang mit den Steuerveranlagungen, die im Einklang mit dem APA stehen, verzichtet wird.

Das APA sollte durch förmliche Vereinbarungen zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen in Kraft gesetzt werden (bei einem multilateralen APA könnte dies durch eine einzige Vereinbarung zwischen allen Steuerverwaltungen oder durch bilaterale Vereinbarungen zwischen ihnen geschehen).

In all diesen Vereinbarungen sollten die Bedingungen und Konditionen (*terms and conditions*) des APA im Einzelnen aufgeführt werden.

Diese Vereinbarungen sollten allen APA-Parteien Sicherheit bieten. Die Steuerverwaltungen sollten gewährleisten, dass sie diese Sicherheit bieten können.²

Durch diese Vereinbarungen sollte gewährleistet werden, dass - sofern die Bedingungen des APA erfüllt werden - alle Verrechnungspreise für die betreffenden Transaktionen so wie im APA festgelegt gestaltet und die Transaktionen von der Steuerverwaltung nicht unterschiedlich ausgelegt werden.

93. Die Ausgestaltung eines jeden APA richtet sich nach den jeweiligen Sachverhalten und Umständen. Allerdings müssen möglicherweise alle Vereinbarungen bestimmte Angaben enthalten.

² Deutscher Vorbehalt: Für das Inkrafttreten eines APA behält sich *Deutschland* das Recht vor, vom Steuerpflichtigen eine verbindliche Erklärung zu verlangen, der zufolge er auf alle Rechtsbehelfe (d. h. rechtliche oder administrative Beschwerden) im Hinblick auf die Steuerveranlagungen, die mit dem APA in Einklang stehen, verzichtet.

In Anhang E ist aufgeführt, welche Angaben in der Regel für den förmlichen Abschluss eines APA erforderlich sind.

4.6. Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen: Spezielle Bereiche

94. Das Forum diskutierte auch über mögliche empfehlenswerte Verfahrensweisen für spezielle Bereiche: –Transaktionen und Unternehmen, kritische Annahmen, Rückwirkung. Es wurde festgestellt, dass für diese speziellen Bereiche die Erarbeitung empfehlenswerter Verfahrensweisen am zweckmäßigsten ist. Außerdem wurde das Forum von einigen Vertretern der Wirtschaft gebeten zu prüfen, ob die Steuerverwaltungen einige Statistiken zu den APA veröffentlichen könnten.

4.6.1. Transaktionen und Unternehmen

95. Je mehr Transaktionen und Mitglieder eines multinationalen Konzerns in ein APA einbezogen werden, desto größer ist in der Regel die vom APA gebotene Sicherheit. Bei Einbeziehung aller konzerninternen Transaktionen verbundener Unternehmen in ein APA wäre eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Im Idealfall werden alle konzerninternen Transaktionen aufgenommen, was in der Praxis aber selten möglich ist, insbesondere wenn ein multinationales Unternehmen sehr diversifiziert und komplex ist. Da bei grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen zwangsläufig zwei Steuerverwaltungen betroffen sind, kann die Meinung der anderen direkt beteiligten Steuerverwaltung hilfreich sein, um den idealen Ansatz zu finden.

Zunächst entscheidet sich der Steuerpflichtige in seinem Antrag dafür, auf welche Transaktionen und welche Unternehmen der Unternehmensgruppe sich das APA beziehen soll. Jedoch ist es Sache der Steuerverwaltung, den Antrag des Steuerpflichtigen anzunehmen oder nicht.

Die Steuerverwaltungen sollten dem Steuerpflichtigen möglichst viel Flexibilität lassen bei der Entscheidung darüber, was er in das APA aufnimmt. Dem Steuerpflichtigen wird empfohlen, in seinem Antrag zu erläutern, aus welchen Gründen er bestimmte Unternehmen und Transaktionen in das APA miteinbeziehen oder nicht miteinbeziehen will.

Eine Steuerverwaltung sollte (vorbehaltlich innerstaatlicher rechtlicher Beschränkungen) von sich Informationen mit einer anderen Steuerverwaltung austauschen, die ihrer Meinung nach in das APA miteinbezogen werden sollte. Der Steuerpflichtige müsste darüber konsultiert werden, welche Steuerverwaltungen in das APA einbezogen werden sollen, denn sein Einverständnis mit den Bedingungen und Konditionen (*terms and conditions*) des APA ist für dessen Zustandekommen erforderlich.

4.6.2. Kritische Annahmen

96. Die kritischen Annahmen sind fester Bestandteil des APA. Werden sie erfüllt, so haben die Verrechnungspreise der einbezogenen Transaktionen die im APA vereinbarten Folgen. Eine kritische Annahme ist ein Sachverhalt, dessen Konstanz für die Zuverlässigkeit der APA-Verrechnungspreismethode ausschlaggebend ist, sei es im Hinblick auf den Steuerpflichtigen, einen Dritten oder die industriellen, geschäftlichen oder wirtschaftlichen Bedingungen. Die Nichterfüllung einer

kritischen Annahme kann zur Neuverhandlung oder Aufkündigung des APA führen, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige auf die kritische Annahme einen Einfluss hat oder nicht. Eine kritische Annahme, auf die der Steuerpflichtige einen Einfluss hat, ist etwa eine besondere Art der Geschäftsausübung oder eine spezielle Unternehmensstruktur. Eine kritische Annahme, die sich dem Einfluss des Steuerpflichtigen entzieht, ist beispielsweise das erwartete Geschäftsvolumen.

97. Da sich APA auf künftige Transaktionen beziehen, müssen bestimmte Annahmen bezüglich der operativen oder wirtschaftlichen Bedingungen, die sie beeinflussen werden, zugrunde gelegt werden. Die Annahmen sind insofern „kritisch“, als zum Zeitpunkt der Abwicklung der Transaktionen tatsächlich herrschende Bedingungen von den angenommenen Bedingungen abweichen können und die gewählte Methode die fremdvergleichskonformen Preise dann nicht mehr verlässlich widerspiegelt.

Der Steuerpflichtige sollte in seinem Antrag darlegen, aufgrund welcher Annahmen es mit der gewählten Methode möglich ist, fremdvergleichskonforme Preise für die betreffenden künftigen Transaktionen zu ermitteln.

98. Kritische Annahmen dürfen nicht so weit gefasst sein, dass sie alles gestatten, da die im APA vereinbarte Methode dann nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang stünde. Zu weit gefasste kritische Annahmen, die alles zulassen, hätten zur Folge, dass die Verrechnungspreismethode den Fremdvergleichsgrundsatz nicht widerspiegeln würde, da viele Umstände denkbar sein könnten: Eine Methode kann nur dann fremdvergleichskonforme Preise für künftige Transaktionen garantieren, wenn sie an eine Reihe von Sachverhalten und Ereignissen gebunden ist. Sind die kritischen Annahmen dagegen zu eng gefasst, kann dies dazu führen, dass das APA nicht die erforderliche Sicherheit bietet. Beispiele für Aspekte, die durch kritische Annahmen abgedeckt werden müssten, sind in Anhang F aufgeführt.

Kritische Annahmen sind wesensmäßig von zentraler Bedeutung für das APA und sollten mit aller Sorgfalt formuliert werden, so dass gewährleistet ist, dass das APA dem Gebot der fremdvergleichskonformen Preisgestaltung gerecht wird.

Steuerpflichtiger und Steuerverwaltung sollten bestrebt sein, kritische Annahmen zu identifizieren, die auf möglichst objektiv beobachtbaren, verlässlichen und unabhängigen Daten beruhen.

Die kritischen Annahmen sollten auf die konkreten Umstände des Steuerzahlers, das jeweilige Unternehmensumfeld, die gewählte Methode und die Art der betroffenen Transaktionen zugeschnitten sein.

Die kritischen Annahmen dürften nicht so eng definiert sein, dass die durch das APA gebotene Sicherheit beeinträchtigt könnte; sie sollten sich auf ein Spektrum von Sachverhalten beziehen, das so breit gefasst ist, wie es den am APA beteiligten Parteien angemessen erscheint.

99. Hat sich eine kritische Annahme nennenswert geändert, ist das APA möglicherweise nicht länger gültig. Eine automatische und vollständige Beendigung der Vereinbarung hätte dann aber zur Folge, dass sämtliche von allen beteiligten Parteien aufgebrachten Mittel im Hinblick auf die Restlaufzeit des APA umsonst verausgabt worden wären. Bei Fortbestand des APA während der ursprünglich vereinbarten Laufzeit würden die eingesetzten Mittel optimal genutzt. Alle am APA beteiligten

Parteien könnten gemeinsam erörtern, ob das APA seine Gültigkeit behalten sollte. Zu diesem Zweck könnten auch die Vorgaben des APA geändert werden. Auch wenn eine kritische Annahme nicht erfüllt wird, sollte geprüft werden, ob die im APA vereinbarte Methode nach wie vor angemessen ist.

Der Steuerpflichtige sollte seine Steuerverwaltung in Kenntnis setzen, wenn kritische Annahmen nicht erfüllt sind.

Alle APA-Beteiligten sollten einander konsultieren, um die Gründe für die Nichterfüllung einer kritischen Annahme zu prüfen und zu ermitteln, ob die APA-Methode noch zweckmäßig ist.

Falls irgend möglich, sollte ein Versuch unternommen werden, das APA neu auszuhandeln.

Das APA sollte von vornherein Parameter zur Bestimmung eines akzeptablen Grades der Abweichung von bestimmten Annahmen erhalten, so dass nur bei Überschreitung dieser Werte eine Neuverhandlung notwendig werden sollte.

4.6.3. Rückwirkende Anwendung

100. Eine rückwirkende Anwendung ist gegeben, wenn die im APA für künftige Ereignisse vereinbarte Methode auch auf frühere Zeiträume angewandt wird. Mit einem APA soll hauptsächlich Sicherheit im Hinblick auf künftige Ereignisse geboten werden. Dennoch kann ein APA einen zusätzlichen Nutzen bringen, wenn seine Anwendung die Vermeidung potenzieller Streitigkeiten oder die Beilegung von Streitigkeiten im Zusammenhang mit früheren Zeiträumen ermöglicht. Wenn der Sachverhalt dies rechtfertigt, kann die im APA vereinbarte Methode beispielsweise auch auf frühere Zeiträume Anwendung finden, um im Zusammenhang mit einer Prüfung offen gebliebene Fragen zu lösen.
101. Die Rückwirkung kann unterschiedlich gehandhabt werden. Bei einem APA kann eine rückwirkende Anwendung nützlich sein, um bestehende Meinungsverschiedenheiten in Bezug auf Verrechnungspreise zu lösen oder Streitigkeiten in Bezug auf zurückliegende Zeiträume zu vermeiden.
102. Eine rückwirkende Anwendung muss aber im Hinblick auf einen bestimmten Sachverhalt angemessen sein. Dies ist dann der Fall, wenn in zurückliegenden Zeiträumen ähnliche Sachverhalte und Umstände gegeben waren, wie sie im APA ausgewiesen sind. Ohne eine solche Vergleichbarkeit oder ohne Einwilligung des Steuerpflichtigen sollte eine Steuerverwaltung von einer rückwirkenden Anwendung absehen. Eine Rückwirkung ist nicht automatisch möglich, sondern nur in Einzelfällen, wenn sich Steuerpflichtiger und Steuerverwaltung darauf verständigen.

Eine rückwirkende Anwendung sollte nur sekundäres Ergebnis des APA sein.

Eine rückwirkende Anwendung sollte – falls im innerstaatlichen Recht vorgesehen – als Möglichkeit in Betracht gezogen werden, wenn dadurch Streitfälle gelöst oder Streitfälle in Bezug auf zurückliegende Zeiträume ausgeschlossen werden.

Eine rückwirkende Anwendung sollte ausschließlich dann erfolgen, wenn dies dem Sachverhalt angemessen ist. In den zurückliegenden Zeiträumen sollten Sachverhalte

und Umstände vorgelegen haben, die mit denjenigen vergleichbar sind, auf die sich das APA bezieht.

Eine rückwirkende Anwendung des APA sollte nur mit Einwilligung des Steuerpflichtigen erfolgen.³

Eine Steuerverwaltung nimmt die üblichen innerstaatlichen Maßnahmen in Anspruch, wenn sie im APA-Verfahren auf Informationen stößt, die sich auf die Besteuerung früherer Zeiträume auswirken würden. Bevor die Steuerverwaltung entsprechende Maßnahmen ergreift, sollte sie dies jedoch dem Steuerpflichtigen anzeigen, damit er sich zu etwaigen Unstimmigkeiten äußern kann, und erst danach gegebenenfalls eine Neuveranlagung für die betreffenden Zeiträume vornehmen.

4.6.4. Veröffentlichung von Statistiken

103. Das Forum wurde gebeten zu prüfen, ob die Veröffentlichung statistischer Daten über APA zweckdienlich ist. Die veröffentlichten Daten könnten von nur sehr wenig detaillierten Informationen über abgeschlossene APA bis hin zu umfassenderen Informationen über die Arten der APA und die in die APA einbezogenen allgemeinen Geschäftstätigkeiten reichen. Die japanischen und die US-amerikanischen Steuerverwaltungen veröffentlichen bereits APA-Daten: Die USA veröffentlichen sehr viele Detailinformationen, Japan wesentlich weniger. Die Steuerverwaltungen unterliegen immer den Geheimhaltungsvorschriften und dürfen deshalb keine Daten über einzelne Steuerpflichtige veröffentlichen. Die Veröffentlichung statistischer Daten könnte aber nützlich sein, da dies das APA-Verfahren bekannter machen und die Inanspruchnahme von APA durch die Steuerpflichtigen fördern würde.

Das Forum stimmte darin überein, dass die Veröffentlichung statistischer APA-Daten grundsätzlich von Nutzen wäre.

³ Deutscher Vorbehalt: *Deutschland* möchte klarstellen, dass es mit der vorgeschlagenen empfehlenswerten Verfahrensweise, der zufolge die rückwirkende Anwendung des APA der Zustimmung des Steuerpflichtigen bedarf, nur insofern einverstanden ist, als die rückwirkende Anwendung eine spezielle gegenseitige Vereinbarung bedeutet, dass die Vorgaben des APA auch für frühere Zeiträume gelten. Geht aus einem APA hervor, dass eine Neuveranlagung für einen früheren Zeitraum falsch ist, kann *Deutschland* gemäß seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften nicht auf eine Neuveranlagung der Steuern verzichten, auch wenn der Steuerpflichtige damit nicht einverstanden ist.

4.7. Empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen: unilaterale APA^{4 5}

104. Bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen bietet ein unilaterales APA in einem Land im Voraus Sicherheit und mindert somit bis zu einem gewissen Grad das Risiko von Doppelbesteuerung. Für das Land, welches das unilaterale APA abschließt, unterscheidet sich letzteres nicht von einer regulären Betriebsprüfung, bei der kontrolliert wird, ob die Verrechnungspreise fremdvergleichskonform sind. Wegen des Fremdvergleichsgrundsatzes gelten in den meisten Ländern Dokumentationsanforderungen, damit der Nachweis erbracht wird, dass er befolgt wird. Ein unilaterales APA unterscheidet sich von der regulären Betriebsprüfung nur insofern, als die Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise nicht im Nachhinein, sondern im Voraus überprüft wird; im Hinblick auf die Dokumentationsanforderungen oder Akzeptanz der Fremdverkehrskonformität der Verrechnungspreise besteht jedoch kein Unterschied. Mithin kann ein unilaterales APA die innerstaatlichen Anforderungen wirksam ersetzen.
105. Bilaterale APA bieten mehr Sicherheit als unilaterale APA, weshalb sie in der Regel bevorzugt werden. Allerdings kann der Steuerpflichtige berechnigte Gründe haben, ein unilaterales APA zu beantragen. Zum Beispiel wird ein unilaterales APA gewöhnlich rascher abgeschlossen, während ein bilaterales APA-Verfahren zeit- und kostenaufwändig sein kann. Es gibt noch weitere Fälle, in denen unilaterale APA hilfreich sein oder sogar die einzige Möglichkeit darstellen können. Wenn beispielsweise ein Unternehmen mit einer Tochtergesellschaft in einem Land, das kein APA-Programm hat, Geschäfte betreibt oder wenn viele Länder beteiligt sind, ist ein unilaterales APA möglicherweise die einzige pragmatische Lösung. Gleiches gilt für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) und für Fälle, in denen nur ein

⁴ Deutschlands Vorbehalt zum Titel: *Deutschland* hält unilaterale APA nicht für eine empfehlenswerte Verfahrensweise und darf gemäß seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften keine unilateralen APA abschließen.

⁵ Deutschlands Vorbehalt zu den Randnummern 104-108: *Deutschland* ist mit den Ausführungen unter den Randnummern 104 nicht einverstanden, denen zufolge ein unilaterales APA das Risiko einer Doppelbesteuerung mindert. *Deutschland* erklärt überdies, dass seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften den Abschluss unilateraler APA nicht zulassen und dass es nicht bereit ist, mit einem anderen Mitgliedstaat APA-Verhandlungen zu führen, wenn dieser bereits ein unilaterales APA betreffend die gleichen Geschäftsvorfälle und Steuerpflichtigen abgeschlossen hat. In solchen Fällen und im Hinblick auf den Vorschlag für eine empfehlenswerte Verfahrensweise, dem zufolge bei Abschluss eines unilateralen APA ein späteres Verständigungsverfahren nicht ausgeschlossen sein dürfte, ist *Deutschland* nur bereit, sich nach einer Betriebsprüfung an einem Verständigungsverfahren zu beteiligen.

Was den Vorschlag für eine empfehlenswerte Verfahrensweise anbelangt, dem zufolge Steuerpflichtige nicht zum Abschluss eines bilateralen APA gezwungen werden dürfen, erklärt *Deutschland*, dass seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften keine unilateralen APA zulassen.

Nach Ansicht *Deutschlands* treffen auch die Ausführungen unter der Randnummer 104, dass sich ein unilaterales APA im Hinblick auf die Dokumentationsanforderungen nicht von einer regulären Betriebsprüfung unterscheidet, nicht zu, da dies nicht der Realität entspricht. In *Deutschland* – wie auch in den meisten Mitgliedstaaten – unterscheiden sich die für ein APA erforderlichen Informationen von den Dokumenten, die bei einer Verrechnungspreisprüfung verlangt werden.

Deutschland teilt auch nicht die Meinung, dass ein unilaterales APA die innerstaatliche Steuerveranlagung wirksam ersetzen kann. Nach Ansicht *Deutschlands* ist es unvorstellbar, dass ein APA die innerstaatliche Steuerveranlagung wirksam ersetzt.

geringer Steuerbetrag auf dem Spiel steht oder in denen es um keine komplexen Steuerfragen geht und das aufwändige Verfahren eines bilateralen APA daher nicht erforderlich ist.

106. In einem Bericht der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) wird besonders auf unilaterale APA hingewiesen. Die Mitgliedstaaten haben sich bereit erklärt, von sich aus Informationen über unilaterale APA auszutauschen.

Mit dem Verhaltenskodex im Bereich der Unternehmensbesteuerung haben sich die Mitgliedstaaten verpflichtet, von sich aus Angaben über unilaterale APA auszutauschen, die sie geschlossen haben. Dieser Informationsaustausch sollte alle anderen Steuerverwaltungen einschließen, die von dem unilateralen APA direkt betroffen sind, und so rasch als möglich nach Abschluss des APA erfolgen.

107. Die Steuerverwaltung kann prüfen, weshalb ein unilaterales APA beantragt wird. Hierbei kann sie die Ansicht vertreten, dass eigentlich ein bilaterales APA erforderlich wäre. Nichts steht dem entgegen, dass die Steuerverwaltung aufgrund der Sachverhalte zu einem solchen Schluss gelangt. Ein Grund hierfür kann sein, dass ein unilaterales APA der Steuerverwaltung nicht ausreichend Sicherheit bietet. Auch wenn ein unilaterales APA eine Betriebsprüfung überflüssig macht, kann sich die Steuerverwaltung weiterhin veranlasst sehen, ein Verständigungsverfahren durchzuführen.

108. Beim Abschluss eines unilateralen APA muss vor allem sichergestellt werden, dass die Rechte der anderen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen dadurch nicht tangiert werden, da sich ansonsten eine Doppelsteuerung nicht vermeiden lässt. In einem solchen Falle wäre ein Verständigungsverfahren (gemäß dem Abkommen oder gemäß dem Schiedsübereinkommen) erforderlich, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wenn eine andere Steuerverwaltung eine Berichtigung vornimmt, die für den Steuerpflichtigen, für den das unilaterale APA gilt, eine entsprechende Berichtigung nach sich zieht.

Unilaterale APA mindern bis zu einem bestimmten Grad das Risiko einer Doppelbesteuerung und können die innerstaatliche Steuerveranlagung wirksam ersetzen.

Zwar mag unter bestimmten Umständen der Steuerpflichtige gute Gründe für die Annahme haben, ein unilaterales APA sei zweckmäßiger als ein bilaterales, doch ist bilateralen APA vor unilateralen der Vorzug zu geben. Auf jeden Fall hat der Steuerpflichtige zunächst das Recht, sich für ein unilaterales oder ein bilaterales APA zu entscheiden.

Es muss sorgfältig darauf geachtet werden, dass das unilaterale APA in derselben Weise wie bilaterale oder multilaterale APA dem Fremdvergleichsprinzip gerecht wird.

Der mit der Vorbereitung eines unilateralen APA befasste Mitgliedstaat kann durchaus die Option in Betracht ziehen, einen anderen Mitgliedstaat miteinzubeziehen. Der Steuerpflichtige sollte jedoch nicht genötigt werden, ein bilaterales APA einzugehen.

Die Steuerverwaltung ist berechtigt, Anträge auf ein unilaterales APA zurückzuweisen, wenn sie der Auffassung ist, es wäre zweckmäßiger, ein bilaterales oder multilaterales APA bzw. kein APA abzuschließen.

Die Rechte anderer Steuerverwaltungen und Steuerpflichtiger sollten durch das Bestehen eines unilateralen APA nicht berührt werden. Durch Abschluss eines unilateralen APA sollte nicht ausgeschlossen sein, dass es später zu einem Verständigungsverfahren kommt.

4.8. Empfehlenswerte APA-Verfahrensweise: Erleichterung von APA für KMU

109. Das Forum befasste sich mit der Frage, ob die APA-Verfahren für die KMU angepasst werden sollten, um den unterschiedlichen Mitteln von KMU und multinationalen Unternehmen Rechnung zu tragen. Es herrschte generell Einvernehmen darüber, dass eher den KMU als den multinationalen Unternehmen Mittel und Fachkenntnisse zur Aushandlung eines APA fehlen dürften. Einige Vertreter der Wirtschaft vertraten die Ansicht, dies könne unter Umständen zu einer Diskriminierung führen, die den Zugang der KMU zu APA behindere.
110. Einige Steuerverwaltungen erklärten, sie hätten ihre APA-Verfahren bereits angepasst, um die Schwierigkeiten einiger KMU zu berücksichtigen. Eine Steuerverwaltung sucht für die KMU nach vergleichbaren Transaktionen. Eine andere Steuerverwaltung hat für die KMU APA-Leitlinien veröffentlicht. Eine weitere Steuerverwaltung hat die KMU außer in einigen bestimmten Fällen von sämtlichen Verrechnungspreisvorschriften befreit.
111. Nach Ansicht anderer Steuerverwaltungen ist eine Diskriminierung zugunsten der KMU falsch. Zwei Steuerverwaltungen meinten, eine Vereinfachung der Verfahren würde administrative Kosten verursachen. Die Vertreter der Wirtschaft im Forum waren ebenfalls geteilter Meinung darüber, ob für die KMU unterschiedliche APA-Verfahren erforderlich oder wünschenswert seien. Einige Vertreter der Wirtschaft vertraten die Auffassung, dies würde den KMU gegenüber den multinationalen Unternehmen unlautere Vorteile verschaffen und könnte zu einer ungerechtfertigten Diskriminierung multinationaler Unternehmen führen. Auf alle Fälle sollten bei einer Erleichterung der APA-Verfahren für die KMU die Fremdvergleichsstandards nicht außer Acht gelassen werden.
112. Das Forum gelangte zu dem Schluss, die APA-Verfahren sollten in allen Steuerverwaltungen so flexibel sein, dass sowohl KMU als auch multinationale Unternehmen ermutigt werden, sie in Anspruch zu nehmen; das Forum sollte aber seine Zeit eher auf die Erarbeitung empfehlenswerter Verfahrensweisen für die APA-Verfahren verwenden, die dann alle Unternehmen anwenden sollten. Dies würde den Zugang aller Unternehmen, auch der KMU, zu den APA-Verfahren erleichtern.
113. Werden spezielle Vorschriften für KMU in Erwägung gezogen, sollten sich diese auf diejenigen Aspekte beziehen, bei denen den KMU in der Tat zusätzliche Kosten aufgrund eines Mangels an internen Ressourcen entstehen. Mögliche Ansätze, welche die Steuerverwaltungen in Betracht ziehen könnten, sind unter den Randnummern 115-123 dargelegt.
114. Anträge, denen eine Funktionsanalyse beigelegt ist, könnten angenommen werden, auch wenn sie keine Analyse der Verrechnungspreismethoden und keine Angaben zur bevorzugten Verrechnungspreismethode enthalten. Denn 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 ihre Mittel und Fachkenntnisse einsetzen, um die beste Methode zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises zu bestimmen.

115. Wenn eine Gebühr erhoben wird, könnte diese für KMU niedriger sein. Die Gebühr sollte die Steuerverwaltung eventuell für zusätzlich von ihr zu leistende Arbeit entschädigen, aber niedriger sein als die Kosten, die den KMU für die Inanspruchnahme externer Berater entstehen würden.
116. Komplexitätsschwellen könnten gesenkt oder unter Umständen sogar ganz aufgehoben werden.
117. Sämtliche Fragen betreffend die Preisfestsetzung für immaterielle Vermögenswerte oder für außerordentliche Dienstleistungen und komplexe Finanzinstrumente könnten aus dem Anwendungsbereich eines vereinfachten APA-Verfahrens für KMU ausgeschlossen werden. Dies würde beispielsweise bedeuten, dass es für immaterielle Vermögenswerte, außerordentliche Dienstleistungen und komplexe Finanzinstrumente kein vereinfachtes APA-Verfahren gäbe.
118. Die Steuerverwaltung könnte ihre übliche Sorgfalt dem relativ geringen Steuerrisiko anpassen. So wären Besuche vor Ort vielleicht nicht notwendig. Der Detailliertheitsgrad der Funktionsanalyse könnte das relativ geringe Risiko widerspiegeln. Spätere Feststellungen im Rahmen nicht verrechnungspreisbezogener Prüfungen würden natürlich berücksichtigt.
119. Etwaige Berichtspflichten während der Geltungsdauer des APA könnten auf eine jährliche Erklärung des Steuerpflichtigen beschränkt werden, in der er bestätigt, dass alle kritischen Annahmen des APA erfüllt waren und das APA noch anwendbar ist.
120. Ebenfalls im Interesse der Einfachheit und um zu vermeiden, dass es durch eine rückwirkende Anwendung zur Doppelbesteuerung kommt, könnte bei APA für KMU eine Rückwirkung grundsätzlich ausgeschlossen werden.
121. APA für KMU könnten grundsätzlich unilateral sein.

Die Steuerverwaltungen sollten ihre Erfahrungen mit den spezifischen Problemen von KMU dazu nutzen, um diesen die Inanspruchnahme von APA zu erleichtern, wenn dies für Streitvermeidung oder Streitbeilegung nützlich ist.

5. SIMULTANBETRIEBSPRÜFUNGEN

122. Neben den APA prüfte das Forum die Frage, ob Simultanbetriebsprüfungen (gleichzeitige Prüfungen) der Vermeidung oder Beilegung von Streitigkeiten dienen können. Einige Mitglieder vertraten die Auffassung, Simultanbetriebsprüfungen ähnelten den APA, da sich die Steuerverwaltungen hierbei eine Meinung bilden, ihre jeweilige Position aber erst nach Absprache mit den anderen Steuerverwaltungen endgültig festlegen.
123. Bei einer Simultanbetriebsprüfung, wie sie in Teil A der OECD-Mustervereinbarung über die Durchführung von Simultanbetriebsprüfungen definiert ist, handelt es sich um eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, gleichzeitig und

unabhängig in ihrem jeweiligen Steuergebiet die steuerliche Situation eines oder mehrerer Steuerpflichtiger zu prüfen, an der sie ein gemeinsames oder verbundenes Interesse haben, um alle erlangten relevanten Informationen auszutauschen. Simultanbetriebsprüfungen betreffen in der Regel in der Vergangenheit liegende Ereignisse.

124. In Bezug auf Verrechnungspreise haben die Steuerverwaltungen in der EU in den letzten Jahren Zusammenarbeit und gegenseitige Amtshilfe intensiviert. Ermöglicht wurde diese verstärkte Zusammenarbeit durch verschiedene Mechanismen wie beispielsweise den Informationsaustausch und – in geringerem Maße – Simultanbetriebsprüfungen und Besuche von Betriebsprüfern eines Mitgliedstaats in einem anderen Mitgliedstaat. In diesem Zusammenhang ist die Richtlinie 77/799/EG über den Informationsaustausch im Bereich der direkten und indirekten Steuern vor kurzem geändert worden, um ein Verfahren für „gleichzeitige Prüfungen“ einzuführen (Artikel 8 Absatz 3 der Richtlinie 2004/56/EG).
125. Simultanbetriebsprüfungen dienen jedoch in erster Linie der Festsetzung der von einem Steuerpflichtigen zu zahlenden Steuer und nicht der Vermeidung von Doppelbesteuerung; insbesondere dürfen sie nicht das Verständigungsverfahren ersetzen. Von den Steuerverwaltungen werden sie hauptsächlich zu Prüfzwecken genutzt, oftmals wenn diese gemeinsam ein und dieselben Informationen zu einem bestimmten Zweck benötigen.
126. Außerdem werden Simultanbetriebsprüfungen nicht nur bei Problemen der Verrechnungspreisgestaltung vorgenommen. Häufig kommen sie bei anderen Steuerproblemen zum Einsatz, die in keinem Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen stehen. Mit Simultanbetriebsprüfungen Doppelbesteuerung vermeiden zu wollen, wäre nicht sinnvoll, insbesondere da sie durch die Berichtigung einer Besteuerung, für die ein multinationales Unternehmen bereits Steuererklärungen abgegeben hat, zu Doppelbesteuerung führen können. Dies würde eine unangemessene Vermengung der Betriebsprüfungen und der Tätigkeiten der zuständigen Behörde erforderlich machen.

6. FREIWILLIGE ODER VERBINDLICHE VORABKONSULTIERUNG ODER VORABVEREINBARUNG

127. Das Forum befasste sich danach mit der Frage, ob mit einer freiwilligen oder verbindlichen Vorabkonsultierung oder Vorabvereinbarung Streitigkeiten vermieden oder beigelegt werden können.
128. Im Arbeitsdokument der Dienststellen der Europäischen Kommission „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ vom 23. Oktober 2001 wird eine Möglichkeit vorgeschlagen, wie die Anwendung des EU-Schiedsübereinkommens in der Praxis verbessert werden kann: Schaffung eines Rahmens für Verrechnungspreisvereinbarungen oder Konsultationen, die vor einer Preisberichtigung durch die Steuerverwaltungen greifen würden.
129. Bei einem Verständigungsverfahren oder der Anwendung des Schiedsübereinkommens sieht die zeitliche Abfolge in der Regel wie folgt aus: Verrechnungspreisberichtigung, Ansprüche aufgrund des Verständigungsverfahrens/Schiedsübereinkommens und Diskussionen zwischen den zuständigen Behörden, Beilegung durch

Verständigungsverfahren/Schiedsübereinkommen, entsprechende Berichtigung und etwaige Minderung der ursprünglichen Berichtigung.

130. Nach den derzeitigen Verfahren in den Mitgliedstaaten muss die zeitliche Abfolge eingehalten werden. Wenn sehr komplizierte Fragen zu lösen sind, nehmen einige Phasen des Verfahrens oftmals viel Zeit in Anspruch. Das Forum erörterte verschiedene Möglichkeiten des Kontakts zwischen den Steuerverwaltungen, mit denen die Streitbeilegung beschleunigt werden könnte.
131. Folgende Möglichkeiten wurden in Erwägung gezogen: frühzeitige Benachrichtigung (bei der die Steuerverwaltungen Ansprüche aufgrund des Verständigungsverfahrens/Schiedsübereinkommens geltend machen würden, allerdings nur mit Einverständnis des Steuerpflichtigen), vorherige Benachrichtigung (bei der eine Steuerverwaltung die andere betroffene Steuerverwaltung vor der Verrechnungspreisberichtigung unterrichten würde), Vorabkonsultierung (bei der sich eine Steuerverwaltung mit der anderen Steuerverwaltung vor der Verrechnungspreisberichtigung beraten würde) und Vorabzustimmung (bei der die andere Steuerverwaltung eine entsprechende Gegenberichtigung durchführen müsste, bevor die erste Steuerverwaltung die Verrechnungspreisberichtigung vornimmt).
132. Solche Verfahren würden den meisten Belangen der Unternehmen in unterschiedlichem Maße Rechnung tragen; d. h. der Vermeidung von Doppelbesteuerung, den durch die Doppelbesteuerung vorübergehend anfallenden Mehrkosten, den Kosten der Unternehmen, die sich um eine Befreiung von der Doppelbesteuerung bemühen, usw.
133. Das Forum war jedoch der Auffassung, solche Anliegen der Unternehmen ließen sich am leichtesten durch die Aussetzung der Steuer bis zum Abschluss des Streitbeilegungsverfahrens regeln. Die Vertreter der Wirtschaft meinten zudem, für Zinsen und Strafzuschläge bei Verrechnungspreisberichtigungen müssten einheitliche Vorschriften gelten. Die Steuerverwaltungen hatten im vorausgegangenen Verhaltenskodex zum Schiedsübereinkommen, den die Mitgliedstaaten im Dezember 2004 vereinbarten, der Aussetzung der Steuer bereits zugestimmt.
134. Die Vertreter der Steuerverwaltungen waren insbesondere der Ansicht, aus praktischen Gründen sollte nicht versucht werden, den Rechtsrahmen für die Beilegung oder Vermeidung von Streitigkeiten zu ändern. Das Schiedsübereinkommen und die bilateralen Steuerabkommen zwingen eine Steuerverwaltung nicht einmal, eine andere Steuerverwaltung im Voraus zu unterrichten, wenn sie mit der Steuerverwaltung des verbundenen Unternehmens eine solche Berichtigung vornimmt. Eine frühzeitige Benachrichtigung, eine vorherige Benachrichtigung, eine Vorabkonsultierung und eine Vorabvereinbarung sind nach den geltenden Steuerabkommen möglich, aber nicht verbindlich.
135. Im Zusammenhang mit der Vorabkonsultierung/Vorabvereinbarung prüfte das Forum auch den Vorschlag einer Steuerverwaltung, der eine „eingehende Funktionsanalyse“ enthält. In diesem Dokument wird im Wesentlichen vorgeschlagen, dass die zuständige Behörde der Steuerverwaltung vor einer umfassenden Prüfung der Verrechnungspreise eines Steuerpflichtigen anhand grundlegender Fakten versuchen könnte, sich auf eine gemeinsame steuerliche Behandlung mit den anderen möglicherweise betroffenen Steuerverwaltungen zu einigen. Die vorliegenden Fakten

würden lediglich der Erstellung einer eingehenden Funktionsanalyse der Steuerpflichtigen dienen. Ein solches Verfahren – so wurde vorgeschlagen – würde eine umfassende Verrechnungspreisprüfung und ein darauf folgendes Verständigungsverfahren möglicherweise überflüssig machen.

136. Nach Ansicht des Forums wäre es generell aber unklug, würden sich die Steuerverwaltungen auf eine steuerliche Behandlung von Transaktionen zwischen verbundenen Parteien einigen, ohne Kenntnis aller entsprechenden Fakten zu haben.
137. Zum Abschluss der Erörterungen des Forums über eine freiwillige oder verbindliche Vorabkonsultierung oder Vorabvereinbarung wurde eingeräumt, dass es in bestimmten Fällen – sofern gerechtfertigt – möglich und wünschenswert wäre, dass die zuständigen Behörden vor einer Verrechnungspreisberichtigung Konsultationen durchführen. Dies sollte aber die Ausnahme und nicht die Regel sein und beide zuständigen Behörden müssten zustimmen. Müssten die zuständigen Behörden vor Abschluss einer Prüfung Konsultationen durchführen, könnte sich die Rolle der zuständigen Behörde mit derjenigen des Betriebsprüfers vermischen.

7. STELLUNGNAHMEN VON SACHVERSTÄNDIGEN ODER VERMITTLUNG

138. Die Einholung der Meinung von Sachverständigen oder eine Vermittlung kann nach Meinung des Forums das Streitbeilegungsverfahren beschleunigen und straffen. Im aktuellen Kommentar zu Artikel 25 (Randnummer 46) des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet von Einkommen und Vermögen wird auf die Möglichkeit eingegangen, dass die zuständigen Behörden zur Erleichterung der Entscheidungsfindung die Stellungnahme eines unabhängigen Experten einholen. Außerdem sieht der Kommentar (Randnummer 47) die Möglichkeit vor, dass die Parteien den OECD-Ausschuss für Steuerfragen um seine Stellungnahme zur korrekten Auslegung einer Vertragsbestimmung bitten. Nach Artikel 25 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens und den Randnummern 4 und 41 des Kommentars zu diesem Artikel ist zudem die Einsetzung einer gemeinsamen Kommission zur Behandlung bestimmter Fragen möglich. Denkbar wäre auch, dass ein Dritter die Stärken und Schwächen der von den zuständigen Behörden vertretenen Position einer Bewertung unterzieht. Dies sind Vermittlungsverfahren, bei denen ein Dritter die zuständigen Behörden bei der Entscheidungsfindung unterstützt, aber über keine eigenständige Entscheidungsbefugnis verfügt.
139. Alle diese Möglichkeiten wurden im Forum erörtert. Das Forum war aber der Auffassung, dass der Vorschlag betreffend die Stellungnahmen von Sachverständigen oder Vermittlung im Kontext der OECD insgesamt gewisse Vorteile bietet, die Lage in der EU aufgrund des Schiedsübereinkommens aber anders sei. Das Schiedsübereinkommen sieht unter anderem vor, dass in allen Fällen, in denen sich die zuständigen Behörden nicht innerhalb von zwei Jahren einigen können, eine verbindliche Expertenstellungnahme eingeholt werden muss, es sei denn, der Steuerpflichtige stimmt einer Verlängerung dieses Zeitraums zu. Können sich die zuständigen Behörden nicht einigen, hat letztlich ein Ausschuss unabhängiger Experten zu schlichten. Deshalb lohnte es sich nicht, im Forum über das Konzept der Expertenmeinung oder der Vermittlung weiter zu diskutieren, da es im Grunde von den Steuerverwaltungen bereits angenommen worden ist.

8. FAZIT DES FORUMS

140. Streitvermeidung und eine bessere Beilegung von Streitigkeiten sind im Bereich der Verrechnungspreisgestaltung wichtige Arbeitsfelder. Einige Kosten in Verbindung mit der Verrechnungspreisgestaltung im Binnenmarkt können durch effiziente und transparente Verfahren zur Vermeidung und Beilegung von Streitigkeiten reduziert werden. Das Forum verwandte seine Mittel insbesondere auf die Erarbeitung einiger empfehlenswerter APA-Verfahrensweisen, da seines Erachtens auf diesem Gebiet innerhalb der verfügbaren Zeit die größten Fortschritte erzielt werden können, sowie auf die Anpassung seines Formats unter Berücksichtigung seines Auftrags, praktische, nicht legislative Änderungen vorzuschlagen und die Präsenz und das Know-how sowohl der Vertreter der Steuerverwaltungen wie auch der Wirtschaft optimal zu nutzen.
141. Das Forum hat einige empfehlenswerte APA-Verfahrensweisen vorgeschlagen. Für die anderen Themenbereiche, die im Hinblick auf die Vermeidung und die Beilegung von Streitigkeiten – freiwillige oder verbindliche Konsultierung, Simultanbetriebsprüfungen und Stellungnahmen von Sachverständigen oder Vermittlung – erörtert wurden, hat das Forum bislang keine empfehlenswerten Verfahrensweisen vorgeschlagen. Dies bedeutet aber nicht zwangsläufig, dass diese Bereiche keinerlei Vorteile brächten. Das Forum war aber der Ansicht, die Erarbeitung empfehlenswerter APA-Verfahrensweisen sei für die Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen im Binnenmarkt von größerem Nutzen.

ANHANG A – ART DER INFORMATIONEN, DIE BEI EINEM FÖRMLICHEN ANTRAG AUF EIN BILATERALES ODER MULTILATERALES APA IN DER REGEL ZU LIEFERN SIND

Welche Angaben im Einzelnen geliefert werden müssen, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab und wäre daher zwischen Steuerpflichtigem und Steuerverwaltung zu erörtern, und zwar möglichst bereits im Rahmen des ersten Vorgesprächs.

Es handelt sich dabei im Wesentlichen um zweierlei Angaben: Zum einen geht es um Informationen über zurückliegende Zeiträume, die bereits in der einen oder anderen Form vorliegen, jedoch für das APA neu zusammengestellt werden müssen; zum anderen handelt es sich um Informationen, die möglicherweise speziell für das APA neu zu erheben sind.

Bei der Prüfung von Informationen über zurückliegende Zeiträume sollten die Mitgliedstaaten bedenken, dass ein APA auf die Zukunft ausgerichtet ist und Angaben zur Vergangenheit für künftige Zeiträume von geringerer Bedeutung sein mögen. Dessen ungeachtet sind solche Informationen notwendig, um das APA in eine Perspektive zu rücken und eine bessere Grundlage für die Beurteilung künftiger Entwicklungen zu schaffen.

Steuerverwaltung und Steuerpflichtiger können die Phase des Vorgesprächs nutzen, um darüber zu befinden, welche Angaben zusammen mit dem Antrag geliefert werden müssen. Hierbei geht es darum, zu einem ausgewogenen Verhältnis zu finden zwischen dem Interesse der Steuerverwaltung, über genügend Informationen zur ordnungsgemäßen Prüfung des Antrags zu verfügen, und dem Interesse des Steuerpflichtigen, nicht unnötig kostspielige Mengen an Informationen produzieren zu müssen.

Auf jeden Fall ist die Steuerverwaltung befugt, weitere Auskünfte anzufordern, und hat der Steuerpflichtige das Recht, weitere Unterlagen vorzulegen.

1. Name und Anschrift aller verbundenen Unternehmen (auch Betriebsstätten), die in das APA einbezogen werden sollen.
2. Darstellung der Unternehmensgruppenstruktur, aus der hervorgeht, welche Unternehmenseinheiten an der Geschäftstätigkeit, auf die sich das APA bezieht, beteiligt sind.
3. Analyse der Sektor- und Markttrends, die die Unternehmenstätigkeit beeinflussen dürften. Falls relevant, auch diesbezügliche Marktstudien oder Finanzanalysen für die betreffenden Unternehmen. Schematische Darstellung der Unternehmensstrategie, die für den APA-Zeitraum verfolgt werden dürfte, sowie, falls davon abweichend, der Strategie für die zurückliegenden Zeiträume. Mitaufgenommen werden können Vorausschätzungen, die der Zukunftsstrategie zugrunde liegen, Finanzpläne, Informationen über die erwartete Geschäftsentwicklung und den Wettbewerb, künftige Strategien in den Bereichen Absatz, Herstellung und Forschung und

Entwicklung. U. U. auch Angaben darüber, wer für die Entwicklung der Unternehmensstrategie zuständig ist und die Entscheidungsgewalt darüber besitzt.

4. Angabe des Zeitraums, für den der Steuerpflichtige die Anwendung des APA beantragt, gegebenenfalls auch für eine rückwirkende Anwendung.
5. Funktionsanalyse (siehe Anhang B) der Beteiligten und der Transaktionen, auf die sich das APA beziehen soll.
6. Die Gründe dafür, warum der Steuerpflichtige für die betreffenden Transaktionen ein APA für zweckmäßig hält.
7. Die kritischen Annahmen, die dem APA zugrunde liegen.
8. Einzelheiten zu der Methode, die im Zusammenhang mit den betreffenden Transaktionen vorgeschlagen wird, und Nachweis, dass damit Ergebnisse erzielt werden, die dem Fremdvergleichsprinzip gerecht werden. Je nach gewählter Methode und ihrer Anwendung könnte es sich hierbei um folgende Angaben handeln:
 - (a) Überprüfung der fünf Vergleichbarkeitskriterien der OECD, einschließlich der entsprechenden Vergleichswerte und etwaiger Anpassungen, die vorgenommen wurden, um Vergleichbarkeit zu erreichen;
 - (b) Gründe für die Auswahl der Methode bei der APA-Beantragung;
 - (c) finanzdatengestützte Darstellung der Art der Umsetzung der vorgeschlagenen Methode.
9. Aufstellung aller APA im Zusammenhang mit denselben oder ähnlichen Transaktionen, die die einzelnen verbundenen Unternehmen, auf die sich das APA bezieht, bereits eingegangen sind, sofern Angaben hierüber der Steuerverwaltung noch nicht vorliegen.
10. Einzelheiten zu den Finanzdaten der in das APA einbezogenen Unternehmens-einheiten für die letzten drei Jahre vor Inkrafttreten des APA. Sie könnten Folgendes umfassen:
 - (a) Jahresabschlüsse der drei letzten Jahre,
 - (b) Analyse der Warenerzeugung bzw. des Dienstleistungsangebots mit Brutto- und Nettogewinn und dem entsprechenden Aufwand für die Waren und Dienstleistungen, auf die sich das APA bezieht, sofern verfügbar und zweckdienlich.
11. Aufstellung über etwaige rechtsverbindliche Vereinbarungen zwischen einzelnen verbundenen Unternehmen, die die in das APA einbezogenen Transaktionen beeinflussen könnten, z.B. Lizenzvereinbarungen, Einkaufsvereinbarungen, Vertriebsvereinbarungen, FuE-Service-Vereinbarungen.
12. Für Zeiträume, für die eine rückwirkende Anwendung beantragt wird - sofern nach innerstaatlichem Recht zulässig, - Einzelheiten zu der steuerlichen Position einer

jeden Unternehmenseinheit, die für diese Zeiträume betroffen ist, wie z.B. Steuererklärungen (abgeschlossene Veranlagung, eingereicht aber Veranlagung noch nicht abgeschlossen, eingereicht und noch in Prüfung befindlich usw.), zusammen mit Angaben zu etwa noch laufenden Verständigungsverfahren und einer Analyse der Fristvorschriften der betreffenden Mitgliedstaaten, so dass erkennbar wird, für welche Jahre eine Neuveranlagung möglich ist.

ANHANG B: FUNKTIONSANALYSE

Die Funktionsanalyse ist Kernbestandteil aller Verfahren im Zusammenhang mit Verrechnungspreisgestaltung. Ihr Inhalt sollte auf den konkreten Steuerpflichtigen und die in das APA einbezogenen Transaktionen zugeschnitten sein. Je nach den Umständen sollte aus dem APA-Antrag in gewissem Maße ersichtlich sein, welche Unternehmenseinheiten welche Funktionen im Rahmen der gesamten Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens ausüben. Die Steuerverwaltungen sollten jedoch berücksichtigen, dass sie Transaktionen, die nicht in das APA einbezogen sind, nicht zu bewerten haben. Die übermittelten Informationen müssen so vollständig sein, dass die Steuerverwaltung umfassenden Einblick in die zu prüfenden Transaktionen erhält.

Geschäftstätigkeit und Funktionen

Sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit den in das APA einbezogenen Transaktionen sollten beschrieben werden (Forschung und Entwicklung, Herstellung, Absatz und Vertrieb, Art der Dienstleistungstätigkeit usw.). Der wirtschaftliche und unternehmerische Wert dieser Tätigkeiten sollte hieraus hervorgehen; gleichzeitig sollten Angaben darüber geliefert werden, in welcher Wechselwirkung diese Tätigkeiten mit denen anderer Unternehmenseinheiten stehen. Des Weiteren sollten der Markt und die Marktstellung der Unternehmenseinheit beschrieben werden, die Art der Kunden, das verkaufte Produkt, dessen Entwicklung oder Beschaffung sowie Lieferanten und Abnehmer.

Risiken

Die von der Unternehmenseinheit eingegangenen Risiken hinsichtlich der in das APA einbezogenen Transaktionen sollten beschrieben und bewertet werden. Dabei wird es sich in der Regel um Produktrisiken, technische Risiken, Risiken der Überalterung, Marktrisiken, Kreditrisiken, Wechselkursrisiken und rechtliche Risiken handeln.

Eingesetzte Vermögenswerte

Angegeben werden sollten Art und Umfang des Betriebskapitals und der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, auf die sich das APA bezieht. Auch hier sollte möglichst die relative Bedeutung dieser Vermögenswerte für die Gesamtgeschäftstätigkeit analysiert werden.

Weitere Angaben sind erforderlich, wenn Rechte des geistigen Eigentums bei den betreffenden Transaktionen eine Rolle spielen. Es sollte angegeben werden, wie diese Rechte innerhalb der Unternehmensgruppe entwickelt oder von dieser erworben wurden. Es sollte ersichtlich werden, welche Unternehmenseinheit nunmehr die Rechte des geistigen Eigentums besitzt, wie sie in deren Besitz gelangte, wie die Rechte eingesetzt werden und welche Wertschöpfung sie für das Unternehmen erbringen.

ANHANG C: ZEITSHEMA FÜR DAS ZUSTANDEKOMMEN EINES APA

Jedes APA ist anders; daher ist die Festlegung eines für alle APA geltenden Zeitplans mit einer gewissen Unsicherheit verbunden. Allen Beteiligten empfiehlt es sich, so früh wie möglich einen Terminplan festzulegen, sobald der APA-Antrag eingereicht wurde. Die für die Aushandlung eines APA erforderliche Zeitspanne kann sehr kurz sein, wenn die Steuerverwaltung in der Lage ist, die betreffenden Informationen rasch und effizient zu prüfen. Der Steuerpflichtige kann zu einer kurzen Aushandlungsdauer beitragen, indem er rasch alle erforderlichen Informationen bereitstellt. Nachfolgendes zeitliches Ablaufschema dient nur der Veranschaulichung, in der Regel kommen aber alle beschriebenen Phasen in jedem APA-Verfahren vor.

Phase des Vorgesprächs – informelle Anfrage – Monat 0

Ein Steuerpflichtiger wendet sich informell an zwei Steuerverwaltungen mit dem Wunsch nach Abschluss eines APA. Die Steuerverwaltungen nehmen seine Erklärungen zur Kenntnis und geben an, ob sie in dem konkreten Fall ein APA für zweckmäßig halten. Die Steuerverwaltungen konsultieren einander, um sicherzugehen, dass beide einverstanden sind. Jede erörtert in Kürze mit dem Steuerpflichtigen, welche Informationen zunächst übermittelt werden sollten, und erkundet, welche Methoden zweckmäßig sein könnten.

Monate 1-3

Bei jeder Steuerverwaltung wird der förmliche Antrag eingereicht. In Monat 1 stellen die zuständigen Behörden einen Zeitplan für die Bewertung des Antrags und die Aushandlung des APA auf. Beide Steuerverwaltungen nehmen unabhängig voneinander eine erste Überprüfung vor und fordern gegebenenfalls weitere Informationen an.

Monate 4-12

Die Steuerverwaltungen setzen unabhängig voneinander ihre Bewertungsarbeiten fort, der Steuerpflichtige kooperiert umfassend. Ein erstes Zusammentreffen der Beteiligten mit einer Darstellung seines Falls durch den Steuerpflichtigen könnte nunmehr stattfinden. Die zuständigen Behörden konsultieren einander, falls erforderlich. Der Steuerpflichtige ist in die Bewertung miteinbezogen und wird konsultiert. Zum Ende dieser Phase hat jede Steuerverwaltung ihre Position formuliert. Die zuständigen Behörden können nunmehr Positionspapiere austauschen. Sie kommen überein, die Papiere in Monat 14 zu besprechen.

Monat 13

Jede zuständige Behörde bewertet das Positionspapier der anderen und erhält erforderlichenfalls auf Anfrage weitere Informationen. (Oder aber eine zuständige Behörde leitet in Monat 12 ihr Positionspapier weiter, und in Monat 13 erstellt die andere zuständige Behörde ein Positionspapier, in dem sie ihre erste Position verwirft und Alternativen vorschlägt.)

Monate 14-16

Die zuständigen Behörden erörtern die Sachlage miteinander. Der Steuerpflichtige nimmt gegebenenfalls weitere Klarstellungen vor und wird über den Stand der Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden auf dem Laufenden gehalten.

Monat 17

Die zuständigen Behörden gelangen zu einer Einigung. Der Steuerpflichtige wird konsultiert und erklärt sich einverstanden.

Monat 18

Das APA wird zwischen den zuständigen Behörden förmlich geschlossen. Entsprechende Urkunden werden ausgetauscht. Der Steuerpflichtige erhält die Versicherung, dass das APA akzeptiert wird.

Bei komplexeren Fällen kann es länger dauern, doch dürfte sich mit kooperativem Verhalten und entsprechender Planung aller Parteien die Zeit für das Zustandekommen eines APA auf ein Mindestmaß begrenzen lassen.

ANHANG D: INHALT DES POSITIONSPAPIERS DER ZUSTÄNDIGEN BEHÖRDEN

Da jeder Fall anders gelagert ist, sind auch die Positionspapiere jeweils unterschiedlich ausgestaltet. Nachfolgend werden dessen ungeachtet allgemeine Orientierungshilfen gegeben, die für den Inhalt aller Positionspapiere von Belang sein dürften. Entscheidend dafür, dass ein APA-Verfahren ohne unnötigen Zeitverlust zum Abschluss gebracht wird, wird in den meisten Fällen sein, dass die Verhandlungen mit einem Positionspapier in Gang gebracht werden, mit dessen Erstellung möglichst rasch nach Eingang des Antrags begonnen wird.

Vielfach wird es zweckmäßig sein, in dem Positionspapier auf Folgendes einzugehen:

1. Die Schlussfolgerungen der zuständigen Behörde mit Darstellung der Logik, auf die sie sich bei der Beurteilung stützt. Dabei sollte unter anderem angegeben werden, welcher Methode aus welchen Gründen der Vorzug gegeben wird
2. Gegebenenfalls Gründe für Ablehnung oder Änderung der Methode, die ursprünglich vom Steuerpflichtigen gewählt wurde.
3. Nähere Angaben zu den Tatsachen, die für die genannte Schlussfolgerung als ausschlaggebend betrachtet werden. Gegebenenfalls sollten Umstände besonders berücksichtigt werden, die noch nicht im ursprünglichen Antrag ersichtlich waren, sondern erst im Verlaufe des APA-Verfahrens zutage treten.
4. Angaben zu den kritischen Annahmen, auf denen das APA beruhen soll.
5. Stellungnahme zu etwaigen Rückwirkungsaspekten und zur Laufzeit des APA.
6. Anregungen zu der Art der Beobachtung des APA (*monitoring*).
7. Beschreibung der Doppelbesteuerungsabkommen und der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, denen das APA unterliegt und die dem Steuerpflichtigen Rechtssicherheit geben.

ANHANG E: ANGABEN, DIE IN DER REGEL IN EIN APA AUFZUNEHMEN WÄREN

1. Laufzeit des APA und Tag seines Inkrafttretens.
2. Detaillierte Darlegung der akzeptierten Methode für die Verrechnungspreisgestaltung und der kritischen Annahmen (siehe Anhang F), nach denen vorgegangen werden muss, damit das APA Gültigkeit hat.
3. Einigung darüber, dass das APA für die beteiligten Steuerverwaltungen verbindlich sein wird.
4. Einigung darüber, wie das APA beobachtet werden soll (*monitoring*).
5. Einigung darüber, welche Dokumentation während der Laufzeit des APA zu führen ist, so dass eine effektive Beobachtung stattfinden kann (z.B. Jahresberichte).
6. Einigung über etwaige Rückwirkungsaspekte.
7. Umstände, die eine Überprüfung des APA erforderlich machen.
8. Umstände, die zu einer Aufhebung des APA führen, gegebenenfalls sogar rückwirkend (z.B. Übermittlung falscher Angaben).

ANHANG F – KRITISCHE ANNAHMEN

Welche kritischen Annahmen zugrunde gelegt werden, hängt vom APA selbst ab, doch sind in der Regel Annahmen zu einigen von folgenden Bereichen zu formulieren:

1. Die ausschlaggebenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen;
2. Tarife, Abgaben, Einfuhrbeschränkungen und staatliche Regulierungen;
3. wirtschaftliche Bedingungen, Marktanteil, Marktbedingungen, Endverkaufspreis und Absatzvolumen;
4. Art der Funktionen und Risiken für die an den Transaktionen beteiligten Unternehmen;
5. Wechselkurse, Zinssätze, Kreditwürdigkeit und Kapitalstruktur;
6. Betriebs- und Finanzbuchhaltung, Klassifizierung von Einkommen und Ausgaben;
7. die Unternehmen, die im Hoheitsgebiet der einzelnen Steuerverwaltungen geschäftlich tätig sind, und Art der Geschäftstätigkeit.