

Finale Version veröffentlicht in *Steuer und Wirtschaft*, 90 (4), 367-379. Die publizierte Version und die vorliegende Version unterscheiden sich nur im Hinblick auf das Layout und sind ansonsten inhaltlich identisch.

Pia Vollert*, Carolin Eikel†, Caren Sureth‡

Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung

Inhaltsübersicht

1	Einleitung	1
2	Stand der Literatur	3
3	Advance Pricing Agreements	6
3.1	Definition und Ziele	6
3.2	Vertragsgegenstand	8
4	Advance Pricing Agreements in Deutschland	9
4.1	Historie	9
4.2	Rechtsgrundlage	10
4.3	Verfahren	11
5	Kritische Betrachtung von Advance Pricing Agreements	13
6	Schlussbemerkung	18
	Literatur	20

* Universität Paderborn, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Warburger Str. 100, 33098 Paderborn. Pia Vollert: Tel. 05251/60-3293, Fax. 05251/60-3520, E-Mail: pia.vollert@wiwi.upb.de

† Mitarbeiterin der HLB Stückmann Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Elsa-Brändström-Str. 7, 33602 Bielefeld, Tel. 0521/2993-00, Fax. 0521/2993-05, Email: eikel@stueckmann.de

‡ Universität Paderborn, Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Warburger Str. 100, 33098 Paderborn. Prof. Dr. Caren Sureth: Tel. 05251/60-5311, Fax. 05251/60-3520, E-Mail: caren.sureth@wiwi.upb.de

1 Einleitung

Bereits in den frühen 1990er Jahren schätzt die OECD, dass der Handel zwischen verbundenen Unternehmen mehr als 60% des internationalen Handels ausmacht.¹ Durch die wachsende Globalisierung, die Internationalisierung der Wirtschaft und dem damit verbundenen Anstieg der Anzahl von Firmenfusionen und Unternehmenskooperationen erlangt der konzerninterne Austausch von Waren und Dienstleistungen im grenzüberschreitenden Kontext eine immer wichtigere Rolle. Auch die Preisbildung und Verrechnung dieser konzerninternen Leistungen zwischen den beteiligten Unternehmensteilen gewinnt in diesem Zusammenhang, insbesondere auch für steuerliche Zwecke, an Bedeutung.²

Da die Festlegung steuerlicher Verrechnungspreise Auswirkungen auf die Verteilung der Steuerbemessungsgrundlage auf die beteiligten Staaten und damit auf die Höhe der Steuereinnahmen dieser Staaten hat, wird diesem Aspekt bei Betriebsprüfungen große Aufmerksamkeit geschenkt.³ Die von multinationalen Unternehmen für Transfers zwischen ihren international tätigen, verbundenen Unternehmen festgelegten Verrechnungspreise müssen für steuerliche Zwecke dem Fremdvergleichsgrundsatz⁴ entsprechen, d. h. einem Preis, den unabhängige Dritte am freien Markt dafür vereinbart hätten. Die resultierenden steuerlichen Verrechnungspreise bilden die Grundlage für die Gewinnermittlung eines Konzerns mit dem Ziel, das Steuersubstrat für die einzelnen an den grenzüberschreitenden Lieferungen beteiligten Steuerbehörden abzugrenzen.⁵ Die konkrete Festlegung von Verrechnungspreisen ist für multinationale Konzerne allerdings regelmäßig mit erheblicher Unsicherheit behaftet, da die Akzeptanz der gewählten Verrechnungsmethode durch die Steuerbehörden nicht vorausgesetzt werden kann.⁶ Akzeptiert bspw. eine Behörde den gewählten Verrechnungspreis nicht, passt sie möglicherweise die Steuerzahlung in ihrem Land in Form

¹ Vgl. *EU-Kommission* (2001), S. 23.

² Vgl. zur steuerlichen Relevanz von Verrechnungspreisen *Schrade/Neumann* (2008).

³ Steuerbehörden vermuten bei multinationalen Unternehmen häufig, dass sie ihre Gewinne durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen ins niedriger besteuerte Ausland verlagern. Empirische Evidenz dafür liefern bspw. *Bartelsman/Beetsma* (2003); *Clausing* (2003); *Overesch* (2006); *Huizinga/Laeven* (2008). Für einen Überblick über empirische Studien zu Gewinnverlagerungen an sich und deren mögliche Ausprägungen siehe auch *Heckemeyer/Overesch* (2013) sowie *Weichenrieder* (2009) und *Klassen/Laplante* (2012), zu Gewinnverlagerungen durch Verrechnungspreise zudem etwa *Luckhaupt/Overesch/Schreiber* (2012). Zur Schätzung des Ausmaßes von Buchgewinnverlagerungen durch Verrechnungspreise und Finanzierungsentscheidungen deutscher multinationaler Unternehmen siehe *Heckemeyer/Spengel* (2008, 2009). Die große Bedeutung von Gewinnverlagerungen aus Sicht der Steuerbehörden zeigt auch die Initiative der OECD zu „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“. Vgl. OECD (2013a). Das Projekt zielt drauf ab, Ländern, die von Gewinnverlagerungen betroffen sind, umfassende und effektive Strategien anzubieten. Vgl. OECD (2013b). Siehe außerdem zu den Beschlüssen der G20 Staaten *G20* (2013a,b).

⁴ Im deutschen Steuerrecht ist der Fremdvergleichsgrundsatz in § 1 AStG kodifiziert.

⁵ Vgl. *Schrade/Neumann* (2008), S. 579.

⁶ Vgl. *Nehoray/Ishii* (2009), S. 72, die argumentieren, dass Steuerbehörden nicht jede Branche oder Transaktion (insbesondere Patente, Markenzeichen oder Finanzdienstleistungen betreffend) vollumfänglich inhaltlich erfassen können und der Fremdvergleichsgrundsatz somit keine alles umfassende Anleitung für Einzelfälle darstellen kann.

einer Erhöhung an, so dass das Einkommen des Unternehmens in Teilen faktisch einer Doppelbesteuerung unterliegen kann.⁷ Eine Anpassung der Verrechnungspreise kann auch Zinszahlungen sowie Strafzuschläge mit sich bringen.

Die Lösung von Konflikten zur Verrechnungspreisgestaltung wird zumeist im Rahmen von zeitintensiven und vor allem kostspieligen Betriebsprüfungen und Verständigungsverfahren erreicht.⁸ Für Steuerpflichtige, insbesondere für große multinationale Konzerne, besteht neben der Durchführung von Verständigungsverfahren nach Realisierung der geschäftlichen Transaktionen die Möglichkeit, diese Rechtsunsicherheit mit Hilfe von Verrechnungspreiszusagen, so genannten Advance Pricing Agreements (APAs)⁹, zu beseitigen. Ein APA ist ein Verständigungsverfahren, in dem die Unternehmen und Steuerbehörden bereits vor Durchführung der grenzüberschreitenden, konzerninternen Transaktion eine adäquate Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise gemeinsam festlegen. Auf diese Weise kann eine nachträgliche, aufwendige Konfliktlösung vermieden werden. Zahlreiche Länder haben mittlerweile, auf Grundlage einer OECD-Empfehlung¹⁰, dieses auf Kooperation zwischen Unternehmen und Steuerbehörden basierende Instrument eingeführt.¹¹ Das Vorhandensein von vorstrukturierten Prozessen für den Abschluss von APAs als kooperative Verhandlungsform in zahlreichen Staaten¹² sowie die steigende Anzahl von Anträgen auf APAs¹³ durch international tätige Unternehmen dokumentieren die zunehmende Bedeutung dieses Instruments für die Steuerplanung eines multinationalen Konzerns.¹⁴

⁷ Für ein Zahlenbeispiel siehe bspw. *Schrade/Neumann* (2008), S. 579 f. Grundsätzlich ist ebenfalls eine Anpassung des Verrechnungspreises zu Gunsten der Steuerpflichtigen (Minderbesteuerung) denkbar. Von diesem Fall sehen wir ab, da Steuerpflichtige einer solchen Anpassung regelmäßig nicht widersprechen werden, und es dann keinen Verrechnungspreiskonflikt gibt.

⁸ Vgl. *Becker* (2007), S. 592 f. Siehe zu einer Diskussion der Verständigungsverfahren bspw. *Flüchter* (2012).

⁹ Aufgrund der Orientierung am BMF-Schreiben nutzen wir im vorliegenden Beitrag die Begrifflichkeit „Advance Pricing Agreement“. Vgl. *BMF* (2006). Die Begriffe „Advanced Pricing Agreement“ oder „Advance Pricing Arrangement“ bezeichnen inhaltlich dasselbe Verfahren.

¹⁰ Vgl. *OECD* (2010).

¹¹ Vgl. zur Implementierung in verschiedenen Ländern bspw. *Grotherr* (2005c,d); *Markham* (2006); *Kramer* (2007); *Feinschreiber/Kent* (2009a,b,c,d). *Brem/Tucha* (2007) analysieren in diesem Zusammenhang Faktoren, die erklären, warum in einigen Ländern APAs eingeführt werden und in anderen nicht. Der Autor identifiziert dafür Faktoren aus dem institutionellen Rahmen und der Wirtschaftslage der Länder und Beteiligten.

¹² Eine Vorreiterrolle nehmen die Staaten der Pacific Association of Tax Administrators (Australien, Kanada, Japan und USA) ein, die früh Verfahrensregeln für APAs einführt. Vgl. *Borkowski* (2010). Aber auch zahlreiche Staaten der EU haben strukturierte Regelungen für APAs entwickelt. Nur in acht von 27 EU-Staaten ist eine Verhandlung eines APAs nicht vorgesehen. Vgl. *EU Joint Transfer Pricing Forum* (2012).

¹³ In den EU-Ländern haben sich die APA-Anträge von 105 Anträgen im Jahr 2008 auf 610 Anträge im Jahr 2011 erhöht (2009: 369 Anträge; 2010: 481 Anträge). Vgl. *EU Joint Transfer Pricing Forum* (2010, 2011, 2012).

¹⁴ Auch im Rahmen der Einführung von FIN 48 (Bilanzierung unsicherer Steuerpositionen) ist ein Anstieg der Nachfrage nach APAs möglich. Siehe zum Nutzen von APAs für die Beseitigung von Unsicherheit bei der Bilanzierung von Verrechnungspreispositionen nach FIN 48 bspw. *Capuzzi* (2010).

Der vorliegende Beitrag diskutiert Advance Pricing Agreements unter Berücksichtigung ökonomischer Ergebnisse aus der betriebswirtschaftlichen (Steuer-)Forschung kritisch und geht insbesondere der Frage nach, ob APAs dazu geeignet sind, Rechtsunsicherheit bei der (grenzüberschreitenden) Verrechnungspreisgestaltung in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise zu reduzieren bzw. zu vermeiden. In diesem Zusammenhang identifizieren und analysieren wir Faktoren, die einen entscheidenden Einfluss auf den Abschluss eines APAs ausüben. Zunächst wird in Abschnitt II ein Überblick über die Literatur gegeben. Vor dem Hintergrund der Rechtsunsicherheit¹⁵, der Verrechnungspreisgestaltungen ausgesetzt sind, werden APAs im dritten Abschnitt als Instrument zur Streitbeilegung bei Verrechnungspreiskonflikten allgemeingültig und in Abschnitt IV speziell in Deutschland vorgestellt. Schließlich folgt im fünften Abschnitt eine kritische Würdigung der betriebswirtschaftlichen Vor- und Nachteile von APAs als Instrument zur Beseitigung von Rechtsunsicherheit. Der Beitrag endet mit einer Schlussbemerkung in Abschnitt VI.

2 Stand der Literatur

Während zahlreiche rechtswissenschaftliche und gestaltungsorientierte Beiträge zur Implementierung von APAs in die Steuersysteme verschiedener Länder, über Vergleiche dieser APAs sowie über Vor- und Nachteile von APAs vorliegen,¹⁶ gibt es nur wenige Beiträge, die die ökonomischen Implikationen solcher Vereinbarungen, ggf. auch quantitativ, beleuchten. Zu Letzteren gehört *Brem* (2003), der mit Hilfe von APAs den Wechsel von einer bürokratischen Vorgehensweise (ex post) zu einer Kooperation (ex ante) zwischen Steuerpflichtigen und den beteiligten Steuerbehörden untersucht. Unter Rückgriff auf den Transaktionskostenansatz kommt er zu dem Ergebnis, dass Kooperation bei zweiseitiger asymmetrischer Information hohe Rechtsunsicherheit beseitigen kann. Mit Hilfe eines spieltheoretischen Ansatzes analysiert *Tomohara* (2004) die Ineffizienz von Produktionsentscheidungen multinationaler Unternehmen bei bilateralen APAs. In einem Szenario, in dem keine Informationsasymmetrie bezüglich des Verrechnungspreises existiert, da sich die Steuerbehörden und das Unternehmen mit Hilfe eines bilateralen APAs auf eine Verrechnungspreismethode geeinigt haben, zeigt der Autor ineffiziente Produktionsverschiebungen auf, die aus den Steuersatzdifferenzen zwischen den Ländern resultieren. Um ihre Gesamtsteuerlast zu reduzieren, passen multinationale Unternehmen den Output in der Weise an, dass mehr Gewinn in dem Land mit dem niedrigeren Steuersatz erwirtschaftet wird. *Tomohara* folgert, dass Steuerbehörden

¹⁵ Rechtsunsicherheit im Steuerrecht führt zu unsicherer Steuerplanung. Ausführliche rechtswissenschaftliche Auseinandersetzungen mit dem Thema Steuerplanung und Ungewissheit finden sich bspw. bei *Schneider* (1982); *Rose* (1989, 2002); *Voß* (1992); *Jebens* (1995); *Sureth* (1999, 2006) m.w.N.: *Niemann* (2001); *Hey* (2002, 2004).

¹⁶ Vgl. bspw. *Schnorberger/Wingendorf* (2004); *Grotherr* (2005a,b,c,d); *Heinrich/Schmitt* (2006); *Markham* (2006); *Becker* (2007); *Kramer* (2007); *Canale/Wrappe* (2008); *Tseng et al.* (2009); *Feinschreiber/Kent* (2009a,b,c,d).

bei der Koordination von bilateralen APAs zur Vermeidung von ineffizienten Produktionsentscheidungen übereinstimmende Steuersätze erwägen sollten. *Waegenaere/Sansing/Wielhouwer* (2007) untersuchen mit Hilfe eines spieltheoretischen Ansatzes zur Steuercompliance den Nutzen von bilateralen APAs zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten zwischen einem Steuerzahler und zwei Steuerbehörden. Die Autoren zeigen, dass ein Zustandekommen eines APAs wahrscheinlicher ist, je niedriger das möglicherweise doppelt besteuerte Einkommen und je höher die Differenz der Steuersätze in den beiden Ländern ist. Ein APA wird dann durchgeführt, wenn dadurch die Compliancekosten reduziert werden können. Dies ist eine notwendige, aber keine hinreichende Bedingung. Im Vergleich zu einem Szenario, in dem es keine APA-Verfahrensregeln gibt, kann bereits die Möglichkeit, ein bilaterales APA abzuschließen zu können, die Compliancekosten erhöhen. Dies ist dann denkbar, wenn eine unterlassene Beantragung eines APA als Signal aufgefasst wird, das von der Steuerbehörde so interpretiert wird, dass diese den Steuerpflichtigen intensiver prüft als anderenfalls üblich. Unter Rückgriff auf strategische Überlegungen von Steuerpflichtigen dazu, ob ein APA abgeschlossen werden soll oder nicht, erklärt *Givati* (2009) die seltene Nachfrage nach APAs in den USA. Der Autor kommt zu dem Ergebnis, dass die strategischen Nachteile eines Abschlusses, wie die lange Verhandlungsdauer, das Expertenwissen aufgrund der Prüfung der Verrechnungspreismethode durch ein spezielles APA-Team sowie die Wahrscheinlichkeit einer detaillierteren Untersuchung der Methode, im Vergleich zu einer Betriebsprüfung die Vorteile, wie etwa die Vermeidung von Strafzinsen, überwiegen. *Diller/Vollert* (2011) analysieren aus einzelwirtschaftlicher Sicht den Einfluss von verbindlichen Auskünften im Vergleich zur Unterstützung durch einen externen Berater auf die Investitionsentscheidung eines Steuerpflichtigen unter Unsicherheit. Die Autoren zeigen, dass das Einholen einer verbindlichen Auskunft für Investitionsprojekte mit kleinen Kapitalwerten häufig vorteilhaft ist. Die maximale Gebühr, die ein Steuerpflichtiger für die Unterstützung durch einen Berater aufzuwenden bereit wäre, ist außerdem geringer als für eine verbindliche Auskunft. Ursächlich hierfür ist, dass die Informationen des Beraters zu geringerer Rechtssicherheit als die verbindliche Auskunft führen.

Die wenigen bisher vorliegenden empirischen Arbeiten zu Advance Pricing Agreements nutzen Daten aus Surveys bzw. Befragungen. *Borkowski* (1993, 1996) schlussfolgert auf der Basis einer Auswertung von Befragungen in U.S.-Unternehmen, dass umfangreiche Informations- und Dokumentationsanforderungen sowie Kosten für ein APA für die befragten Unternehmen Gründe darstellen, kein APA zu verhandeln. In der Branche der verarbeitenden Industrie kommen bei einer Befragung von multinationalen Unternehmen in Kanada, Deutschland, Japan, Großbritannien und

USA Zweifel an der Vertraulichkeit der in der Dokumentation preisgegebenen Daten hinzu. *Borkowski* (2008) untersucht für die PATA¹⁷-Region, ob transparente Durchführungsregeln zum APA-Verfahren Einfluss auf den Gebrauch und die Effizienz (APA-Status) von APAs haben. Sie kommt zu dem Ergebnis, dass APAs für multinationale Unternehmen in der Region durch die steigende Transparenz attraktiver werden. Eine schnellere und kostengünstigere Abwicklung von APA-Verfahren im Vergleich zur Situation ohne spezielle Durchführungsregeln kann die Autorin hingegen nicht belegen. Durch die Verpflichtung nach FIN 48, unsichere Steuerpositionen in Jahresabschlüssen darzulegen, erhalten die Steuerbehörden die Möglichkeit, (unternehmens)relevante Verrechnungspreisthemen zu identifizieren und in einer Betriebsprüfung detailliert zu untersuchen. Vor diesem Hintergrund schlägt *Capuzzi* (2010) in einem Kommentar vor, den APA-Prozess zur Reduzierung der Unsicherheit bei der Erstellung der FIN 48 Analyse zu nutzen. *Borkowski/Gaffney* (2012a) untersuchen in diesem Zusammenhang den Effekt von FIN 48 auf die APA-Aktivität von Unternehmen in der PATA-Region empirisch anhand einer Inhaltsanalyse. Die Autorinnen zeigen, dass die Einführung von FIN 48 zu tendenziell mehr Abschlüssen von APAs führt. Auch mit Hilfe einer Befragung von Unternehmen in der PATA-Region weisen *Borkowski/Gaffney* (2012b) den Anstieg von APA-Abschlüssen nach der Einführung von FIN 48 nach. Darüber hinaus untersuchen die Autorinnen, ob Unternehmen durch den Abschluss von APAs ihr Betriebsprüfungsrisiko erfolgreich reduzieren können. Für den erwarteten Zusammenhang zwischen APAs und der Reduzierung des Betriebsprüfungsrisikos können *Borkowski/Gaffney* allerdings keine belastbare Evidenz finden. *Whitford* (2010) untersucht am Beispiel von APAs empirisch für 47 Länder, unter welchen Voraussetzungen Regierungen regulatorische Unsicherheit beseitigen. Hohe Direktinvestitionen erhöhen die Wahrscheinlichkeit für eine Einführung von APAs zur Reduktion der Verrechnungspreisunsicherheit. Es wird deutlich, dass dieser Effekt bei Direktinvestitionen, die aus dem Inland ins Ausland fließen, größer ist als bei denen, die in ein Land fließen. Außerdem findet *Whitford* unter anderem Hinweise dafür, dass Länder mit hohen Körperschaftsteuersätzen eher eine Einigung auf dem Wege eines APAs ermöglichen.

Die im Folgenden adressierte Frage, ob bzw. unter welchen Bedingungen Advance Pricing Agreements dazu geeignet sind, Rechtsunsicherheit bei der (grenzüberschreitenden) Verrechnungspreisgestaltung in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise zu reduzieren bzw. zu vermeiden, ist somit bisher weitgehend unbeantwortet geblieben.

¹⁷ Pacific Association of Tax Administrators.

3 Advance Pricing Agreements

3.1 Definition und Ziele

Ein Advance Pricing Agreement ist ein Vorabverständigungsverfahren zwischen einem (oder mehreren) Steuerpflichtigen und einer (oder mehreren) Steuerbehörde(n). Ziel ist es, schon vor Verwirklichung der Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen mit Sitz in verschiedenen Staaten eine verbindliche Vereinbarung über eine dem Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length-Prinzip) entsprechende Methode der Verrechnungspreisbestimmung zu erreichen. Eine solche Vereinbarung kann für festgelegte Geschäftsvorfälle in einem bestimmten Zeitraum abgeschlossen werden.¹⁸

Zweck eines APAs ist es, international verbundenen Unternehmen durch eine Vorabverständigung über Verrechnungspreismethoden mehr Rechtssicherheit zu ermöglichen sowie Verrechnungspreisprüfungen effizienter zu gestalten.¹⁹ Im Rahmen eines APAs legen Unternehmen in Absprache mit den beteiligten Finanzbehörden vor Durchführung betriebsinterner Transaktionen die hierfür adäquate Verrechnungspreismethode fest, um spätere Verrechnungspreisstreitigkeiten und gerichtliche Prozesse, die mit hohen Beratungs- und Prozesskosten verbunden sind, zu vermeiden. Ein gerichtliches Verfahren kann zu Steuernachzahlungen und damit verbundenen, sehr hohen Zinsaufschlägen sowie zu Strafzahlungen führen.²⁰ Insbesondere soll ein APA Doppelbesteuerungen ausschließen. Mit Hilfe eines APAs werden somit die Planungs- und die rechtliche Sicherheit gestärkt, da die Verrechnungspreismethoden ex ante verbindlich festgelegt und nicht wie bei Betriebsprüfungen ex post überprüft werden.²¹

APAs können unilateral oder bi- bzw. multilateral abgeschlossen werden. Ein APA ist unilateral, wenn sich Unternehmen eine Vorabzusage über die Gestaltung von Verrechnungspreisen von nur einem nationalen Finanzamt einholen.²² Die Finanzverwaltung des anderen, an der Geschäftstransaktion beteiligten Staats wird nicht an den APA-Verhandlungen beteiligt. Demnach schützt ein unilaterales APA auch nicht vor einer eventuellen Doppelbesteuerung, da eine einseitige Erhöhung der Steuerlast im anderen Staat weiterhin möglich ist.²³ Vor diesem Hintergrund rät die OECD, nach Möglichkeit bi- oder multilaterale APAs den unilateralen vorzuziehen.²⁴ Auch das

¹⁸ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 1.2.

¹⁹ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 1.1.

²⁰ Vgl. *Grotherr* (2005a), S. 857.

²¹ Vgl. *Hummel* (2009), S. 412.

²² Vgl. *Grotherr* (2005a), S. 857.

²³ Vgl. *Herzig* (1996), S. 91; *Lehner* (2008), Artikel 25, Rn. 321.

²⁴ Vgl. *OECD* (2010), Tz. 4.162.

Bundesministerium der Finanzen spricht sich gegen unilaterale APAs aus, weil neben einer Nichtvermeidung von Doppelbesteuerung überdies Besteuerungslücken entstehen können.²⁵ Der Abschluss eines unilateralen APAs ist im Einzelfall dann ratsam, wenn zwischen den beiden an der grenzüberschreitenden Transaktion beteiligten Staaten kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht,²⁶ denn ein Doppelbesteuerungsabkommen bildet die Rechtsgrundlage für den Abschluss von bi- und multilateralen APAs. Auch bei geschäftlichen Transaktionen kleinen Umfangs, die mit verschiedenen verbundenen Unternehmungen in unterschiedlichen Staaten durchgeführt werden, kann der Abschluss mehrerer unilateraler APAs sinnvoll sein, da bi- bzw. multilaterale APAs zu aufwendig wären.²⁷ Ein weiterer Vorteil von unilateralen APAs ist die Vermeidung von Steuernachzahlungen und Strafzuschlägen in zumindest einem Land.²⁸

Sind zwei Finanzbehörden aus verschiedenen Ländern an einer Vorabverständigung über Verrechnungspreisgestaltungen beteiligt, handelt es sich um ein bilaterales APA. Durch die Anwendung einer einheitlichen Verrechnungspreismethode in beiden Ländern wird eine wirtschaftliche internationale Doppelbesteuerung normalerweise vermieden, da Korrekturen am Verrechnungspreis meist nicht mehr entstehen.²⁹ Bi- und multilaterale APAs bieten optimalen Schutz vor Doppelbesteuerungen und sind somit besser als unilaterale APAs geeignet, um Verrechnungspreiskonflikte zu vermeiden.³⁰

Multilaterale APAs bestehen aus mehreren bilateralen APAs, die ihrem Sachverhalt nach zusammengehören.³¹ Sie werden zwischen mindestens drei Finanzverwaltungen aus drei unterschiedlichen Staaten verhandelt. Je mehr Staaten an einem APA beteiligt sind, desto schwieriger ist es, sich auf eine Verrechnungspreismethode zu einigen, die in allen Staaten akzeptiert wird. Praktisch werden erst Verhandlungen auf bilateraler Basis zwischen zwei Staaten geführt. Dieses APA wird dann bei weiteren Verhandlungen zwischen anderen Staaten Hauptgegenstand. Sind alle beteiligten Staaten durch Doppelbesteuerungsabkommen miteinander verknüpft, sind auch multilaterale APAs möglich.³²

²⁵ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 1.2.

²⁶ Vgl. *Rodemer* (2001), S. 66.

²⁷ Vgl. *Rodemer* (2001), S. 66.

²⁸ Vgl. *Rodemer* (2001), S. 66f; ebenso *Grotherr* (2005a), S. 857.

²⁹ Vgl. *Grotherr* (2005b), S. 350; *Lehner* (2008), Artikel 25, Rn. 322.

³⁰ Vgl. *Heinrich/Schmitt* (2006), S. 2429.

³¹ Grund dafür ist, dass die Rechtsgrundlagen für APAs auf bilateral abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen basieren. Vgl. *BMF* (2006), Tz. 3.1.

³² Vgl. *Rodemer* (2001), S. 209 f.; ebenso *Grotherr* (2005a), S. 858.

3.2 Vertragsgegenstand

Der eigentliche und wichtigste Vertragsgegenstand eines APAs ist die Festlegung der Methode, mit der die Verrechnungspreise für die dem APA zugrundeliegenden internen Transaktionen³³ der Unternehmung ermittelt werden.³⁴ Steuerpflichtige müssen bei Antragstellung eine mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmende Verrechnungspreismethode vorschlagen und detailliert deren Eignung für die betrachteten geschäftlichen Transaktionen begründen.³⁵ Die Begründung und die Einigung über eine Verrechnungspreismethode sind einfacher, wenn die von Steuerpflichtigen begründete Methode in den beteiligten Staaten dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Ist dies nicht der Fall, kann gerade aufgrund der Uneinigkeit über die Methoden ein APA sehr nützlich sein, da eine Verrechnungspreiskorrektur in einer Situation ohne APA wahrscheinlich ist.³⁶

Die Gültigkeitsbedingungen (sog. Critical Assumptions) stellen ein weiteres bedeutendes Element eines APAs dar, deren Einhaltung einen entscheidenden Einfluss auf die Gültigkeit eines APAs bzw. die Bindung der Finanzbehörde an ein APA hat.³⁷ Unter Gültigkeitsbedingungen werden Kriterien verstanden, die sich auf die dem APA zugrunde liegenden geschäftlichen Beziehungen stark auswirken.³⁸ Bei Antragstellung machen Steuerpflichtige in Abhängigkeit vom Regelungsstandard des APAs Vorschläge für Gültigkeitsbedingungen und erklären, aus welchen Gründen die vorgeschlagenen Kriterien für die Wirksamkeit der Verständigungsvereinbarung wichtig sind. Dabei können u. a. gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse, gleichbleibende Marktbedingungen, Marktanteile, Geschäftsvolumina, Verkaufspreise, das Aufsichtsrecht, Import- und Exportbeschränkungen und Zinssätze als Gültigkeitsbedingungen fungieren. Für die Gültigkeit eines APAs sind darüber hinaus stabile steuerliche Rahmenbedingungen im anderen Staat von Bedeutung. Werden während der Laufzeit des APAs die vereinbarten Gültigkeitsbedingungen in den entscheidenden Punkten nicht erfüllt, fehlt die Basis des APAs und ab dem Zeitpunkt der Nichterfüllung der Gültigkeitsbedingungen kann das APA durch die Finanzverwaltung widerrufen werden. Liegen unwesentliche Abweichungen von den Gültigkeitsbedingungen vor, kann das APA in Absprache mit dem anderen Staat, nachdem es an die geänderten Voraussetzungen angepasst wurde, weiterhin fortbestehen.³⁹

³³ Steuerpflichtige können die einem APA zugrundeliegende Transaktionen in dreifacher Hinsicht beschränken. Die (sachgerechte) Beschränkung kann sich auf bestimmte Geschäftsvorfälle, auf Geschäfte mit bestimmten Nahestehenden oder auf Geschäfte mit Nahestehenden in bestimmten Ländern auswirken. Vgl. *BMF* (2006), Tz. 3.2.

³⁴ Vgl. *Looks/Waldens/Kerick* (2005), S. 21.

³⁵ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 3.4.

³⁶ Vgl. *Grotherr* (2005a), S. 864f.

³⁷ Vgl. *Kramer* (2007), S. 176; *Jacobs/Endres/Spengel* (2011), S. 905.

³⁸ Vgl. *Lehner* (2008), Artikel 25, Rn. 340.

³⁹ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 3.7, 6.2, 6.5.2.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann eine Rückbeziehung der im APA vereinbarten Verrechnungsmethode (sog. Roll Back) auf die geschäftlichen Transaktionen in Veranlagungszeiträumen vor Abschluss des APAs möglich sein. Diese Rückbeziehung ist eine effektive Methode zur Lösung von noch nicht geschlichteten Verrechnungspreisstreitigkeiten. Eine Rückbeziehung ist sinnvoll, wenn die geschäftlichen und ökonomischen Bedingungen in den Jahren vor dem APA denen in den Jahren, in denen das APA Anwendung findet, entsprechen. Ein APA erfasst allerdings grundsätzlich nicht die Vorjahre, so dass nur eine inhaltliche Rückbeziehung stattfinden kann.⁴⁰ Dies geschieht durch ein separat eingeleitetes Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 1 OECD-Musterabkommen. So ist das Roll Back rechtlich unabhängig vom APA und kann eigenständig ausgeführt und abgeschlossen werden.⁴¹

4 Advance Pricing Agreements in Deutschland

4.1 Historie

Bis zum Jahr 2006 gab es in Deutschland keine Rechtsgrundlage für die Verhandlung von APAs. Insbesondere werden in Deutschland Steuern grundsätzlich durch Steuerbescheide festgesetzt (§ 155 Abs. 1 AO). Steuervereinbarungen wie APAs sind grundsätzlich somit nicht gesetzlich geregelt und es entsteht keine Bindungswirkung der Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen. Dennoch kennt das deutsche Steuerrecht unilaterale, bindende Instrumente zur Beseitigung von Rechtsunsicherheit, deren Eignung als Rechtsgrundlage für APAs viel diskutiert wurde.

Die tatsächliche Verständigung durch eine bindende Einigung im konkreten Besteuerungsverfahren ist dennoch gängige Praxis und dient der vergangenheitsbezogenen Sachverhaltsermittlung.⁴² Die Vergangenheitsorientierung der tatsächlichen Verständigung steht der Idee der Zukunftsorientierung von APAs entgegen, so dass dieses Instrument nicht als Basis für ein APA dient.⁴³ Auch die verbindliche Zusage gem. §§ 204-207 AO,⁴⁴ bei der die Finanzverwaltung die Besteuerung vergangener Sachverhalte für die Zukunft verbindlich zusagt, widerspricht der Vorgehensweise bei einem APA.⁴⁵ In Deutschland können Steuerpflichtige verbindliche Auskünfte gem. § 89 Abs. 2 AO einholen.⁴⁶ Diese werden für einen genau bestimmten, nicht verwirklichten Sachverhalt,⁴⁷

⁴⁰ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 7.3.

⁴¹ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 7.3; *Canale/Wrappe* (2008), S. 193.

⁴² Vgl. *Wünsch* (2009), Rn. 47; *Seer* (2013), § 21, Rz. 20 ff.

⁴³ Vgl. *Gehm* (2005), S. 151.

⁴⁴ Vgl. *Seer* (2013), § 21, Rz. 14 ff.

⁴⁵ Vgl. *Vögele/Vögele* (2002), S. 643; *Gehm* (2005), S. 152; *Looks/Walden/Kerick* (2005), S. 22.

⁴⁶ Vgl. *Seer* (2013), § 21, Rz. 16 ff.

⁴⁷ Vgl. *Rätke* (2009), S. 951.

bei dem in Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein großes Dispositionsinteresse besteht, erteilt. Der Antragsteller ist aufgefordert, sein besonderes steuerliches Interesse darzulegen und das vorliegende Rechtsproblem eingehend zu begründen.⁴⁸ Eine Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft besteht, wenn der tatsächlich realisierte Sachverhalt nicht wesentlich vom dargestellten abweicht und wenn zu Grunde gelegte Rechtsvorschriften nicht aufgehoben oder geändert werden. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass eine verbindliche Auskunft ausschließlich für unilaterale Fälle konzipiert ist und insofern keine Absprachen mit ausländischen Steuerbehörden beinhaltet, so dass wirtschaftliche Doppelbesteuerungen nicht vermieden werden, ist sie als Rechtsgrundlage für APAs ungeeignet.⁴⁹ Aufgrund der fehlenden Verankerung im BMF stand das Finanzamt auch der Möglichkeit der Verwirklichung eines APAs nach Art. 25 Abs. 1 OECD-Musterabkommen skeptisch gegenüber.⁵⁰ Bei dieser Vorgehensweise, die auch die APA-Grundlage im BMF-Schreiben⁵¹ darstellt, wird der völkerrechtliche Vertrag durch eine verbindliche Vorabzusage in deutsches Recht umgesetzt.

4.2 Rechtsgrundlage

Mit dem Ziel, Meinungsverschiedenheiten über Verrechnungspreismethoden und Doppelbesteuerungen einvernehmlich zu vermeiden, Rechtssicherheit für die Unternehmen zu schaffen sowie die Prüfungen von Verrechnungspreisen effizienter zu gestalten, hat Deutschland im Jahr 2006 mit einem BMF-Schreiben das APA-Verfahren formal geregelt. Die Vorgehensweise in Deutschland ist zweistufig. Zum einen stellen Steuerpflichtige einen Antrag auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens bei der zuständigen Behörde, dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), zum anderen beantragen sie die Erteilung einer Vorabzusage bei der örtlichen Landesfinanzbehörde. Die Vorabverständigung stellt einen völkerrechtlichen Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem betroffenen anderen Staat dar. Beteiligte sind die zuständigen Behörden der beteiligten Länder. Voraussetzung für die Möglichkeit, ein APA abzuschließen, ist das Vorhandensein einer Klausel über das Verständigungs- und das Konsultationsverfahren gem. Art. 25 Abs. 1 und Abs. 3 OECD-Musterabkommen. Ein erfolgreiches Vorabverständigungsverfahren ist für die deutsche Finanzbehörde bindend und wird auf dem Weg einer Vorabzusage, die eine verbindliche Zusage an den Steuerpflichtigen darstellt, umgesetzt.⁵²

⁴⁸ Vgl. *Baum* (2008), S. 1234 f.; *Rätke* (2009), S. 952.

⁴⁹ Vgl. *Grotherr* (2005a), S. 858. Siehe außerdem *Gehm* (2005), S. 151 f.

⁵⁰ Vgl. *Portner* (1996), S. 29; *Gehm* (2005), S. 152; *Looks/Waldens/Kerick* (2005), S. 22.

⁵¹ Vgl. *BMF* (2006).

⁵² Vgl. *BMF* (2006), Tz. 1.2.

Hat die verbundene ausländische Unternehmung ihren Sitz in einem Staat, mit dem Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, kann die verantwortliche Landesfinanzbehörde auf Antrag und mit der Genehmigung des BZSt mit einem Steuerpflichtigen ein unilaterales APA abschließen. Voraussetzung für die Durchführung ist die Eignung der Geschäftsvorfälle für ein solches APA. Doppelbesteuerungen können auf diese Weise allerdings nicht vermieden werden.⁵³

4.3 Verfahren

Vor der APA-Antragstellung können Steuerpflichtige ein informelles Vorgespräch, das sogenannte Prefiling, mit dem BZSt beantragen. Hierbei können Steuerpflichtige anonym bleiben.⁵⁴ Neben der Erörterung des Verfahrens kann eine Absprache über Gegenstand und Inhalt des APAs sowie über erforderliche Unterlagen vorgenommen werden. Ebenso können Steuerpflichtige eine Einschätzung des BZSt über die Aussichten einer Einigung mit der anderen zuständigen Behörde im Vorabverständigungsverfahren erhalten. Gemeinsam wird in diesem Rahmen auch eine unverbindliche Einschätzung über die Dauer des APA-Verfahrens getroffen.⁵⁵ Entscheidet sich ein Unternehmen nach dem informellen Vorgespräch ein APA zu beantragen, muss ein förmlicher Antrag gestellt werden. Steuerpflichtige müssen des Weiteren auf Rechtsmittel (§ 354 AO) verzichten und eine Gebühr von 20.000 € (§ 178a Abs. 2 AO)⁵⁶ bezahlen. Im Rahmen des Antragsverfahrens legen Steuerpflichtige den Inhalt und das Anwendungsgebiet des APAs fest. Mit der Antragstellung in Deutschland stellen Steuerpflichtige zugleich Anträge in den anderen beteiligten Ländern.⁵⁷

Ist die Antragstellung ordnungsgemäß erfolgt, treten die zuständigen Behörden der beteiligten Staaten in Kontakt, um das APA auf Grundlage der eingereichten Unterlagen und ohne Beteiligung der Steuerpflichtigen zu verhandeln. Dieses sogenannte Vorabverständigungsverfahren wird durch eine Vorabverständigungsvereinbarung abgeschlossen. Der Vertrag beruht auf Artikel 25 des OECD-Musterabkommens und ist als völkerrechtliche Vereinbarung zwischen Deutschland und dem ausländischen Staat zu verstehen. In ihr werden konkret die Verrechnungspreismethode und

⁵³ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 1.2.

⁵⁴ In diesem Fall sind Äußerungen der Finanzbehörden, die über Verfahrenshinweise hinausgehen, unverbindlich. Vgl. *BMF* (2006), Tz. 2.2.

⁵⁵ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 2.2.

⁵⁶ Die Gebühr soll unnötige APA-Anträge abwenden. Für kleinere Unternehmen sind ermäßigte Gebühren vorgesehen (§ 178a Abs. 3 AO).

⁵⁷ Vgl. *Kramer* (2007), S. 176, der allerdings darauf hinweist, dass die verbundenen Unternehmen auch bei den zuständigen Behörden der anderen beteiligten Länder einen Antrag stellen sollten.

die jeweiligen Geschäftsvorfälle, die Laufzeit, die Gültigkeitsbedingungen und ein eventuelles Roll Back vereinbart.⁵⁸

Die Verständigungsvereinbarung wird durch die Vorabzusage⁵⁹ innerstaatlich umgesetzt. Durch die verbindliche Zusage der Finanzverwaltung gegenüber Steuerpflichtigen erlangen diese Rechtssicherheit. Für die dem APA zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle wird die Finanzverwaltung für die Dauer der APA-Laufzeit die von den Steuerpflichtigen ermittelten Verrechnungspreise akzeptieren, solange die einzelnen Vereinbarungen und die Gültigkeitsbedingungen eingehalten werden. Nach der Erteilung der Vorabzusage müssen Steuerpflichtige jedes Jahr während der Laufzeit einen Jahresbericht beim BZSt und beim zuständigen Finanzamt vorlegen und darin erklären, dass sie die Gültigkeitsbedingungen sowie die in der Vorabzusage vereinbarte Verrechnungspreismethode eingehalten haben. Falls es Abweichungen gibt, müssen sie sachgerechte Anpassungen darlegen. Nachdem die Behörden geprüft haben, ob die Gültigkeitsbedingungen eingehalten worden sind, wird bei etwaigem Missbrauch darüber entschieden, ob das APA geändert, gekündigt oder neu verhandelt wird. Außerdem muss der andere beteiligte Staat von diesen Unstimmigkeiten unterrichtet werden. Wird die Verständigungsvereinbarung aufgehoben, wird auch die Vorabzusage widerrufen.⁶⁰

⁵⁸ Vgl. *Kramer* (2007), S. 175 f.; *Schrade/Neumann* (2008), S. 584; *Jacobs/Endres/Spengel* (2011), S. 907 f.

⁵⁹ Die Vorabzusage können Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der APA-Antragstellung beim zuständigen Finanzamt beantragen. Erst nach Beendigung des Vorabverständigungsverfahrens wird diesem Antrag entsprochen. Vgl. *BMF* (2006), Tz. 2.3.

⁶⁰ Vgl. *Kramer* (2007), S. 176 f; *BMF* (2006), Tz. 5.1 bis 6.5.2.

5 Kritische Betrachtung von Advance Pricing Agreements

Nach der ausführlichen Darstellung von Advance Pricing Agreements als Instrument zur Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten unterziehen wir APAs im folgenden Abschnitt einer kritischen Betrachtung. Ziel ist dabei die Beantwortung der Frage, ob steuerpflichtige Unternehmen durch den Abschluss eines APAs auf betriebswirtschaftlich sinnvolle Weise Rechtssicherheit bezüglich der Gestaltung von Verrechnungspreisen erlangen können.⁶¹

Die Vermeidung oder zumindest Reduzierung von Rechtsunsicherheit für multinationale Unternehmen ist nicht nur der wesentliche Vorteil von APAs, sondern stellt vielmehr auch den Zweck zur Einführung dieser Regelung dar.⁶² Aufgrund der expliziten Vereinbarung über die Methode, die zur Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises für festgelegte Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen Anwendung findet, erhalten Unternehmen Rechts- und Planungssicherheit. Schon vor Durchführung der grenzüberschreitenden Transaktionen können Unternehmen relativ exakt die Steuerbelastung für ein geplantes Investitionsprojekt berechnen. Korrekturen von Verrechnungspreisen im Rahmen einer Betriebsprüfung werden aufgrund der Vereinbarungen im APA in allen beteiligten Ländern ausgeschlossen, wodurch Doppelbesteuerung, Strafzahlungen⁶³ und Zinsnachteile vermieden werden.⁶⁴ Während die genannten Vorteile bei Einhaltung der APA-Vereinbarungen und Gültigkeitsbedingungen für bi- und multilaterale APAs uneingeschränkt gelten, vermeidet eine unilaterale Vereinbarung mit nur einer Steuerbehörde zwar Verrechnungspreiskorrekturen und Strafzahlungen in einem an der Transaktion beteiligten Land. Mögliche Anpassungen der Verrechnungspreise in den anderen beteiligten Ländern, Doppelbesteuerungen oder Zinsnachteile können mit einem unilateralen APA hingegen nicht vermieden

⁶¹ Die Frage nach einer sinnvollen Bewirkung von Rechtssicherheit erweist sich insbesondere vor dem Hintergrund der Ergebnisse der ökonomischen Literatur als interessant. Zahlreiche Studien haben sich mit den Auswirkungen von Steuerrechtsunsicherheit beschäftigt. Neben Untersuchungen der Effekte von Steuerrechtsunsicherheit auf das Gemeinwohl (bspw. *Alm* (1988); *Skinner* (1988); *Bizer/Judd* (1989)) und auf Steuercompliance bzw. die steuerliche Rechenschaftslegung (bspw. *Alm/Jackson/McKee* (1992); *Beck/Jung* (1989); *Erard* (1993); *Slemrod* (2001)) beschäftigen sich zahlreiche Studien mit dem Einfluss von Steuerrechtsunsicherheit auf Investitionsentscheidungen: Während *Böhm/Funke* (2000) zeigen, dass der Einfluss nur gering ist, findet *Agliardi* (2001) heraus, dass Steuerrechtsunsicherheit Investitionen verzögert. *Niemann* (2004) arbeitet modellanalytisch heraus, dass erhöhte Steuersatzunsicherheit Investitionen in Abhängigkeit von der Cash Flow-Struktur und den Abschreibungen sowohl verzögern als auch beschleunigen kann. *Niemann* (2011) zeigt, dass unter gewissen Annahmen eine erhöhte Steuerrechtsunsicherheit Investitionen beschleunigen kann.

⁶² Vgl. *BMF* (2006), Tz 1.1. Die Bedeutung von APAs zur Verminderung von Rechtsunsicherheit gewinnt auch vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen im externen Rechnungswesen an Bedeutung. *Capuzzi* (2010) schlägt bspw. vor, den APA-Prozess zu nutzen, um Unsicherheit bei der Erstellung der Analyse von unsicheren Steuerpositionen (FIN 48) zu reduzieren.

⁶³ Vgl. *Givati* (2009), S. 174. *Givati*, der strategische Argumente für oder gegen den Abschluss eines APAs aus Unternehmenssicht analysiert, sieht das Argument der Strafzahlungen kritisch. Da Strafzahlungen nicht sehr häufig erhoben werden, werden APAs selten zu deren Vermeidung vereinbart.

⁶⁴ Vgl. *Korb* (2004) S. 154; *Grotherr* (2005c), S. 1824; *Lehner* (2008), Artikel 25, Rn. 328; *Jacobs/Endres/Spengel* (2011), S. 909.

werden. Einige Autoren sehen APAs als eine willkommene Entwicklung in der komplexen Verrechnungspreiswelt und als Möglichkeit eines genaueren Managements des Steuerrisikos an.⁶⁵ Zur Beurteilung, ob die aufgezeigte Rechtssicherheit in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise durch APAs erreicht werden kann, betrachten und diskutieren wir im Folgenden Kosten, Verfahrensdauer, Kooperation, Rückbeziehung und Gültigkeitsbedingungen, die wichtige Einflussfaktoren beim Abschluss eines APAs darstellen. Diese Faktoren sollten Unternehmen bei der Entscheidung über einen möglichen APA-Abschluss berücksichtigen.⁶⁶

Die Beantragung eines APAs und somit die Vermeidung von Rechtsunsicherheit bei der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise ist für Unternehmen mit Kosten verbunden.⁶⁷ Einige Länder verlangen eine Gebühr (User Fee) zur Einleitung des Verfahrens. Darüber hinaus müssen Unternehmen Kosten für interne Ressourcen und externe Berater, die neben der Vorbereitung des Antrags auch Dokumentationsanfordernisse erfüllen, kalkulieren.⁶⁸ Ob die Kosten, die für den Abschluss eines APAs entstehen, zur Erlangung von Rechtssicherheit angemessen sind, kann anhand eines Vergleichs mit den Kosten der traditionellen Vorgehensweise (Durchführung der Transaktion, Dokumentationserstellung, Betriebsprüfung und eventuelle Konfliktbeilegung) beurteilt werden. Dabei ist die Berechnung, ob die Kosten der APA-Durchführung die Kosten einer traditionellen Vorgehensweise übersteigen oder nicht, einzelfallabhängig und bei jeder Entscheidung über einen APA-Abschluss individuell durch das betreffende multinationale Unternehmen durchzuführen.⁶⁹ Dass eine einzelfallabhängige Betrachtung notwendig ist, wird auch durch die kontroverse Diskussion des Kostenarguments in der Literatur bestätigt. So sehen einige Autoren keine Garantie dafür, dass die anfänglichen Kosten für ein APA durch spätere Einsparungen in der Betriebsprüfung ausgeglichen werden,⁷⁰ während andere sicher sind, dass APAs im Vergleich zum traditionellen Vorgehen zu Kosteneinsparungen führen. Werden die APA-Kosten als Teil der gesamten Compliancekosten angesehen, kann ein APA zu geringerer Einbindung der Steuerpflichtigen, zu geringeren Beratergebühren und weniger Anpassungen, Strafen und Zinsen führen.⁷¹ Durch gerin-

⁶⁵ Vgl. *Markham* (2005), S. 228; *Jacobs/Endres/Spengel* (2011), S. 909.

⁶⁶ Dass aus Unternehmenssicht die Entscheidung über einen APA-Abschluss auf Grundlage eines betriebswirtschaftlichen Kalküls möglicher Einflussfaktoren erfolgen sollte, zeigen *Gramlich/Moller*, allerdings beschränken sie sich auf den Einflussfaktor Kosten. Vgl. *Gramlich/Moller* (1997).

⁶⁷ Siehe für ein betriebswirtschaftliches Kalkül des Einflussfaktors Kosten auch *Gramlich/Moller* (1997).

⁶⁸ Vgl. *Rodemer* (2001), S. 97; *Loh/Peters* (2007), S. 119.

⁶⁹ Vgl. *Loh/Peters* (2007), S. 120, die drauf hinweisen, dass durch ein APA zahlreiche Kosten (z.B. Kosten der Dokumentation) lediglich zeitlich vorverlagert werden und sich somit in der Gesamtbetrachtung relativieren.

⁷⁰ Vgl. bspw. *Rodemer* (2001), S. 233.

⁷¹ Vgl. *Nehoray/Ishii* (2009), S. 72 ff.

gere Beteiligung von Beratern und weniger Feindseligkeit zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden in Folge der Anwendung eines kooperativen Instrumentes wie eines APAs können die Transaktionskosten gesenkt werden.⁷²

Neben der Berücksichtigung von Kosten, deren Angemessenheit im Vergleich zu alternativen Vorgehensweisen beurteilt werden kann, sollten Unternehmen beim APA-Abschluss ebenfalls die zeitintensive Verfahrensdauer beachten. Von der Beantragung eines APAs bis zum Abschluss vergehen in den Staaten der Europäischen Union beispielsweise durchschnittlich 23,85 Monate.⁷³ Viele Unternehmen hält diese lange Verfahrensdauer von einer APA-Beantragung ab.⁷⁴ Hängt für ein Unternehmen die Durchführung einer Investition im Ausland von einer Einigung im APA oder sogar von einer Einigung auf eine bestimmte Verrechnungspreismethode ab, müsste das Unternehmen die Investition um mehrere Monate oder gar Jahre verschieben, was in Zeiten sich stark verändernder wirtschaftlicher Rahmenbedingungen schwierig ist.⁷⁵ Es wird deutlich, dass Rechtssicherheit bezüglich steuerlicher Verrechnungspreise mit Hilfe eines APAs insofern nur mit einer langen Planungs- und Vorlaufzeit erlangt werden kann. Dies kann aus betriebswirtschaftlicher Sicht, z.B. bei der Durchführung von Investitionen (Produkteinführungen, Markteintritt etc.), nachteilig und nicht wünschenswert sein.

Ein APA stellt eine kooperative Form der Streitbeilegung⁷⁶ dar und ist somit durch eine gute Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen gekennzeichnet. Alle Beteiligten arbeiten eng zusammen, um die für Steuerpflichtige und Steuerverwaltungen beste Verrechnungspreismethode zu eruieren. Die Bereitschaft zu kooperieren ist hier viel höher als bei Betriebsprüfungen.⁷⁷ Durch die enge Zusammenarbeit mit den Steuerpflichtigen verstehen die Steuerverwaltungen die wirtschaftlichen Verhältnisse der verbundenen Unternehmen besser. Dieses spezielle Wissen kann in APA-Verhandlungen vorteilhaft sein und diese beschleunigen und vereinfachen.⁷⁸ Kooperation zwischen Steuerbehörden und steuerpflichtigen Unternehmen gewinnt

⁷² Vgl. Ring (2000), S. 172.

⁷³ Vgl. EU Joint Transfer Pricing Forum (2012). Deutschland gibt hier die Verfahrensdauer mit anderen EU-Staaten sogar mit 39 und mit Drittstaaten mit 38 Monaten an.

⁷⁴ Vgl. Korb (2004), 155 f.

⁷⁵ Vgl. Grotherr (2005a), S. 858, der dies für die Übertragung eines APAs auf das Rechtskonstrukt der verbindlichen Auskunft feststellt.

⁷⁶ Vgl. Brem (2003).

⁷⁷ Vgl. Borkowski (1993), S. 2; ebenso Borkowski (1996), S. 26; Heinrich/Schmitt (2006), S. 2429.

⁷⁸ Vgl. Rodemer (2001), S. 233. Damon argumentiert sogar, dass Steuerbehörden im Fall eines APAs eine wenig aufwendigere Rechtfertigung der Verrechnungspreise von den steuerpflichtigen Unternehmen erwarten sollten, da diese mit Abschluss eines APAs zeigen, dass sie nicht das Ziel der Steuervermeidung verfolgen. Vgl. Damon (2008), S. 181.

grundsätzlich immer weiter an Bedeutung,⁷⁹ so dass APAs als kooperatives Instrument, auch vor dem Hintergrund der steigenden Nachfrage in den letzten Jahren, als betriebswirtschaftlich sinnvolle Möglichkeit zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten angesehen werden kann. Die Kooperation, die ein APA-Verfahren voraussetzt, wird aber nicht nur positiv gesehen. Steuerpflichtige geben viele interne vertrauliche Daten und Informationen über ihre Unternehmen preis, die den Behörden unter Umständen noch nicht bekannt waren. Unternehmen befürchten, den Verwaltungen zu viele Informationen zukommen lassen zu müssen, die diese in zukünftigen Betriebsprüfungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen nutzen könnten.⁸⁰

Vorteilhaft kann der Abschluss eines APAs für Unternehmen sein, die mit Hilfe dieses Instruments Verrechnungspreiskonflikte, die sich auf vergangene Transaktionen beziehen, lösen wollen und zu diesem Zweck eine Rückbeziehung (Roll Back) beantragen. Voraussetzung für eine erfolgreiche Rückbeziehung ist, dass die vor dem APA liegenden Jahre den Jahren, in denen das APA Anwendung findet, in geschäftlicher und ökonomischer Weise entsprechen.⁸¹ Möglicherweise ist der Abschluss eines APAs mit Rückbeziehung gerade in Situationen, in denen eine Diskussion über die Verrechnungsmethode mit den Steuerbehörden stagniert, sinnvoll.⁸²

Die Schwierigkeiten bei der Verhandlung von APAs, die bei der Prognose und Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen (Critical Assumptions) bewältigt werden müssen, können als kritischer Punkt bei der Erlangung von Rechtssicherheit angesehen werden. Die im APA-Verfahren festgelegten Rahmenbedingungen müssen während der gesamten Laufzeit des APAs, die normalerweise drei bis fünf Jahre beträgt,⁸³ erreicht werden. Werden die Gültigkeitsbedingungen während der APA-Laufzeit nicht erfüllt, verliert das APA seine Gültigkeit und muss auf der Grundlage der Abweichungen neu verhandelt oder sogar beendet werden.⁸⁴ Rechtssicherheit wird somit auf Grundlage zukünftiger, unter Umständen schwer prognostizierbarer Größen erteilt. Dies erfordert von multinationalen Unternehmen bei der APA-Antragstellung eine detaillierte Planung der zu verhandelnden, erforderlichen Gültigkeitsbedingungen.

Es wird deutlich, dass insbesondere mögliche Kosten eines APA-Abschlusses, eine lange durchschnittliche Verfahrensdauer und die Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen kritische Faktoren bei der Erlangung von Rechtssicherheit durch APAs darstellen können. Ob der Abschluss eines

⁷⁹ Siehe *Simone/Sansing/Seidmann* (2012), S. 9 f. zur Beschreibung sogenannter „Enhanced Relationship Tax Compliance Programs“, in denen Steuerpflichtige Steuerpositionen, die mögliche oder signifikante steuerliche Risiken enthalten, der Steuerbehörde offenlegen und dafür zeitnahe Auskünfte zu dargelegten Sachverhalten erhalten.

⁸⁰ Vgl. *Flick* (1996), S. 161; *Herzig* (1996), S. 91; *Hammer* (2005), S. 235; *Jacobs/Endres/Spengel* (2011), S. 910.

⁸¹ Vgl. *Canale/Wrappe* (2008), S. 195.

⁸² Vgl. *Gramlich/Moller* (1997), S. 17.

⁸³ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 3.8.

⁸⁴ Vgl. *BMF* (2006), Tz. 6.5.2.

APAs sinnvoll ist, sollten multinationale Unternehmen unter Berücksichtigung der genannten Faktoren unternehmensindividuell und einzelfallabhängig beurteilen.

Vor dem Hintergrund der steigenden Nachfrage nach APAs und der damit verbundenen, für die Steuerbehörden schwierig zu bewältigenden steigenden Arbeitsbelastung hat die australische Steuerbehörde ihr APA-Programm einer unabhängigen Überprüfung unterzogen und auf Grundlage des Feedbacks von Steuerpflichtigen, Steuerberatern und des APA-Personals im Jahr 2011 ein neues APA-Programm eingeführt.⁸⁵ Insbesondere die Beteiligung steuerpflichtiger Unternehmen an der Überprüfung des australischen Programms macht einen Vergleich des neuen australischen Systems mit dem traditionellen Programm, wie es z.B. in Deutschland existiert, interessant. Dabei soll im Fokus stehen, ob das neue Programm eine Verbesserung der kritischen Einflussfaktoren Kosten, Verfahrensdauer und Gültigkeitsbedingungen mit sich bringt.

Die entscheidende Neuerung des australischen APA-Programms⁸⁶ ist die Einführung von drei verschiedenen APA-Produkten für vereinfachte, normale und komplexe Anfragen. Auf Grundlage des Risikos der Transaktion wird im Vorgespräch das APA-Produkt für den vorliegenden Sachverhalt ermittelt.⁸⁷ Diese differenzierte Vorgehensweise soll es ermöglichen, die Verfahrensdauer für APAs mit risikoarmen und weniger komplexen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen zu reduzieren.⁸⁸ Auch könnte sich die Verfahrensdauer für normale und komplexe APAs positiv verändern, wenn eine sinnvolle Verteilung der Ressourcen von Seiten der Steuerbehörde gelingt.⁸⁹ Die Differenzierung anhand des Risikos in verschiedene APA-Produkte kann zu einer Reduzierung der Verfahrensdauer führen und damit einen kritischen Einflussfaktor abmildern. Da das vereinfachte APA auch ein weniger aufwendiges Antragsverfahren besitzt⁹⁰, können neben der Verfahrensdauer auch die Kosten reduziert werden. Den grundsätzlichen Vorteilen des vereinfachten Verfahrens stehen in Australien die Einschränkung auf unilaterale APAs (und somit die fehlende Beseitigung von Doppelbesteuerungen und möglichen Strafzuschlägen im anderen Land) sowie die Begrenzung auf eine maximale Anzahl von Steuerpflichtigen entgegen.⁹¹

⁸⁵ Vgl. *Joseph* (2011), S. 274; *Markham* (2012a), S. 65. Lösungsvorschläge zur Überwindung bestimmter Schwierigkeiten, die im Fall von APA-Prozessen aufgetreten sind, werden in verschiedenen Beiträgen entwickelt. Für einen Überblick vgl. bspw. *Herath/Young* (2012).

⁸⁶ Siehe in diesem Zusammenhang für einen Überblick über die Entwicklungen des australischen APA-Programms im Vergleich zu den US-amerikanischen Entwicklungen *Markham* (2012b).

⁸⁷ Vgl. *Markham* (2012a), S. 66 ff. Die australische Steuerbehörde definiert das Risiko für Transaktionen, die unter ein vereinfachtes APA fallen, unter anderem anhand der Bruttoeinnahmen.

⁸⁸ Vgl. *Markham* (2012a), S. 68. Die Zielzeit für ein vereinfachtes, unilaterales APA liegt bspw. bei neun Monaten.

⁸⁹ Die Zielzeit für bilaterale, normale APAs beträgt 18 bis 24 Monate. Vgl. *Markham* (2012a), S. 68.

⁹⁰ Vgl. *Markham* (2012a), S. 70.

⁹¹ Vgl. *Markham* (2012a), S. 67.

6 Schlussbemerkung

Zahlreiche Länder haben in den letzten Jahren aufgrund einer steigenden Anzahl von Verrechnungspreiskonflikten Advance Pricing Agreements als kooperatives Instrument zur Beilegung solcher Konflikte sowie zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit eingeführt. Vor diesem Hintergrund ist es das Ziel des Beitrags, das APA-Verfahren vorzustellen und kritisch zu diskutieren. Dabei steht die Frage, ob APAs in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise Rechtsunsicherheit bei der Gestaltung von steuerlichen Verrechnungspreisen vermeiden oder reduzieren können, im Vordergrund.

Es wird deutlich, dass insbesondere die Faktoren Kosten, Verfahrensdauer und Gültigkeitsbedingungen kritische Punkte bei Abschluss eines APAs darstellen können. Die Entscheidung über die Durchführung eines APAs ist unter Berücksichtigung all dieser Einflussfaktoren von jedem multinationalen Unternehmen einzelfallabhängig zu treffen. Die Unternehmen sollten die Kosten eines APAs mit den Kosten einer traditionellen Vorgehensweise vergleichen. Sie sollten abwägen, ob die lange Verfahrensdauer ihre Investitionspläne hemmen kann, und ob die Gültigkeitsbedingungen in der Weise festgelegt werden können, dass Abweichungen unwahrscheinlich und somit die Gültigkeit des APAs gesichert wird. Hierbei können Investitionskalküle⁹², die diese Unsicherheiten approximativ erfassen, eine wichtige Entscheidungsunterstützung für Steuerpflichtige bieten. Diese erlauben zugleich Einblicke in die grundsätzlichen betriebswirtschaftlichen Wirkungsmechanismen bei der Frage nach der Attraktivität der Nutzung von Instrumenten zur Erhöhung der Rechtssicherheit durch vertragliche Vereinbarungen und sollten auch in Hinblick auf multinationale Fragestellungen weiterentwickelt werden.

Der Vergleich der bisher beobachtbaren APA-Verfahrensvorschriften mit dem neuen australischen APA-Verfahren zeigt, dass die kritischen Faktoren Kosten und Verfahrensdauer durch die Einführung differenzierter APA-Produkte, die anhand des beinhalteten Risikos unterschieden werden, reduziert werden können.

In Zukunft kommt bei der Beurteilung der Attraktivität von APAs unter Umständen dem steuerlichen Informationsaustausch (bspw. Tax Information Exchange Agreements, TIEA)⁹³ eine wachsende Bedeutung zu. Angesichts des vermehrten Abschlusses von Abkommen zum steuerlichen

⁹² Vgl. bspw. *Diller/Vollert* (2011).

⁹³ Siehe zu den Entwicklungen im Bereich des internationalen steuerlichen Informationsaustauschs bspw. *Fehling* (2012) und *Czakert* (2013).

Informationsaustausch zwischen Staaten⁹⁴ zeigt sich in der Praxis, dass die beteiligten Steuerbehörden regelmäßig auch ohne Abschluss eines APAs von den Steuerpflichtigen über das bisherige Ausmaß hinausgehende Dokumentationen und Detailinformationen zu den Verrechnungspreisen anfordern. Anekdotische Evidenz deutet darauf hin, dass dieser Aufwand dem im Vorfeld des Abschlusses eines APAs erforderlichen Aufwand durchaus ähnlich sein kann. Bezieht man die Erfahrungen mit dem steuerlichen Informationsaustausch in die ökonomische Beurteilung der Attraktivität des Abschlusses eines APAs mit ein, so könnte zukünftig der Abschluss von APAs relativ attraktiver und damit auch wahrscheinlicher werden, da der administrative Aufwand in einigen Fällen aufgrund der Abkommen zum Informationsaustausch keine oder zumindest weniger zusätzliche administrative Kosten auslösen dürfte als in Szenarien ohne ein solches Abkommen. Diese Effekte würden das betriebswirtschaftliche Kosten-Nutzen-Kalkül bei APAs verändern. Im Rahmen zukünftiger Forschung wäre es daher wertvoll, in dieser Hinsicht erweiterte ökonomische Analysen zu denjenigen Bedingungen, die zu einem vorteilhaften APA führen, zu entwickeln, um zukünftig noch umfassendere entscheidungsunterstützende Informationen gewinnen zu können.

⁹⁴ Vgl. für Deutschland die Übersicht über die bislang abgeschlossenen TIEAs und Doppelbesteuerungsabkommen mit Regelungen zum steuerlichen Informationsaustausch und die zeitliche Abfolge dieser Vereinbarungen *OECD* (2013c) sowie exemplarisch für die USA *OECD* (2013d).

Literatur

- Agliardi, Elettra* (2001): Taxation and Investment Decisions: A Real Options Approach, in: Australian Economic Papers 40 (1), 44-55.
- Alm, James* (1988): Uncertain Tax Policies, Individual Behavior, and Welfare, in: American Economic Review 78 (1), 237-245.
- Alm, James; Jackson, Betty; Mckee, Michael* (1992): Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance, in: American Economic Review 82 (4), 1018-1026.
- Bartelsman, Eric J.; Beetsma, roel M.W.J.* (2003): Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries, in: Journal of Public Economics 87 (9/10), 2225-2252.
- Baum, Michael* (2008): Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, in: Neue Wirtschafts-Briefe 2008, Fach 2, 9725-9742.
- Beck, Paul J.; Jung Whoon-Oh* (1989): Taxpayer Compliance Under Uncertainty, in: Journal of Accounting and Public Policy 8 (1), 1-27.
- Becker, Katharina* (2007): Seminar J: Verfahren zur Lösung von DBA-Konflikten, in: Internationales Steuerrecht 16 (16), 592-595.
- Bizer, David S.; Judd, Kenneth L.* (1989): Taxation and Uncertainty, in: AEA Papers and Proceedings 79 (2), 331-336.
- BMF-Schreiben* (05.10.2006): Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmungen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs), IV B 4 – S 1341 – 38/06.
- Böhm, Hijalmar; Funke, Michael* (2000): Optimal Investment Strategies under Demand and Tax Policy Uncertainty, CESifo Working Paper Series, Working Paper No. 311.
- Borkowski, Susan C.* (1993): Advance Pricing Agreements and Other Alternatives for Multinational Corporations, in: The International Tax Journal 19 (4), 1-11.
- Borkowski, Susan, C.* (1996): Advance Pricing (Dis)Agreements: Differences in Tax Authority and Transnational Corporation Opinions, in: The International Tax Journal 22 (3), 23-34.
- Borkowski, Susan C.* (2008): The history of PATA and its effect on advance pricing arrangements and mutual agreement procedures, in: Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 17 (1), 31-50.
- Borkowski, Susan C.* (2010): Transfer pricing practices of transnational corporations in PATA countries, in: Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 19 (1), 35-54.
- Borkowski, Susan C.; Gaffnes, Mary Anne* (2012a): FIN 48, uncertainty and transfer pricing: (Im)perfect together?, in: Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 21 (1), 32-51.
- Borkowski, Susan C.; Gaffnes, Mary Anne* (2012b): Mitigating Transfer Pricing Risk Proactively in an Uncertain Global Economy (July 3, 2012), <http://ssrn.com/abstract=2099281> (zuletzt geprüft am 18.09.2013).
- Brem, Markus* (2003): From Bureaucracy to Cooperation? On the Evolution of Hybrid Governance in International Taxation, in: Tax Notes International 30 (4), 363-376.

- Brem, Markus; Tucha, Thomas* (2007): Globalization, Multinationals, and Tax Base Allocation: Advance Pricing Agreements as Shifts in International Taxation?, in: Read, Colin; Gregoriou, Greg N. (Hrsg.) (2007), *International Taxation Handbook*, Amsterdam, 111-146.
- Canale, David J.; Wrappe, Steven C.* (2008): Advance Pricing Agreements – A Strategic Tool in Global Transfer Pricing Management, in: *Tax Executive* 60 (3), 193-208.
- Capuzzi, Christopher* (2010): *Transfer Pricing and FIN 48*: Removing Uncertainty Through the Advanced Pricing Agreement Process, in: *Northwestern Journal of International Law & Business* 30 (3), 721-741.
- Clausing, Kimberly A.* (2003): Tax-motivated Transfer Pricing and US Intrafirm Trade Prices, in: *Journal of Public Economics* 87 (9/10), 2207-2223.
- Czakert, Ernst* (2013): Generalthema 2 und Seminar D: Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltungen, in: *Internationales Steuerrecht* 22 (16), 596-603.
- Damon, Dylan Democrat* (2005): To What Extent do APAs Confer Greater Certainty With Respect to Transfer Pricing Issues?, in: *Revenue Law Journal* 15 (1), 111-125.
- Diller, Markus; Vollert, Pia* (2011): Economic Analysis of Advance Tax Rulings, arqus Diskussionsbeitrag Nr. 122, http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_122.pdf (zu-letzt geprüft am 18.09.2013).
- Erard, Brian* (1993): Taxation with representation, in: *Journal of Public Economics* 52 (2), 163-197.
- EU-Kommission* (2001): Company Taxation in the Internal Market, COM(2001) 582 final, 23. Oktober 2001.
- EU Joint Transfer Pricing Forum* (2010): 2009 APA table, JTPF/010/ REV2/BACK/2009/EN http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_table_on_apas_en.pdf (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- EU Joint Transfer Pricing Forum* (2011): APA table on the availability of an APA procedure for 2009 and 2010, JTPF 013 REV 1 BACK 2011, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2011/jtpf_013_rev1_back_2011.pdf (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- EU Joint Transfer Pricing Forum* (2012): 2011 Statistics on the availability and number of APA in the EU, JTPF/014/2012/EN, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2012/apa_statistic_2011.pdf (zuletzt geprüft am 20.10.2013).
- Fehling, Daniel* (2012): Das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes und die weltweite Akzeptanz des steuerlichen Informationsaustauschs – eine Zwischenbilanz, in: *Internationales Steuerrecht* 21 (10), 353-357.
- Feinschreiber, Robert; Kent, Margaret* (2009a): Transfer Pricing Developments in the European Union - Part III: Advance Pricing Agreement Guidelines, in: *Corporate Business Taxation* monthly 10 (8), 23-54.
- Feinschreiber, Robert; Kent, Margaret* (2009b): Australia's Advance Pricing Arrangement Program, in: *Corporate Business Taxation* monthly 10 (8), 39-56.
- Feinschreiber, Robert; Kent, Margaret* (2009c): Singapore Implements Its Advance Pricing Arrangement Procedure, in: *Corporate Business Taxation* monthly 10 (9), 35-52.
- Feinschreiber, Robert; Kent, Margaret* (2009d): Advance Pricing Agreement Process in Japan, in: *Corporate Business Taxation* monthly 10 (10), 31-48.

- Flick, Hans F. W.* (1996): Zu gut um wahr zu sein: das APA?, in: Internationales Steuerrecht 5 (4), 161-162.
- Flüchter, Karsten* (2012): Seminar C: Verständigungsverfahren und die Beilegung grenzüberschreitender Streitigkeiten, in: Internationales Steuerrecht 21 (18), 694-703.
- G20* (2013a): G20 Leaders' Declaration, 6. September 2013, <http://en.g20russia.ru/documents/#p1> (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- G20* (2013b): Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leaders' Declaration, 5. September 2013, <http://en.g20russia.ru/documents/#p1> (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- Gehm, Maatthias* (2005): Advance Pricing Agreements – Eine kritische Betrachtung, in: Die Steuerberatung 48 (4), 149-153.
- Givati, Yehonatan* (2009): Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, in: Virginia Tax Review 29 (1), 137-175.
- Gramlich, Jeffrey D.; Moller, Ulrik Gorm* (1997): The Decision to Request an APA, in: Tax Planning International Review 24 (13), 13-18.
- Grotherr, Siegfried* (2005a): Advance Pricing Agreements – Verfahren zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten, Plädoyer für die Schaffung spezieller Verfahrensvorschriften, in: Betriebs-Berater 60 (16), 855-867.
- Grotherr, Siegfried* (2005b): Überlegungen zur Ausgestaltung von speziellen Verfahrensregelungen für Advance Pricing Agreements, in: Internationales Steuerrecht 14 (10), 350-360.
- Grotherr, Siegfried* (2005c): Internationaler Vergleich der Verfahren für Advance Pricing Agreements (Teil 1), in: Internationale Wirtschafts-Briefe 2005, Gruppe 2, 1823-1836.
- Grotherr, Siegfried* (2005d): Internationaler Vergleich der Verfahren für Advance Pricing Agreements (Teil 2), in: Internationale Wirtschafts-Briefe 2005, Gruppe 2, 1837-1852.
- Hammer, Richard M.* (2005): Advance Pricing Agreements Under the Microscope, in: Tax Management International Journal 34 (3), 235-237.
- Heckmeyer, Jost H.; Overesch, Michael* (2013): Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels, ZEW Discussion Papers, No. 13-045, Mannheim: Centre for European Economic Research (ZEW).
- Heckmeyer, Jost H.; Spengel, Christoph* (2008): Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 9 (1), 37-61.
- Heckmeyer, Jost H.; Spengel, Christoph* (2009): Gewinnverlagerung multinationaler deutscher Unternehmen ins Ausland: Eine Klarstellung, in: Der Betrieb 62 (4), 133-135.
- Heinrich, Rolf; Schmitt, Volker* (2006): Bilaterales Advance Pricing Agreement: Ein Erfahrungsbericht, in: Der Betrieb 59 (45), 2428-2432.
- Herath, Siriyama K., Young, John H.* (2012): A Review of Advanced Pricing Agreements recommendations, in: International Journal of Critical Accounting 4 (3), 336-345.
- Herzig, Norbert* (1996): Resümee, in: Herzig, Norbert (Hrsg.) (1996), Advance Pricing Agreements (APAs), Ein neues Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten?, Köln, 83-95.
- Hey, Johanna* (2002): Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln.
- Hey, Johanna* (2004): Schutz des Vertrauens in BFH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, in: Deutsches Steuerrecht 42 (45), 1897-1904.

- Huizinga, Harry; Laeven, Luc* (2008): International Profit Shifting Within Multinationals: A Multi-Country Perspective, in: *Journal of Public Economics* 92 (5-6), 1164-1182.
- Hummel, Katrin* (2009): Advance Pricing Agreements (APA), in: *Controlling* 21 (7), 412-413.
- Jacobs, Otto H.; Endres, Dieter; Spengel, Christoph (Hrsg.)* (2011): Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 7. Auflage, München.
- Jebens, Carsten Thomas* (1995): Planungssicherheit im Steuerrecht, in: *Betriebs-Berater* 50 (21), 1057-1061.
- Joseph, Anton* (2011): Increasing Role of Advance Pricing Arrangements, in: *International Transfer Pricing Journal* 18 (4), 273-275.
- Klassen, Kenneth J.; Laplante, Stacie K.* (2012): The Effect of Foreign Reinvestment and Financial Reporting Incentives on Cross-Jurisdictional Income Shifting, in: *Contemporary Accounting Research* 29 (3), 928-955.
- Korb, Donald L.* (2004): U.S. IRS Chief Counsel Addresses Berlin Forum on APA Success-es, Shortcomings, in: *Tax Notes International* 36 (2), 153-156.
- Kramer, Jörg-Dietrich* (2007): APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise, in: *Internationales Steuerrecht* 16 (5), 174-177.
- Lehner, Moris* (2008): Vorabverständigungsvereinbarungen (APAs), in: Vogel, Klaus; Lehner, Moris (Hrsg.) (2008), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 5. Auflage, München.
- Loh, Alexander; Peters, Holger M.* (2007): Die neuen Regelungen zu Advance Pricing Agreements im deutschen Steuerrecht, in: *Recht der Internationalen Wirtschaft* 53 (2), 116-120.
- Looks, Christian; Waldens, Stefan; Kerick, Ulrich* (2005): Advance Pricing Agreements im Aufwind, in: *Praxis Internationale Steuerberatung* 7 (1), 21-25.
- Luckhaupt, Hagen; Overesch, Michael; Schreiber, Ulrich* (2012): The OECD Approach to Transfer Pricing: A Critical Assessment and Proposal, in: Schön, Wolfgang; Konrad, Kai A. (Hrsg.) (2012), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Berlin, Heidelberg.
- Markham, Michelle* (2005): The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lessons for the UK from the US and Australian Experience, in: *International Tax Review* 33 (5), 214-229.
- Markham, Michelle* (2006): APAs in Australia, Canada and the United States: Current Developments and Future Directions, in: *International Tax Review* 34 (8/9), 393-405.
- Markham, Michelle* (2012a): Advance Pricing Agreement Reform in Australia: Was it worth the wait?, in: *International Tax Review* 40 (1), 63-74.
- Markham, Michelle* (2012b): Advance Pricing Agreements: Past, Present and Future, Alphen aan den Rijn.
- Nehoray, Mark; Ishii, Reiko* (2009): How APAs fit into today's regulatory landscape, in: *International Tax Review* 20 (4), 72-74.
- Niemann, Rainer* (2001): Neutrale Steuersysteme unter Unsicherheit, Bielefeld.
- Niemann, Rainer* (2004): Tax Rate Uncertainty, Investment Decisions, and Tax Neutrality, in: *International Tax and Public Finance* 11 (3), 265–281.
- Niemann, Rainer* (2011): The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment, in: *Review of Managerial Science* 5 (1), 1-17.

- OECD* (2010): OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, doi: 10.1787/tpg-2010-en (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- OECD* (2013a): Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- OECD* (2013b): Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/beps.htm> (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- OECD* (2013c): Exchange of Tax Information Portal, Jurisdiction Germany, <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/DE#agreements> (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- OECD* (2013d): Exchange of Tax Information Portal, Jurisdiction United States, <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/US#agreements> (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- Overesch, Michael* (2006): Transfer Pricing of Intrafirm Sales as a Profit Shifting Channel – Evidence from German Firm Data, ZEW Discussion Papers, No. 06-084, Mannheim: Centre for European Economic Research (ZEW).
- Portner, Rosemarie* (1996): Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, in: Herzig, Norbert (Hrsg.) (1996), Advance Pricing Agreements (APAs), Ein neues Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten?, Köln, 13-36.
- Rätke, Bernd* (2009): Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, in: Buchführung, Bilanzierung und Kostenrechnung 2009, 951-958.
- Ring, Diane M.* (2000): Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation, in: Michigan Journal of International Law 21 (143), 143-234.
- Rodemer, Ingo* (2001): Advance Pricing Agreements im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, Band 14: Steuerfragen der Wirtschaft, Köln.
- Rose, Gerd* (1989): Steuerrechtssprünge und Betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in: John, Gerd (Hrsg.), Besteuerung und Unternehmenspolitik, Festschrift für Günter Wöhe, München, 289-308.
- Rose, Gerd* (2002): Taceatne lex in iudicio tributario? Über die schwindende Autorität der Steuergesetze, ihr Ersatz durch Richtertheorien und die Bedeutung dieser Entwicklung für die Planungssicherheit im Steuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft 79 (3), 276-280.
- Schneider, Dieter* (1982): Rechtssichere Gesetzesanwendung und Steuerplanung, in: Tipke, Klaus (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln, 85-98.
- Schnorberger, Stephan; Wingendorf, Petra* (2004): Zur zukünftigen Bedeutung von Advance Pricing Agreements über Verrechnungspreise, Schlussfolgerungen aus aktuellen Erfahrungen, in: Der Betrieb 57 (42), 2234-2235.
- Schrade, Detlev; Neumann, Björn* (2008): Steuerliche Relevanz von Verrechnungspreisen, in: Finanz Betrieb 10 (9), 578-586.
- Seer, Roman* (2013): § 21 Durchführung der Besteuerung, in: Tipke, Klaus, Lang, Joachim (Hrsg.) (2013): Steuerrecht, 21. Auflage, Köln.
- Simone, Lisa de; Sansing, Richard C.; Seidmann, Jeri K.* (2012): When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial?, <http://aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/accr-50525> (zuletzt geprüft am 22.10.2013).
- Skinner, Jonathan* (1988): The Welfare Cost of Uncertain Tax Policy, in: Journal of Public Economics 37 (2), 129-145.

- Slemrod, Joel* (2001): A General Model of the Behavioral Response to Taxation, in: *International Tax and Public Finance* 8 (2), 119-128.
- Sureth, Caren* (1999): *Der Einfluss von Steuern auf Investitionsentscheidungen bei Unsicherheit*, Wiesbaden.
- Sureth, Caren* (2006): *Steuerreformen und Übergangsprobleme bei Beteiligungsinvestitionen*, Wiesbaden.
- Tomohara, Akinori* (2004): Inefficiencies of Bilateral Advanced Pricing Agreements (BAPA) in Taxing Multinational Companies, in: *National Tax Journal* 57 (4), 863-873.
- Tseng, Steven et. al* (2009): Comparison within and across the ASPAC region, in: *International Tax Review* 37 (5), S. 81-86.
- Vögele, Alexander; Vögele, Florence* (2002): Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte – Die künftigen deutschen Verwaltungsgrundsätze und die Studie der Europäischen Kommission, in: *Internationales Steuerrecht* 11 (18), 641-644.
- Voß, Joachim* (1992): *Ungewißheit im Steuerrecht*, Wiesbaden.
- Waegenare, Anja de; Sansing, Richard; Wielhouwer, Jacob L.* (2007): Using Bilateral Advance Pricing Agreements to Resolve Tax Transfer Pricing Disputes, in: *National Tax Journal* 60 (2), 173-191.
- Weichenrieder, Alfons J.* (2009): The Reduction of Regulatory Uncertainty: Evidence from Transfer Pricing Policy, in: *Saint Louis University Law Journal* 55 (1), 269-306.
- Whitford, Andrew B.* (2010): The Reduction of Regulatory Uncertainty: Evidence from Transfer Pricing Policy, in: *Saint Louis University Law Journal* 55 (1), 269-306.
- Wünsch, Doris* (2009): § 88 Untersuchungsgrundsatz, in: Pahlke, Armin; Koenig, Ulrich (Hrsg.) (2009): *Abgabenordnung*, 2. Auflage, München.