



Gert Müller-Gatermann  
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

TELEX 886645

DATUM 5. Oktober 2006

BETREFF **Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ - APAs)**

ANLAGEN 1

GZ **IV B 4 - S 1341 - 38/06**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für Vorabverständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen („*Advance Pricing Agreements*“ - APAs) Folgendes:

Inhaltsübersicht:

- 1 Allgemeines
  - 1.1 Zweck der Regelung
  - 1.2 Begriff des „APA“, Abgrenzung, Rechtsgrundlagen
  - 1.3 Grundsätze
  
- 2 Eröffnung des Verfahrens
  - 2.1 Zuständigkeiten
  - 2.2 Vorgespräch („*Prefiling*“)
  - 2.3 Antragsvoraussetzungen

- 3 Inhalt des APA, vorzulegende Unterlagen, Ablehnung des APA-Antrags
  - 3.1 Allgemeines
  - 3.2 Bezeichnung des Anwendungsbereiches
  - 3.3 Verrechnungsmethode, zusätzliche Kriterien zur Verrechnungspreisbestimmung
  - 3.4 Begründung der Methode und der Verrechnungspreisbestimmung
  - 3.5 Vorzulegende Unterlagen
  - 3.6 Besonderheiten bei Umlageverträgen
  - 3.7 Gültigkeitsbedingungen („*Critical Assumptions*“)
  - 3.8 Laufzeit
  - 3.9 Ablehnung des APA-Antrags, Ablehnungsgründe
  
- 4 Durchführung des Vorabverständigungsverfahrens, Verfahrensgrundsätze
  - 4.1 Allgemeines
  - 4.2 Teilnahme des Antragstellers am Vorabverständigungsverfahren
  - 4.3 Zusammenarbeit von Bundes- und Landesbehörden
  - 4.4 Zusammenarbeit mit dem anderen Staat (bzw. mit den anderen Staaten)
  - 4.5 Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens mit dem anderen Staat
  - 4.6 Zustimmung des Antragstellers, Einspruchsverzicht (§ 354 Abs. 1a AO)
  
- 5 Umsetzung
  - 5.1 Umsetzung in Deutschland durch die zuständige Landesfinanzbehörde
  - 5.2 Umsetzung im anderen Staat
  
- 6 Maßnahmen während der Laufzeit, Bindungswirkung
  - 6.1 Berichts- und Nachweispflichten des Steuerpflichtigen (Jahresbericht)
  - 6.2 Überprüfung der Gültigkeitsbedingungen
  - 6.3 Bindung der Finanzbehörden
  - 6.4 Bindung des Antragstellers / Steuerpflichtigen
  - 6.5 Aufhebung und Beschränkung der Wirkung des APA
    - 6.5.1 Nichtverwirklichung des Sachverhalts
    - 6.5.2 Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen
  
- 7 Weitere Verfahrensregelungen
  - 7.1 Änderungsanträge
  - 7.2 Rücknahme des APA-Antrags
  - 7.3 Rückbeziehung des APA („*Roll Back*“)
  - 7.4 Verlängerung des APA
  - 7.5 Erstkorrekturen nach Abschluss eines APA durch einen Drittstaat

8 Vereinfachtes Verfahren für kleinere und mittlere Unternehmen

9 Veröffentlichung

## 1 Allgemeines

### 1.1 Zweck der Regelung

Dieses Schreiben betrifft das Verfahren für die Beantragung, die Prüfung und den Vollzug sowie die Wirkungen und die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen („*Advance Pricing Agreement*“ - APA). Sein Zweck ist es, Unternehmen die Erlangung von APA zu erleichtern, ihre Rechte, Obliegenheiten und Pflichten im Vorabverständigungsverfahren und im Vorabzusageverfahren zu klären sowie die Behandlung von APA-Anträgen durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) und die Finanzbehörden der Länder (gemeinsam: „Finanzbehörden“) zu regeln.

Die deutschen Finanzbehörden führen APA-Verfahren mit dem Ziel durch, Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerverwaltungen verschiedener Staaten und den Unternehmen über Verrechnungspreismethoden und eine dadurch drohende wirtschaftliche Doppelbelastung bzw. Doppelbesteuerung soweit möglich im Voraus einvernehmlich zu vermeiden. Durch APAs sollen mehr Rechtsicherheit für die Unternehmen sowie mehr Effizienz bei der Prüfung von Verrechnungspreisen erreicht werden. Die deutschen Finanzbehörden folgen damit der von der Mehrzahl der Industriestaaten geübten und von Seiten der OECD empfohlenen Praxis (Tz. 4.161 ff. OECD-Leitlinien 1995<sup>1</sup>).

Dieses Schreiben ist entsprechend anzuwenden in Fällen von Vorabverständigungsverfahren zur fremdvergleichskonformen Gewinnaufteilung zwischen einem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte und zur Gewinnermittlung inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen.

Soweit dieses Schreiben keine besonderen Regelungen enthält, gilt ergänzend das Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris 1995

<sup>2</sup> BStBl 2006 I S. 461

## 1.2 Begriff des „APA“, Abgrenzung, Rechtsgrundlagen

Ein APA ist nach international verbreitetem Verständnis eine Vereinbarung zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und einer oder mehreren Steuerverwaltungen; es legt vor der Verwirklichung von Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Staaten eine dem Fremdvergleich entsprechende Verrechnungspreismethode zur Bestimmung von Verrechnungspreisen für bestimmte Geschäftsvorfälle in einem bestimmten Zeitraum fest (Tz. 2.2 und Tz. 2.4 Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 3.4.10 Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.124 OECD-Leitlinien 1995<sup>1</sup>, Tz. 3 der OECD-Leitlinien zur Durchführung von Advance Pricing Arrangements nach dem Verständigungsverfahren „MAP APA“<sup>3</sup>); daneben können auch weitere Kriterien für die Verrechnungspreisbestimmung, z.B. Ermittlung von Fremdvergleichswerten und Regeln für ihre Fortschreibung im APA-Zeitraum, sachgerechte Anpassungsrechnungen, sog. Gültigkeitsbedingungen im Hinblick auf künftige Ereignisse („*Critical Assumptions*“, Tz. 3.7), vereinbart werden.

Steuervereinbarungen zwischen einem Steuerpflichtigen und den deutschen Finanzbehörden sind nach deutschem Steuerrecht unzulässig. Stattdessen kann, soweit ein DBA anwendbar ist, das eine Klausel über das Verständigungs- und das Konsultationsverfahren entsprechend Art. 25 Abs. 1 und Abs. 3 OECD-Musterabkommen enthält, auf dieser Grundlage auf Antrag des Steuerpflichtigen („APA-Antrag“) eine Vorabverständigungsvereinbarung mit dem anderen Staat abgeschlossen werden (Tz. 4.10 und Tz. 4.42 OECD-Leitlinien 1995<sup>1</sup>). Eine solche Vereinbarung ist für Deutschland bindend, d.h. sie ist mit dem vereinbarten Inhalt umzusetzen (Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA). Dies geschieht durch eine Vorabzusage gegenüber dem Steuerpflichtigen und durch entsprechende Steuerbescheide.

Beteiligte des Antragsverfahrens entsprechend Art. 25 OECD-Musterabkommen sind der Steuerpflichtige (Antragsteller) und das Bundeszentralamt für Steuern als „Zuständige Behörde“. Beteiligte des eigentlichen Vorabverständigungsverfahrens sind die „Zuständigen Behörden“ der Vertragsstaaten, nicht der Steuerpflichtige und das ihm nahe

---

<sup>3</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines (Fn. 1), Anhang: Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements Under the Mutual Agreement Procedure („MAP APA“), S. AN 19 ff.

stehende Unternehmen (Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen<sup>2</sup>, Tz. 4 der OECD-Leitlinien zur Durchführung von Advance Pricing Arrangements nach dem Verständigungsverfahren „MAP APA“<sup>3</sup>). Beteiligte des Verfahrens der Vorabzusage sind der Steuerpflichtige (Antragsteller) und die örtlich zuständige Landesfinanzbehörde (Finanzamt).

Vorabverständigungsvereinbarung und Vorabzusage bilden nach deutschem Verständnis gemeinsam das APA (Tz. 4 der OECD-Leitlinien zur Durchführung von Advance Pricing Arrangements nach dem Verständigungsverfahren „MAP-APA“<sup>3</sup>).

In Fällen, in denen mit dem Staat eines ausländischen Unternehmens ein DBA besteht, das eine Verständigungsklausel enthält, sollen gegenüber dem verbundenen deutschen Unternehmen Verrechnungspreiszusagen zu den Geschäftsbeziehungen nur erteilt werden, wenn zuvor eine Verständigung mit dem anderen Staat erreicht worden ist; insofern ist der erfolgreiche Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens notwendige Voraussetzung für eine entsprechende Vorabzusage (Tz. 5.1).

Im Übrigen (z.B. in Fällen ohne DBA) kann sich die zuständige Landesfinanzbehörde auf Antrag im Einvernehmen mit dem für Vorabverständigungsverfahren zuständigen Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) einseitig gegenüber einem Steuerpflichtigen in Verrechnungspreisfragen für die Zukunft binden, wenn der konkrete Einzelfall hierfür geeignet ist und ein berechtigtes Interesse besteht. Für die Ablehnung entsprechender Anträge spricht, dass einseitige Maßnahmen eine Doppelbesteuerung nicht zuverlässig beseitigen und sogar Besteuerungslücken verursachen können.

Schließt der Steuerpflichtige ohne Beteiligung der deutschen Finanzbehörden ein einseitiges (unilaterales) APA mit einem anderen Staat nach dessen Recht ab, bindet dies die deutschen Finanzbehörden nicht. Beantragt der Steuerpflichtige, dass sich die örtlich zuständige Landesfinanzbehörde diesem APA entsprechend ihm gegenüber einseitig bindet, wird dem Antrag im Einvernehmen mit dem BZSt nur dann stattgegeben, wenn ohne besonderen Aufwand festgestellt werden kann, dass das APA mit dem anderen Staat deutsche Besteuerungsinteressen nicht beeinträchtigt. Wird der Antrag abgelehnt, ist im

---

Übrigen das Ergebnis einer sich in diesen Fällen regelmäßig anschließenden Außenprüfung abzuwarten.

APA sind vor allem wegen ihrer Rechtsgrundlage in den DBA von anderen verbindlichen Zusagen (§§ 204 ff. AO - aufgrund einer Außenprüfung) und von verbindlichen Auskünften nach Treu und Glauben (BMF-Schreiben v. 29. Dezember 2003 - IV A 4 - S 0430 - 7/03 -, BStBl I S. 742 - Rechtsauskünfte) zu unterscheiden.

In allen Fällen einer rechtlichen Bindung deutscher Finanzbehörden gegenüber dem Steuerpflichtigen in Verrechnungspreisfragen besteht gegenüber betroffenen, nicht beteiligten EU-Mitgliedsstaaten eine Informationspflicht<sup>4</sup>.

### 1.3 Grundsätze

Das APA-Verfahren ist wie die Einleitung eines Verständigungsverfahrens antragsabhängig (Tz. 2.1.1 Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen<sup>2</sup>); es handelt sich nicht um ein Betriebsprüfungsverfahren im Sinne von § 193 AO ff. Ein Antragsteller muss den Finanzbehörden die für eine sachgerechte Verrechnungspreisprüfung erheblichen, ihm bekannten Tatsachen vollständig unterbreiten und sie bei der weiteren Sachaufklärung ohne Einschränkung unterstützen. Der Antragsteller soll stärker eingebunden werden als in ein gewöhnliches Verständigungsverfahren (Tz. 4.2), insbesondere bedarf die von ihm vorzuschlagende Verrechnungspreismethode (Tz. 3.3 und Tz. 3.4) einer intensiven Erörterung mit dem Antragsteller.

Die Finanzbehörden haben wegen des Untersuchungsgrundsatzes (§ 88 Abs. 2 AO) alle im APA-Verfahren bekannt werdenden Umstände zu Gunsten und zu Lasten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, auch wenn das APA letztlich scheitert. Die Finanzbehörden können erlangte Informationen im Wege des Auskunftsverkehrs im Rahmen der Vorschriften der AO, des EG-AmtshilfeG und der DBA anderen betroffenen Staaten übermitteln. Die Regelungen zum Steuergeheimnis (§ 30 AO) bleiben unberührt.

Ein Antrag auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens zur Erteilung einer Vorabzusage in Verrechnungspreisfällen (APA-Antrag) hat keine unmittelbare

---

<sup>4</sup> Beschluss des ECOFIN am 4. Juni 2002 zum Bericht der Gruppe Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) an den Rat (Wirtschaft und Finanzen)

Auswirkung auf andere gerichtliche und außergerichtliche Verfahren (z.B. Aussetzung der Vollziehung oder Rechtsbehelfsverfahren); Maßnahmen zur Abstimmung mit dem APA-Verfahren, z.B. Ruhen lassen von Einsprüchen, können erforderlich sein. Ein APA-Antrag hindert auch nicht die Durchführung oder Fortsetzung einer Außenprüfung, zumal diese regelmäßig andere Veranlagungszeiträume betrifft; im Einzelfall kann z.B. eine einvernehmliche Verlängerung der Prüfung bis zur Einigung im APA-Verfahren sinnvoll sein („*Roll Back*“, Tz. 7.3).

## 2 Eröffnung des Verfahrens

### 2.1 Zuständigkeiten

Zuständig für die Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens ist das BZSt als „Zuständige Behörde“ im Sinne der DBA („*Competent Authority*“). Das BZSt stimmt dem Inhalt einer Vorabverständigungsvereinbarung über Verrechnungspreise mit den zuständigen Landesfinanzbehörden ab.

Für die Erteilung von Vorabzusagen über Verrechnungspreise und für den Erlass entsprechender Steuerbescheide sind die örtlichen Finanzbehörden der Länder zuständig. Vorabzusagen werden zur Umsetzung von Vorabverständigungsverfahren erteilt (entspr. Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA); zu Sonderfällen wird auf Tz. 1.2, drittletzter Absatz hingewiesen.

Wegen der Zusammenarbeit zwischen Bundes- und Landesfinanzbehörden wird auf Tz. 4.3 verwiesen.

### 2.2 Vorgespräch („*Prefiling*“)

Ein Steuerpflichtiger sollte als ersten Schritt beim BZSt die Durchführung eines Vorgesprächs („*Prefiling*“) beantragen, um das Verfahren zu erörtern und um z.B. abzusprechen, welchen Gegenstand und Inhalt der APA-Antrag sinnvollerweise haben sollte (Tz. 3) und welche Unterlagen in seinem Fall erforderlich sind (Tz. 3.5 bzw. 3.6). Das betroffene Land ist zu beteiligen (Tz. 4.3). Daneben kann erörtert werden, wie das BZSt die Aussichten auf Einigung mit der anderen „Zuständigen Behörde“ im Vorabverständigungsverfahren einschätzt. Der Steuerpflichtige ist darauf hinzuweisen, dass die deutschen Finanzbehörden eine Vorabverständigungsvereinbarung nur abschließen, wenn



er auf die Einlegung eines Einspruchs gegen Steuerbescheide, die die Ergebnisse der Verständigung für die Laufzeit zutreffend umsetzen, nach § 354 Abs. 1a AO verzichtet (Tz. 4.6). Außerdem sollte eine gemeinsame und unverbindliche Einschätzung erfolgen, wie viel Zeit der Abschluss des APA erfordern wird. Die Einschätzung sollte so früh wie möglich vorgenommen, mit allen Verfahrensbeteiligten abgesprochen und ggf. im weiteren Verfahren bei eintretenden Änderungen gemeinsam aktualisiert werden.

Ein Vorgespräch ist auch auf anonymer Basis (ohne Nennung des betreffenden Steuerpflichtigen) zulässig. Allerdings sind in derartigen Fällen alle Äußerungen der Finanzbehörden, die über Verfahrenshinweise hinausgehen, unverbindlich; besondere Vorarbeiten führen die Finanzbehörden nicht durch.

### 2.3 Antragsvoraussetzungen

Nur Abkommensberechtigte (entsprechend Art. 1 OECD-MA) sind berechtigt, bei der „Zuständigen Behörde“ (BZSt) einen APA-Antrag (entspr. Art. 25 Abs. 1 OECD-MA) zu stellen. Ungeachtet dessen wird der Antragsteller nicht Beteiligter des eigentlichen Vorabverständigungsverfahrens (Tz. 1.2). Der Antragsteller muss ein berechtigtes Interesse an der Durchführung und dem Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens darlegen. Der Antrag ist schriftlich zu stellen und vom Antragsteller persönlich zu unterzeichnen. Daneben kann bei der örtlich zuständigen Landesfinanzbehörde ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Vorabzusage gestellt werden, dem nicht entsprochen wird, bevor das Vorabverständigungsverfahren abgeschlossen ist; auf Tz. 5.1 wird hingewiesen.

Der APA-Antrag ist beim für das Vorabverständigungsverfahren zuständigen BZSt unter Beifügung der erforderlichen Antragsunterlagen (Tz. 3.5) in 4-facher Ausfertigung zu stellen. Das BZSt leitet unverzüglich je eine Mehrfertigung an die oberste Finanzbehörde des betroffenen Landes (zuständige oberste Landesfinanzbehörde) oder an die von dieser beauftragten Landesfinanzbehörde (beauftragte Behörde) und an die örtlich zuständige Landesfinanzbehörde (Finanzamt) weiter.

Wird ein APA-Antrag oder ein Antrag auf Erteilung einer Vorabzusage, für die eine Vorabverständigungsvereinbarung erforderlich ist, bei der für den Steuerpflichtigen örtlich zuständigen Landesfinanzbehörde eingereicht, weist diese den Antragsteller darauf hin, dass er den APA-Antrag beim dafür zuständigen BZSt zu stellen hat; der Eingang des Antrags beim BZSt hat Einfluss auf den Zeitpunkt, zu dem die Laufzeit des APA

frühestens beginnen kann (Tz. 3.8). Die örtlich zuständige Landesfinanzbehörde stellt davon unabhängig sicher, dass das BZSt von dem Antrag erfährt und eine Mehrfertigung erhält.

Der Antragstellung steht regelmäßig nicht entgegen, dass die internationalen Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen Gegenstand einer Außenprüfung sind. Zu möglichen Auswirkungen der Antragstellung auf andere Verfahren (z.B. das Betriebsprüfungsverfahren) wird auf Tz. 1.3 hingewiesen.

### 3 Inhalt des APA, vorzulegende Unterlagen, Ablehnung des APA-Antrags

#### 3.1 Allgemeines

Durch seinen Antrag bestimmt der Antragsteller den Inhalt des APA. In dem Antrag ist der Anwendungsbereich sowohl in sachlicher (Tz. 3.2) als auch in zeitlicher (Tz. 3.8) Hinsicht zu bezeichnen; der andere Staat, mit dem eine Vorabverständigung erreicht werden soll, ist zu benennen. Wird ein multilaterales Vorabverständigungsverfahren beantragt, liegen rechtlich mehrere Anträge auf Durchführung bilateraler Verfahren vor.

Der Antragsteller muss seinen Antrag umfassend erläutern und alle erforderlichen Aufzeichnungen vorlegen (Tz. 3.5 und 3.6). Die Finanzbehörden können jederzeit zusätzliche Fragen stellen und weitere Informationen und Unterlagen zum Antrag anfordern. Zur Vermeidung unnötiger Verzögerungen hat der Antragsteller solchen Anforderungen umgehend zu entsprechen. Ergeben sich nach Antragstellung Änderungen im zu Grunde gelegten Sachverhalt oder in der betreffenden Planung des Antragstellers, ist das BZSt unverzüglich zu informieren.

Der Zeitpunkt des Antragsingangs beim BZSt hat Einfluss auf den Zeitpunkt, zu dem die Laufzeit des APA frühestens beginnen kann (Tz. 3.8).

Auf Anforderung der Finanzbehörden hat der Antragsteller in jeder Phase des Verfahrens von ihm eingereichte Unterlagen (ggf. teilweise) auf seine Kosten zu übersetzen (§ 87 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO).

### 3.2 Bezeichnung des Anwendungsbereiches

Der Antragsteller kann seinen APA-Antrag beschränken, z.B. auf bestimmte, genau bezeichnete Arten von Geschäftsvorfällen (z.B. Produktlinien, Unternehmen, Unternehmensbereiche) oder auf Geschäfte mit bestimmten, genau bezeichneten Nahestehenden oder auf Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden in bestimmten Staaten. Besteht die Möglichkeit, dass nicht beteiligte Drittstaaten die Ergebnisse des APA später in Frage stellen (Tz. 7.5), sollte der Antragsteller darauf hinweisen. Beschränkungen müssen sachgerecht sein und begründet werden. Auf die Möglichkeiten, den Antrag wegen willkürlicher Beschränkung zurückzuweisen, wird hingewiesen (Tz. 3.9).

### 3.3 Verrechnungsmethode, zusätzliche Kriterien zur Verrechnungsbestimmung

Das BZSt schließt Vorabverständigungsvereinbarungen über Verrechnungspreise regelmäßig nur hinsichtlich der Anerkennung einer oder mehrerer Verrechnungsmethoden für bestimmte Geschäftsvorfälle bzw. bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen unter Vereinbarung von Gültigkeitsbedingungen ab. Eine über die Vereinbarung einer Methode hinaus gehende Regelung kommt nur in Betracht, soweit im einzelnen Fall mit der Methode zusammenhängende Kriterien bestimmt werden, die über die Festlegung von Gültigkeitsbedingungen („*Critical Assumptions*“, Tz. 3.7) abgesichert werden können. Steht z.B. die Vergütung eines Lohnfertigers in Frage, kann über die anzuwendende Methode (cost plus) hinaus eine konkrete Spanne von Aufschlagssätzen nur dann vereinbart werden, wenn zuverlässige, zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremddaten für die Jahre des APA-Zeitraums tatsächlich nachgewiesen werden können. Ist dies nicht möglich (z.B. weil Vergleichsunternehmen später in Datenbanken nicht mehr auffindbar sind), ist eine Vertragsgrundlage für die Vorabverständigungsvereinbarung („*Critical Assumptions*“) entfallen. Wegen der Konsequenzen wird auf Tz. 6.4 hingewiesen.

Erkennbar mögliche Schwankungen der maßgeblichen Verhältnisse sollten durch vereinbarte Anpassungsmechanismen berücksichtigt werden, um eine Gefährdung des APA wegen nicht erfüllter Gültigkeitsbedingungen (Tz. 3.7) zu vermeiden.

Ist die vorgeschlagene Methode nicht geeignet (zur Entscheidung über die Eignung von Verrechnungspreismethoden siehe Tz. 2.4.1 Verwaltungsgrundsätze 1983<sup>5</sup> und Tz. 3.4.10 VerwGrS-Verfahren 2005<sup>6</sup>), wirkt das BZSt auf die Anwendung einer geeigneten Methode hin; auf die Möglichkeit der Ablehnung des APA-Antrags wird hingewiesen (Tz. 3.9).

### 3.4 Begründung der Methode und der Verrechnungspreisbestimmung

Aus der Begründung des Antragstellers muss hervorgehen, dass die Anwendung der von ihm vorgeschlagenen Verrechnungspreismethode im Hinblick auf die Geschäftsvorfälle, die das APA umfassen soll, mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Übereinstimmung steht. Die Methode ist detailliert zu beschreiben; alle erforderlichen Unterlagen und Berechnungen für die Anwendung der Methode sind vorzulegen; dazu gehört regelmäßig ein detailliertes Kalkulationsschema. Außerdem sind die zum Vergleich zeitnah erhobenen, zumindest eingeschränkt vergleichbaren (Tz. 3.4.12.7 Buchstabe c VerwGrS-Verfahren 2005<sup>6</sup>) Fremddaten (z.B. Preise, Bruttomargen, Kostenaufschläge) darzustellen und Anpassungsrechnungen, die in Zukunft notwendig werden könnten, zu erläutern.

### 3.5 Vorzulegende Unterlagen

Welche Unterlagen bzw. Aufzeichnungen vorzulegen sind, kann nicht für alle Fälle festgelegt werden, da dies von den Umständen des jeweiligen Falls und den objektiven Möglichkeiten der Informationsbeschaffung (im Hinblick auf zukünftige Geschäftsvorfälle) abhängt. Eine Klärung für den konkreten Fall ist unter anderem Aufgabe des Vorgesprächs (Tz. 2.2).

Ist ein APA-Antrag gestellt und endet ein betroffenes Steuerjahr (Tz. 3.8) während die APA-Verhandlungen noch geführt werden, hat der Antragsteller unverzüglich Unterlagen vorzulegen, aus denen sich ergibt, zu welchen Ergebnissen die Anwendung der vorgesehenen Verrechnungspreismethode auf die Ist-Daten dieses Steuerjahres führen. Entsprechende Aufzeichnungen sind auf Anforderung spätestens innerhalb der Vorlagefrist des § 90 Abs. 3 Sätze 8 und 9 AO vorzulegen; auf Tz. 3.9 wird hingewiesen.

---

<sup>5</sup> BStBl 1983 I S. 218

<sup>6</sup> BStBl 2005 I S. 570

Die folgende, nicht abschließende Liste bezeichnet Unterlagen und Aufzeichnungen, die in vielen Fällen zur Durchführung eines APA-Verfahrens erforderlich sein werden:

- a) Darstellung der Beteiligungsverhältnisse;
- b) Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur;
- c) Beschreibung der Tätigkeitsbereiche, soweit für das APA erforderlich (Tz. 3.2);
- d) Darstellung der Geschäftsbeziehungen zu den nahe stehenden Unternehmen (vorgesehene Vertragsgestaltungen);
- e) Darstellung und Erläuterung der übernommenen Funktionen und Risiken;
- f) Bezeichnung und kurze Beschreibung der wesentlichen Wirtschaftsgüter (insbesondere der immateriellen Wirtschaftsgüter), die für die betroffenen Geschäftsbeziehungen von Bedeutung sind;
- g) Darstellung der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse und der gewählten Geschäftsstrategie/n;
- h) Beschreibung und Bewertung der vorgesehenen Wertschöpfungsketten und der Beiträge der betroffenen Unternehmen;
- i) Benennung aller offenen Steuerfragen (auch im Verhältnis zu anderen Steuerverwaltungen), die in Zusammenhang mit den Geschäftsvorfällen, die das APA umfassen soll, stehen.

Die Unterlagen sind vorzulegen, soweit sie sich auf den APA-Zeitraum beziehen und für das konkrete APA relevant sind. Es sollte auch dargelegt werden, ob für den APA-Zeitraum Änderungen zu erwarten sind und wie sich diese auf die Anwendung der vorgeschlagenen Verrechnungspreismethodik auswirken können.

Weitere Hinweise enthält der „Fragebogen“ des BZSt zur Antragstellung unter: [www.bzst.de](http://www.bzst.de).

### 3.6 Besonderheiten bei Umlageverträgen

Soll ein Umlagevertrag („*Cost Sharing Arrangement*“ oder „*Cost Contribution Agreement*“) Gegenstand des APA sein, sind mindestens folgende Unterlagen und Aufzeichnungen vorzulegen:

- a) Der vorgesehene (ggf. geänderte) Umlagevertrag mit Anhängen, Anlagen und Zusatzvereinbarungen;
- b) Unterlagen über den zu erwartenden Nutzen für alle Beteiligten; einschließlich Darlegung der angewandten Methode und Prognoserechnungen;
- c) Unterlagen über die vorgesehene Anwendung des Umlageschlüssels;
- d) Soweit nicht im Umlagevertrag enthalten, Unterlagen über die voraussichtlichen Regeln über die Rechnungskontrolle, über Anpassungsmechanismen (bei sich ändernden Verhältnissen), über die Zugriffsberechtigung auf erforderliche Umlage-Unterlagen und über die Zuordnung von Nutzungsrechten;

Im Übrigen ergeben sich die Anforderungen an die vorzulegenden Aufzeichnungen für einen APA-Antrag, der Umlageverträge zum Gegenstand hat, aus den Dokumentations- und Nachweispflichten für Umlageverträge nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 30. Dezember 1999 - IV B 4 - S 1341 - 14/99 -<sup>7</sup>.

### 3.7 Gültigkeitsbedingungen („*Critical Assumptions*“)

Im Hinblick auf zukünftige Geschäfte ist es notwendig, bestimmte Annahmen zu Grunde zu legen, die als Gültigkeitsbedingungen („*Critical Assumptions*“) die Geschäftsbeziehungen maßgeblich beeinflussen. Solche Gültigkeitsbedingungen stellen im Verhältnis zwischen den Vertragspartnern der vorgezogenen Verständigungsvereinbarung (beteiligte DBA-Staaten) eine ausdrücklich vereinbarte Vertragsgrundlage dar. Der Antragsteller soll, je nach Regelungsgegenstand seines APA-Antrages, Vorschläge machen, welche Gültigkeitsbedingungen aus seiner Sicht für die Wirksamkeit der Verständigungsvereinbarung gelten sollen, z.B. mit Bezug zu den Verhältnissen des Unternehmens oder eines Geschäftspartners, oder in Bezug zu allgemeinen Industrie-, Geschäfts- oder Wirtschaftsbedingungen. Er sollte außerdem erläutern, inwieweit die von ihm vorgeschlagene Methode es zulässt, Änderungen der Gültigkeitsbedingungen zu berücksichtigen. Die Gültigkeitsbedingungen und der Regelungsgegenstand des APA müssen so voneinander abhängen, dass es wahrscheinlich ist, dass Änderungen der vereinbarten Gültigkeitsbedingungen die materiellen Vereinbarungen des APA beeinflussen bzw. in Frage stellen.

Zu den Gültigkeitsbedingungen können gehören:

---

<sup>7</sup> BStBl 1999 I S. 1122

- a) gleich bleibende Beteiligungsverhältnisse;
- b) gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen, Marktanteil, Geschäftsvolumen, Verkaufspreise (z.B. keine einschneidenden Änderungen wegen neuer Technologien), jeweils unter Vorgabe eines Rahmens;
- c) gleich bleibende Verhältnisse z.B. im Hinblick auf Aufsichtsrecht, Zölle, Import- und Exportbeschränkungen, internationalen Zahlungsverkehr;
- d) gleich bleibende Funktions- und Risikoverteilung und Kapitalstruktur, gleich bleibendes Geschäftsmodell;
- e) gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Währungskursen und Zinssätzen;
- f) Durchführung der Besteuerung entsprechend dem APA im anderen Staat;
- g) keine wesentlichen Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen im anderen Staat;
- h) Verrechnungspreiskorrekturen eines am APA nicht beteiligten Drittstaates, die Auswirkungen auf das APA haben.

Mögliche Folgen, die eintreten, wenn Gültigkeitsbedingungen nicht eingehalten werden (können), werden in Tz. 6.4 erörtert.

### 3.8 Laufzeit

Da APAs in die Zukunft gerichtet sind, beginnt die Laufzeit üblicherweise mit Anfang des Wirtschaftsjahres, in dem der Antrag förmlich gestellt wird. Ein früherer Beginn kann zugelassen werden, wenn zum Zeitpunkt der Stellung des APA-Antrages beim BZSt (siehe Tz. 2.3) für ein früheres Wirtschaftsjahr weder eine Steuererklärung abgegeben noch die gesetzliche Frist zur Abgabe der Steuererklärung (§ 149 AO) abgelaufen war.

Um die Praxis anderer Staaten zu berücksichtigen, kann ein davon abweichender Beginn vereinbart werden, wenn dadurch Interessen der deutschen Finanzbehörden nicht beeinträchtigt werden. Auf die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen die Ergebnisse eines APA auch auf Vorjahre zu erstrecken („*Roll Back*“, Tz. 7.3), wird hingewiesen.

Für die Bestimmung einer angemessenen Laufzeit sind unter anderem folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen:

- die Dauerhaftigkeit und Stabilität der erfassten Geschäftsbeziehungen,

- das Interesse des Steuerpflichtigen an und Bedenken der Finanzverwaltung gegenüber einer langfristigen Bindung,
- die Praxis des beteiligten anderen Staates.

Es sollte vermieden werden, dass die Laufzeit eines APA bei dessen Abschluss bereits vollständig oder zum größten Teil abgelaufen ist, ggf. sollte der Antragsteller seinen Antrag entsprechend ändern.

Der Nachteil einer nur kurzfristigen Laufzeit kann im Einzelfall durch (vereinfachte) Verlängerungsmöglichkeiten ausgeglichen werden (Tz. 7.4). Die Laufzeit sollte nicht unter drei und nicht mehr als fünf Jahre betragen.

### 3.9 Ablehnung des APA-Antrags, Ablehnungsgründe

Die Entscheidung, das Vorabverständigungsverfahren nicht zu eröffnen, ist eine Entscheidung über den APA-Antrag und damit ein Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO; die Entscheidung steht im pflichtgemäßen Ermessen des für die Durchführung des Verständigungsverfahrens zuständigen BZSt und wird im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde getroffen (Tz. 4.3).

Bei der Entscheidung über die Eröffnung des Verfahrens sind nach pflichtgemäßem Ermessen das Interesse des Steuerpflichtigen an der sicheren Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung und das Interesse der Verwaltung an einer einvernehmlichen Erledigung der Verrechnungspreisfrage, die sonst ggf. schwieriger Gegenstand einer Außenprüfung oder eines gewöhnlichen Verständigungsverfahrens werden kann, zu berücksichtigen.

Einzelpunkte der Interessenabwägung können z.B. sein:

- inhaltliche Übereinstimmung des Antrages mit den deutschen Verrechnungspreisgrundsätzen, internationale Durchsetzbarkeit, APA-Praxis des anderen Staates;
- abzusehende Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung des anzuwendenden DBA, die besser vor Durchführung der betreffenden Geschäftsvorfälle zu lösen sind (Zusageinteresse der Verwaltung);
- Ernsthaftigkeit der zu beurteilenden Geschäftsvorfälle, hypothetische Vorgänge, erkennbarer Test der Position der Steuerverwaltung, Steuervermeidung als erkennbares Motiv für den Antrag;



- Streit in einer laufenden Außenprüfung, der wegen gleicher Sachverhalte indirekt durch den Abschluss eines APA gelöst werden könnte.

Gegen die Eröffnung eines APA-Verfahrens spricht z.B., dass der Antragsteller seinen Antrag ohne sachliche Begründung beschränkt, dass er kein berechtigtes Interesse oder nur ein Steuervermeidungsinteresse hat, dass von ihm zu vertretende erhebliche Verzögerungen eintreten, dass er den Finanzbehörden ausreichende Informationen verweigert oder dass er auf der Anwendung einer Methode besteht, die die Finanzbehörden für ungeeignet halten.

Erfüllt der Antragsteller die erforderlichen Voraussetzungen für die Eröffnung des Verfahrens nicht, liegt es im pflichtgemäßen Ermessen des BZSt, den APA-Antrag im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der beauftragten Behörde nach Ankündigung abzulehnen; hinsichtlich der Berücksichtigung aufgrund des Antrags gewonnener Erkenntnisse ist Tz. 1.3 zu beachten. Dem Antragsteller wird vor Erlass der ablehnenden Entscheidung Gelegenheit gegeben, den jeweiligen Ablehnungsgrund zu beseitigen.

#### 4 Durchführung des Vorabverständigungsverfahrens, Verfahrensgrundsätze

##### 4.1 Allgemeines

Für den erfolgreichen Abschluss eines APA-Verfahrens ist neben einem ungehinderten Informationsfluss zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen und im Verhältnis zum Steuerpflichtigen vor allem die zeitliche Koordination und die zügige Durchführung des Verfahrens entscheidend; dies betrifft alle Phasen (Vorgespräch, Antragstellung, Verhandlung mit dem Antragsteller, Information der Steuerverwaltung des anderen Staates, Verhandlung mit dem anderen Staat, Vereinbarung einer Verständigungsvereinbarung, Zustimmung des Antragstellers, Erteilung der verbindlichen Vorabzusage). Um einen zügigen Abschluss zu ermöglichen, ist neben der engen Zusammenarbeit aller Mitwirkenden vor allem erforderlich, dass für das gesamte APA-Verfahren und für jeden Verfahrensschritt realistische Terminabsprachen getroffen werden, auch wenn diese nicht verbindlich sind. Ergeben sich bei einem Mitwirkenden zeitliche Schwierigkeiten, soll er alle anderen Mitwirkenden unverzüglich unterrichten.

Die Entscheidung, ein APA-Verfahren nach dessen Eröffnung abubrechen, ist unter Berücksichtigung der in Tz. 3.9 angesprochenen Gesichtspunkte zu treffen.

#### 4.2 Teilnahme des Antragstellers am Vorabverständigungsverfahren

Der Antragsteller ist kein Verfahrensbeteiligter am eigentlichen Vorabverständigungsverfahren (Tz. 1.2). Die jederzeit mögliche Beendigung des Vorabverständigungsverfahrens durch Rücknahme des APA-Antrags („Freiwilligkeit“) bleibt unberührt (wegen des möglichen Übergangs auf ein antragsunabhängiges Konsultationsverfahren wird auf Tz. 7.2 hingewiesen). Das BZSt unterrichtet den Antragsteller regelmäßig über den Verfahrensstand. Es entscheidet als „Zuständige Behörde“ gemeinsam mit dem anderen Staat über die persönliche Anwesenheit des Antragstellers oder seines Vertreters an Teilen von Verhandlungen bzw. über die Möglichkeit für den Antragsteller, bei diesen Verhandlungen seine Position gegenüber beiden Staaten persönlich zu vertreten und mit ihnen zu diskutieren; dies kann zur Beschleunigung des Verfahrens sachgerecht sein.

Im Übrigen ist der Antragsteller Beteiligter seines Antragsverfahrens und des Verfahrens der Vorabzusage; als solcher ist er zur Mitwirkung, Informationsbeschaffung und Vorlage von Unterlagen und Aufzeichnungen verpflichtet; dazu kann auch gehören, dass er Ermittlungen in seinen Geschäftsräumen ermöglicht.

Wegen der Verwertung von Erkenntnissen, die auf Informationen des Antragstellers im APA-Verfahren beruhen, wird auf Tz. 1.3 hingewiesen.

#### 4.3 Zusammenarbeit von Bundes- und Landesbehörden

Das BZSt informiert die zuständige oberste Landesfinanzbehörde unverzüglich über die Durchführung eines Vorgesprächs und zieht sie nach Möglichkeit hinzu. Die oberste Landesfinanzbehörde kann hierfür einen Vertreter benennen.

Nach Eingang des APA-Antrags bildet das BZSt für jedes APA unter Beteiligung der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der beauftragten Behörde ein „APA-Team“, das aus einem Vertreter des zuständigen Referats im BZSt und mindestens einem Vertreter des beteiligten Landes besteht. Zu den Landesvertretern sollte ein Außenprüfer gehören, je nach Landesorganisation der für das Unternehmen, für die betreffende Branche oder generell für APA zuständige Landesprüfer; es können auch mehrere Prüfer benannt werden. Für jedes APA-Verfahren wird dem BZSt vom beteiligten Land ein

Ansprechpartner benannt, der Mitglied des APA-Teams und für die laufende Information der entscheidungsbefugten Landesfinanzbehörden (Oberste Landesfinanzbehörde, Oberfinanzdirektion, Festsetzungsfinanzamt) verantwortlich ist.

Das zuständige Referat im BZSt entscheidet über die Einbeziehung eines Prüfers der Bundesbetriebsprüfung in das APA-Team; die Einbeziehung wird insbesondere dann sachgerecht sein, wenn die Bundesbetriebsprüfung an der Außenprüfung des Unternehmens mitwirkt oder über spezielle Branchen- oder Verrechnungspreiskennnisse verfügt.

Das BZSt („Zuständige Behörde“) übernimmt die Aufgabe als „Team- Koordinator“, d.h. es führt das Vorabverständigungsverfahren mit dem anderen Staat und koordiniert Arbeitsaufträge mit den beteiligten Prüfern (z.B. Einhaltung von Terminabsprachen). Es hat die Aufgabe, über den benannten Ansprechpartner des Landes in jeder Phase des Verfahrens Einvernehmen mit den entscheidungsbefugten Landesfinanzbehörden herzustellen.

#### 4.4 Zusammenarbeit mit dem anderen Staat (bzw. mit den anderen Staaten)

Der Antragsteller sollte seine APA-Anträge beim BZSt und bei der ausländischen Steuerbehörde gleichzeitig und mit gleichen Unterlagen stellen.

Zu Beginn des Vorabverständigungsverfahrens bemüht sich das BZSt, das Verfahren - vor allem auch zeitlich (Tz. 4.1) - mit der ausländischen „Zuständigen Behörde“ abzusprechen. Ziel der Zusammenarbeit ist ein vollständiger Informationsaustausch und ein gleicher Informationsstand beider Staaten.

#### 4.5 Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens mit dem anderen Staat

Im Einvernehmen mit dem beteiligten Land schließt das BZSt als „Zuständige Behörde“ die Vorabverständigungsvereinbarung mit der „Zuständigen Behörde“ des anderen Staates schriftlich ab. Die dazu erforderliche Willenserklärung des BZSt ist unter den Vorbehalt zu stellen, dass der Antragsteller der Vereinbarung zustimmt und gleichzeitig einen Einspruchsverzicht nach § 354 Abs. 1a AO (Tz. 4.6) erklärt. Nach Eingang der entsprechenden Erklärungen des Antragstellers ist der andere Staat darüber in Kenntnis zu setzen, zu welchem Zeitpunkt die Vorabverständigungsvereinbarung endgültig wirksam geworden, d.h. wann der Vorbehalt weggefallen ist.

Die Vereinbarung ist in deutscher Sprache und ggf. auch in der Sprache des anderen Staates abzuschließen. Mehrere bilaterale Vorabverständigungsverfahren aufgrund eines Antrags können in einer einheitlichen Vertragsurkunde abgeschlossen werden. Aus Vereinfachungsgründen kann in diesen Fällen die Fassung in nur einer Sprache (regelmäßig Englisch) einvernehmlich für verbindlich erklärt werden; der Antragsteller hat eine mit dem BZSt abgesprochene deutsche Übersetzung vorzulegen, die Grundlage der verbindlichen Zusage (Tz. 5.1) ist.

Der mögliche Inhalt einer Vereinbarung ergibt sich aus dem in der Anlage beigefügten Muster (Anlage).

#### 4.6 Zustimmung des Antragstellers, Einspruchsverzicht (§ 354 Abs. 1a AO)

Nach Unterzeichnung der Vorabverständigungsvereinbarung informiert das BZSt den Antragsteller schriftlich über das Ergebnis. Der Antragsteller hat unverzüglich schriftlich (mit Unterschrift) seine Zustimmung zur Vorabverständigungsvereinbarung (Tz. 4.2 Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen<sup>2</sup>) zu erklären. Entsprechend dem Vorbehalt (Tz. 4.5) wird die Vereinbarung nur wirksam, wenn der Antragsteller gegenüber der örtlich zuständigen Finanzbehörde (§ 354 Abs. 2 Satz 1 AO) auf die Einlegung eines Einspruchs gegen Steuerbescheide, die die Ergebnisse der Vorabverständigung für die Laufzeit zutreffend umsetzen, nach § 354 Abs. 1a AO verzichtet. Er hat außerdem zu erklären, dass ihm bekannt ist, dass die deutschen Finanzbehörden nur dann verpflichtet sind, sich an die Vereinbarung zu halten, wenn der dem APA zu Grunde liegende Sachverhalt erfüllt wird (Tz. 6.5.1), wenn die Gültigkeitsbedingungen eingehalten (Tz. 6.5.2) und wenn den Finanzbehörden die erforderlichen Jahresberichte (Tz. 6.1) zur Verfügung gestellt werden.

---

## 5 Umsetzung

### 5.1 Umsetzung in Deutschland durch die zuständige Landesfinanzbehörde

Die zuständige Landesfinanzbehörde (Finanzamt) ist nach Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens entsprechend Art. 25 Abs. 2 OECD-Musterabkommen verpflichtet, auf Antrag (Tz. 2.3) eine verbindliche Vorabzusage gleichen Inhalts (Tz. 4.5) zu erteilen. In die Vorabzusage ist im Hinblick auf Tz. 6.4 und Tz. 6.5.2 ein Widerrufsvorbehalt aufzunehmen.

Bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen sind für den APA-Zeitraum dem APA entsprechende Steuerbescheide zu erlassen (Tz. 6.3).

### 5.2 Umsetzung im anderen Staat

Die Umsetzung im anderen Staat ist für die innerstaatliche Umsetzung und das innerstaatliche Verfahren ohne Bedeutung. Stellt der Steuerpflichtige fest, dass die Umsetzung im anderen Staat zu Schwierigkeiten führt oder ergeben sich dort Abweichungen von der Vorabverständigungsvereinbarung, informiert er das BZSt, das Kontakt zu dem anderen Staat aufnehmen kann und im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde entscheidet, ob erneute Verhandlungen angestrebt werden.

## 6 Maßnahmen während der Laufzeit, Bindungswirkung

### 6.1 Berichts- und Nachweispflichten des Steuerpflichtigen (Jahresbericht)

Bestandteil der Vereinbarung mit dem anderen Staat ist die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, einen jährlichen Bericht („*Compliance Report*“) zu erstellen und vorzulegen, um darzulegen, dass der der Vereinbarung zu Grunde gelegte Sachverhalt im betreffenden Wirtschaftsjahr verwirklicht worden ist und insbesondere, dass die Gültigkeitsbedingungen (Tz. 3.7) eingehalten wurden. Dabei muss der Steuerpflichtige auf jede Abweichung ausdrücklich hinweisen und mitteilen, ob und welche Anpassungen er vorgenommen hat. Verletzt der Steuerpflichtige diese Pflicht, können nachteilige Folgen eintreten (Tz. 4.6).

Falls nach dem Bericht Gültigkeitsbedingungen nicht eingehalten wurden, sollte der Steuerpflichtige Vorschläge für entsprechende Anpassungen der Verständigungsvereinbarung machen. In diesem Zusammenhang gestellte, ergänzende Fragen der Finanzbehörden hat der Steuerpflichtige unverzüglich zu beantworten.

Der Bericht sollte bis zum Ablauf der gesetzlichen Steuererklärungsfrist des betreffenden Jahres beim BZSt und gleichzeitig bei der örtlich zuständigen Landesfinanzbehörde (Finanzamt) in deutscher Sprache oder in ausländischer Sprache mit deutscher Übersetzung abgegeben werden. Er ist spätestens zum früheren der nachfolgenden Zeitpunkte abzugeben:

- gleichzeitig mit der Vorlage im anderen Staat,
- zusammen mit der Steuererklärung für den betreffenden Veranlagungszeitraum.

## 6.2 Überprüfung der Gültigkeitsbedingungen

Das BZSt prüft federführend, ob nach dem Jahresbericht die Gültigkeitsbedingungen eingehalten sind. Treten Zweifelsfragen auf, sind diese gemeinsam mit der örtlich zuständigen Finanzbehörde zu klären. Diese weist das BZSt ggf. auf Unstimmigkeiten des Jahresberichtes mit der ihm eingereichten Steuererklärung hin. Das BZSt entscheidet im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde, ob die Notwendigkeit besteht, Maßnahmen im Hinblick auf das APA zu treffen, z.B. das APA zu kündigen oder Verhandlungen mit dem anderen Staat aufzunehmen (Tz. 6.5).

Bei einer späteren Außenprüfung ist festzustellen, ob der Steuerpflichtige das APA in den Prüfungsjahren befolgt hat, insbesondere ob der angegebene Sachverhalt verwirklicht wurde (Tz. 6.5.1) und die Gültigkeitsbedingungen eingehalten (Tz. 6.5.2) worden sind.

## 6.3 Bindung der Finanzbehörden

Die Finanzbehörden sind an das APA gebunden, wenn der dem APA zu Grunde gelegte Sachverhalt erfüllt ist und die Gültigkeitsbedingungen eingehalten wurden. Sie sind nicht berechtigt, bei Prüfungen und Veranlagungen von Ergebnissen abzuweichen, die auf der zutreffenden Anwendung des APA beruhen. Sie dürfen z.B. keine Änderungen aufgrund einer anderen Verrechnungspreismethode vornehmen.

Die Finanzbehörden sind berechtigt, im Rahmen einer später erfolgenden Außenprüfung festzustellen, ob der maßgebliche Sachverhalt tatsächlich erfüllt wurde und die vereinbarten Gültigkeitsbedingungen (einschließlich der Angaben in den vom Steuerpflichtigen vorzulegenden Jahresberichten, Tz. 6.1) im APA-Zeitraum eingehalten wurden. Werden die Gültigkeitsbedingungen (Tz. 3.7) nicht erfüllt, entfällt im Grundsatz die Bindung der Finanzbehörde; dies berechtigt zu entsprechenden Konsequenzen (Tz. 6.5.2).

#### 6.4 Bindung des Antragstellers / Steuerpflichtigen

Der Antragsteller / Steuerpflichtige ist aufgrund des APA nicht dazu verpflichtet, den Sachverhalt zu verwirklichen, der dem APA zu Grunde gelegt worden ist. Verwirklicht er den Sachverhalt nicht, gilt Tz. 6.5.1.

Verwirklicht der Steuerpflichtige den Sachverhalt, der dem APA zugrunde gelegt wurde, ist auch er an die Vereinbarungen des APA, die er veranlasst und denen er ausdrücklich zugestimmt hat (Tz. 4.5), gebunden. Rechnet er andere Preise ab als im APA vereinbart, können die Finanzbehörden ungeachtet der anderen Abrechnung die Regelungen des APA der Besteuerung zugrunde legen. Das BZSt informiert den anderen Staat unverzüglich über entsprechende Sachverhalte. Im Einzelfall können die Finanzbehörden in Absprache mit dem anderen Staat das APA so behandeln, als ob es nicht abgeschlossen worden wäre und die Vorabzusage widerrufen (Tz. 5.1).

Legt der Steuerpflichtige Einspruch gegen einen Steuerbescheid ein, der das APA zutreffend umsetzt, ist dieser unzulässig, soweit entsprechend Tz. 4.6 auf die Einlegung verzichtet worden ist (§ 354 Abs. 1a AO.)

#### 6.5 Aufhebung oder Beschränkung der Wirkung des APA

In allen Fällen der Aufhebung oder Beschränkung der Wirkung eines APA ist zu beachten, dass die Finanzbehörden alle während des Verfahrens gewonnenen Erkenntnisse nach § 88 AO (Untersuchungsgrundsatz) zu Gunsten und zu Lasten des Steuerpflichtigen und anderer Personen für die Besteuerung zu berücksichtigen haben (Tz. 1.3).

### 6.5.1 Nichtverwirklichung des Sachverhalts

Sowohl die Vorabverständigungsvereinbarung als auch die Vorabzusage sind gegenstandslos und entfalten keinerlei Rechtswirkung, wenn der Steuerpflichtige den Sachverhalt, der dem APA zugrunde gelegt worden ist, nicht verwirklicht.

### 6.5.2 Nichterfüllung von Gültigkeitsbedingungen

Werden Gültigkeitsbedingungen in wesentlichen Punkten nicht erfüllt, ist dem APA die Grundlage entzogen; die Vorabzusage kann auf den Zeitpunkt, ab dem die Gültigkeitsbedingungen nicht (mehr) erfüllt sind, widerrufen werden (Tz. 5.1). Das BZSt unterrichtet den anderen Staat unverzüglich von dem Sachverhalt.

Bei unwesentlichen Abweichungen kann das BZSt in Abstimmung mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde das APA fort gelten lassen oder nach (schriftlicher) Konsultation mit dem anderen Staat im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen entsprechend anpassen; das BZSt unterrichtet den anderen Staat unverzüglich nach Feststellung der Abweichung von der Position der deutschen Finanzbehörden.

In allen anderen Fällen kann das BZSt im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde Verhandlungen mit dem anderen Staat aufnehmen, um das APA den geänderten Bedingungen anzupassen. Voraussetzung ist ein Antrag des Steuerpflichtigen unter Vorlage der erforderlichen Unterlagen (Änderungsantrag). Wird der Antrag nicht gestellt oder ist eine einvernehmliche Anpassung mit dem anderen Staat nicht möglich, entfällt die Wirksamkeit des APA ab dem Zeitpunkt, ab dem die Gültigkeitsbedingungen nicht (mehr) erfüllt sind; die Vorabzusage kann entsprechend widerrufen werden (Tz. 5.1). Auf Tz. 1.3 wird hingewiesen.

## 7 Weitere Verfahrensregelungen

### 7.1 Änderungsanträge

Bis zum rechtsgültigen Abschluss der Vorabverständigungsvereinbarung (Tz. 4.5 und 4.6) kann der Antragsteller seinen APA-Antrag jederzeit ändern. Eine wesentliche Änderung des Antrags wird als Neuantrag angesehen (entsprechend späteres Eingangsdatum ggf. mit



Auswirkungen auf die Laufzeit, Tz. 3.8). Die Finanzbehörden können einen entsprechenden Neuantrag ablehnen, wenn Grund für die Annahme besteht, dass der Antragsteller das Verfahren nicht ernsthaft vorbereitet hat oder betreibt oder dass außerhalb des Verfahrens liegende Zwecke verfolgt werden (z.B. „Austesten“ der Finanzbehörden, Tz. 3.9).

## 7.2 Rücknahme des APA-Antrags

Da das APA-Verfahren wie ein Verständigungsverfahren auf einem Antrag beruht, führt dessen Rücknahme dazu, dass die Grundlage für seine Durchführung entfällt; das Verfahren ist beendet. Die Vertragsstaaten können ungeachtet dessen in geeigneten Fällen ein vom Vorabverständigungsverfahren zu unterscheidendes, antragsunabhängiges Konsultationsverfahren (entsprechend Art. 25 Abs. 3 OECD-MA) durchführen, wenn im Rahmen der Verhandlungen Schwierigkeiten und Zweifel hinsichtlich des DBA (auch in einem Einzelfall) erkennbar geworden sind, die in gegenseitigem Einvernehmen gelöst werden sollen.

Im Rahmen des Verfahrens bekannt gewordene Tatsachen sind im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes im Inland zu berücksichtigen (Tz. 1.3).

## 7.3 Rückbeziehung des APA („Roll Back“)

Beantragt der Steuerpflichtige die rückwirkende Anwendung einer im APA vereinbarten Verrechnungspreismethode auf Veranlagungszeiträume, die der vereinbarten Laufzeit eines APA vorangehen (sog. „Roll Back“), ist dies unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere wenn der andere Staat zustimmt, möglich. Eine Rückbeziehung setzt den Nachweis des Steuerpflichtigen voraus, dass der verwirklichte Sachverhalt in den betreffenden Vorjahren dem Sachverhalt der APA-Jahre entspricht. Außerdem müssen Aufzeichnungen zur Beurteilung der Vorjahre vorgelegt werden, die den Aufzeichnungen für den APA-Zeitraum entsprechen.

Die Vorjahre können formell nicht vom APA erfasst werden (siehe Tz. 3.8). Möglich ist eine inhaltliche Rückbeziehung, z.B. aufgrund eines zusätzlich einzuleitenden Verständigungsverfahrens, entsprechend Art. 25 Abs. 1 OECD-MA, das im Übrigen auch gemeinsam mit dem APA geführt werden kann, aber rechtlich eigenständig abgeschlossen wird.

Den Finanzbehörden bleibt es unbenommen, im Hinblick auf frühere Jahre zu prüfen, ob deren Ergebnisse entsprechend der im APA-Verfahren vereinbarten Vorgehensweise hätten ermittelt werden müssen, soweit die Sachverhalte gleich sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine fremdvergleichskonforme Festlegung von Verrechnungspreisen auch für gleiche Sachverhalte häufig auf unterschiedliche Art und Weise und mit verschiedenen (vertretbaren) Ergebnissen erfolgen kann (Tz. 2.1 VerwGrs-Verfahren 2005<sup>6</sup>). Eine Korrektur durch die Finanzverwaltung für Vorjahre erfolgt dem entsprechend nur dann, wenn die Behandlung der Vorjahre unrichtig oder fehlerhaft war. In diesen Fällen ist § 153 Abs. 1 AO zu beachten.

#### 7.4 Verlängerung des APA

Eine Verlängerung des APA über den Geltungszeitraum ist - mit Zustimmung des anderen Staates - möglich, wenn rechtzeitig ein entsprechender Antrag gestellt und glaubhaft gemacht wird, dass der zukünftig verwirklichte Sachverhalt dem Sachverhalt entspricht, der dem APA zu Grunde gelegt wurde. In solchen Fällen ist es wahrscheinlich, dass die Verlängerung (ggf. mit gewissen Anpassungen) in einem einfachen und schnellen Verfahren vereinbart werden kann, denn für dieses Verfahren wird es nicht erforderlich sein, alle Unterlagen wie bei einem Erstantrag vorzulegen (Tz. 3.5). Die Laufzeit der Verlängerungsvereinbarung hängt von den Umständen des einzelnen Falles ab und wird sich an den für APA allgemein zu vereinbarenden Laufzeiten orientieren (Tz. 3.8).

#### 7.5 Erstkorrekturen nach Abschluss eines APA durch einen Drittstaat

Tritt nach Abschluss des APA im Verhältnis zu einem am APA nicht beteiligten Drittstaat für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Doppelbesteuerung ein, weil dieser Staat die Ergebnisse des APA nicht anerkennt und Erstkorrekturen durchführt (Tz. 3.2), eröffnet das BZSt ein Verständigungsverfahren mit diesem Staat oder beteiligt sich an einem solchen Verfahren mit dem Ziel, den Drittstaat zur Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Änderung des betreffenden ausländischen Steuerbescheids zu veranlassen. Der Staat, mit dem das APA abgeschlossen wurde, ist unverzüglich zu informieren und ggf. in das Verständigungsverfahren mit dem Drittstaat einzubeziehen. Kann durch dieses Verständigungsverfahren die Doppelbesteuerung nicht vermieden werden, sind je nach

---

den Umständen des einzelnen Falles verschiedene Möglichkeiten in Betracht zu ziehen, um einerseits das APA zu erhalten und andererseits eine eintretende Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das BZSt entscheidet im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde über das Vorgehen seitens der deutschen Finanzbehörden im konkreten Fall. Dem Steuerpflichtigen wird die Möglichkeit gegeben, seine Interessen vorzutragen; sie sind bei der Entscheidung angemessen zu berücksichtigen.

#### 8. Vereinfachtes Verfahren für kleinere und mittlere Unternehmen

Das BZSt kann auf Antrag für Antragsteller, deren durch das APA erfasste Geschäftsvorfälle voraussichtlich die Beträge des § 6 Abs. 2 GAufzV nicht überschreiten werden, Erleichterungen im Hinblick auf die Anforderungen der Tz. 3.4 und Tz. 3.5 gewähren, soweit der Zweck des APA, aufgrund eines eindeutigen Sachverhalts Rechtssicherheit für den Antragsteller zu schaffen und eine Einigung mit dem anderen Staat zu erreichen, nicht gefährdet wird.

#### 9 Veröffentlichung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht für eine Übergangszeit auf der Internetseite [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) zur Ansicht und zum Herunterladen zur Verfügung; dauerhaft ist es auf der Internetseite [www.bzst.de](http://www.bzst.de) abrufbar.

Im Auftrag  
Müller-Gatermann

Entwurf

**Vorabverständigungsverfahren - Mustervereinbarung**

**MUSTERFORMULIERUNG für eine  
Vorabverständigungsvereinbarung (VVV)  
[“Advance Pricing Agreement” - APA]**

**zwischen**

(beteiligte zuständige Behörden)

**bezüglich**

(betroffene verbundene Unternehmen)

**1. Parteien der VVV**

Zuständige Behörden der beteiligten Staaten

**2. Verbundene Unternehmen, für die die VVV Anwendung findet  
(Steuerpflichtige / Antragsteller)**

Unternehmen A:

Name

Adresse

Unternehmen B:

Name

Adresse

*eventuelle weitere verbundene Unternehmen*

**3. In die VVV einbezogene Geschäftsvorfälle**

(Erläuterungen zu jeder Art von einbezogenen Geschäftsvorfällen siehe Anlage 1)

**4. Verrechnungsmethode(n)**

**4.1 Verrechnungsmethode(n)**

(nähere Erläuterungen siehe Anlage 1)

**4.2 Zusatzbestimmungen**

(weitere Sondervereinbarungen über z.B. Behandlung von Garantien, Verkaufsfördermaßnahmen, Werbung, besondere einbezogene Serviceleistungen im Konzern etc.)

**5. Laufzeit**

Diese Verständigungsvereinbarung findet Anwendung für die folgenden Geschäftsjahre:

**Entwurf**  
**Vorabverständigungsverfahren - Mustervereinbarung**

**6. Rückwirkung („roll back“)**

Die für die VVV anzuwendende Verrechnungspreismethode wird rückwirkend für folgende Jahre und folgende Geschäftsvorfälle angewendet (formal eigenständiges Verfahren außerhalb der VVV, Abschluss in einer einheitlichen Urkunde möglich):

**7. Gültigkeitsbedingungen („critical assumptions“)**

Folgende Gültigkeitsbedingungen werden vereinbart (z.B.):

- Gleich bleibende Beteiligungsverhältnisse
- Gleich bleibende Geschäftsbeziehungen zwischen den beteiligten Unternehmen (bzw. zwischen den beteiligten unselbständigen Unternehmensteilen)
- Gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen, Marktanteil, Marktstrategie, Verkaufsvolumen, Verkaufspreise
- Gleich bleibende Funktions- und Risikoverteilung und Kapitalstruktur
- Gleich bleibende handelsrechtliche und steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften bezüglich der für die VVV relevanten Geschäftsvorfälle
- Gleich bleibende Verwendbarkeit der herangezogenen Fremdvergleichsdaten (mindestens eingeschränkt) vergleichbarer Unternehmen
- Vereinbarungsgemäße Besteuerung im anderen Staat
- *(Angabe weiterer Gültigkeitsbedingungen, falls - je nach Vereinbarung - erforderlich)*

**8. Vorlage des Jahresberichts („annual report“), Inhalt**

Für jedes Geschäftsjahr, für das die VVV Anwendung findet, sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, den jeweiligen zuständigen Behörden einen gleich lautenden Bericht vorzulegen, in dem sie erklären, ob sie die erfassten Geschäftsvorfälle gemäß der VVV abgerechnet haben und ob die Gültigkeitsbedingungen eingehalten wurden. Der Bericht ist beiden zuständigen Behörden gleichzeitig zu übersenden, spätestens ist er der Steuererklärung des betreffenden Geschäftsjahres beizufügen; er enthält mindestens folgende Bestandteile:

- Den Jahresabschluss bzw. die Jahresabschlüsse einschließlich weiterer Erläuterungen, die zeigen, dass die Geschäftsvorfälle nach der vereinbarten Verrechnungspreismethode abgerechnet worden sind.
- Die für das jeweilige Geschäftsjahr nach der vereinbarten Methode erfolgten Ergebnisberechnungen (Preise, Brutto-, Nettoumsatzrenditen, Kostenaufschläge etc.).
- Angaben über die Einhaltung der einzelnen unter Tz. 7 aufgeführten Gültigkeitsbedingungen; genaue Bezeichnung aller Abweichungen und ggf. Erläuterung der Anpassungen bzw. Angabe der Gründe, die Anpassungen überflüssig machen.
- Der Betrag, der Grund und die Berechnung für im betreffenden Geschäftsjahr (eventuell) vorgenommene Kompensationsleistungen.

**Vorabverständigungsverfahren - Mustervereinbarung**

- (eventuell weitere erforderliche Angaben)

**9. Verlängerung der VVV**

Auf Antrag der Steuerpflichtigen kann die VVV mit Zustimmung des anderen Vertragsstaates verlängert werden, wenn die Verhältnisse in den folgenden Jahren gleich bleiben. Ist das der Fall, werden sich beide Partner bemühen, die Verlängerung ausgehend von den Regelungen der abgeschlossenen VVV abzuschließen.

Der Antrag auf Verlängerung soll bei beiden zuständigen Behörden spätestens **sechs** Monate vor Ablauf der VVV gestellt werden.

**10. Aufhebung oder Änderung der VVV**

Die zuständigen Behörden Deutschlands und ... vereinbaren, sich vor jeder Änderung oder Kündigung der VVV (bzw. der jeweiligen innerstaatlichen Umsetzung der VVV) zu konsultieren und zu informieren.

**11. Kündigung der VVV**

Jede der beteiligten zuständigen Behörden ist berechtigt die VVV in folgenden Fällen einseitig zu kündigen:

- Fehlerhafte oder falsche Darstellung von Tatsachen durch den Steuerpflichtigen sowie Nichtvorlage relevanter Informationen im Verfahren, die erst nach Abschluss des VVV bekannt werden.
- Fehlerhafte oder falsche Präsentation von Tatsachen sowie Nichtvorlage relevanter Informationen im Jahresbericht.

Die Kündigung kann – nach Konsultationen mit der anderen zuständigen Behörde und nach Anhörung des Steuerpflichtigen – mit rückwirkenden Folgen (Widerruf) ausgesprochen werden.

**12. Geheimhaltung**

Informationen, die im Rahmen des Verfahrens ausgetauscht werden, unterliegen den Bestimmungen über den Informationsaustausch nach Artikeln ... des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Parteien. Ihr Gebrauch und ihre Offenlegung unterliegen den Bestimmungen der jeweiligen Abkommen.

**13. Vorbehalt der Bundesrepublik Deutschland, Drittwirkung**

Diese VVV tritt in Kraft, sobald die Steuerpflichtigen schriftlich ihre Zustimmung erklären.

Die Zustimmung der Bundesrepublik Deutschland steht unter dem Vorbehalt, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Monats nach Unterzeichnung zusätzlich einen Rechtsmittelverzicht nach § 354 Abs. 1a Abgabenordnung für Steuerbescheide erklärt, soweit diese die VVV zutreffend umsetzen. Die zuständige Behörde der Bundesrepublik Deutschland informiert die

**Vorabverständigungsverfahren - Mustervereinbarung**

zuständige Behörde des anderen Staates unverzüglich über den Zeitpunkt der Wirksamkeit (Eingang der entsprechenden Erklärung des Steuerpflichtigen).

**14. Umsetzung**

Diese VVV regelt ihre Umsetzung in den Rechtsordnungen der Parteien nicht, dies bleibt dem jeweiligen innerstaatlichen Recht vorbehalten. Sollten sich Schwierigkeiten oder unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich des Ergebnisses der Umsetzung zeigen, werden die zuständigen Behörden zur Lösung der Differenzen Konsultationen aufnehmen.

**15. Ansprechpartner**

Soweit Mitteilungen an die Parteien der VVV gerichtet werden sollen, sind entsprechende Nachrichten an die jeweilige zuständige Behörde zu adressieren.

Soweit Mitteilungen an den Steuerpflichtigen gerichtet werden sollen, gilt folgende Zustelladresse, soweit später nicht nachweislich eine andere Adresse ausdrücklich in Hinblick auf diese VVV angegeben wird:

....

**Unterschriften:**

Zuständige Behörde Staat A:

Zuständige Behörde Staat B:

Eventuelle weitere zuständige Behörde(n)

## **Anlage 1**

### **1. Unter die VVV fallende Geschäftsvorfälle**

Abschließende Beschreibung der einbezogenen Geschäftsvorfälle

### **2. Verwendete Verrechnungspreismethode(n)**

#### 2.1 Preisvergleichsmethode

Z.B. Erläuterung:

Preise, die für ... berechnet werden, sollen zwischen ... Euro und ... Euro liegen

#### 2.2 Wiederverkaufspreismethode

Z.B. Erläuterung:

Der Steuerpflichtige soll für die unter die VVV fallenden Geschäftsvorfälle ein Ergebnis erzielen, dass einer Bruttorendite (definiert als Verhältnis zwischen Rohertrag und Umsatzerlösen) zwischen x % und y % entspricht.

#### 2.3 Kostenaufschlagsmethode

Z.B. Erläuterung:

Der Steuerpflichtige soll für die unter die VVV fallenden Geschäftsvorfälle ein Ergebnis erzielen, das einem Verhältnis zwischen Bruttoergebnis und Herstellungskosten von zwischen x % und y % (Fremdvergleichsbandbreite) entspricht. Daraus resultiert ein Betriebsergebnis, das zwischen x % und y% der Herstellungskosten beträgt.

Eine risikoadäquate Kapitalverzinsung, die zwischen x % und y % liegt, darf nicht überschritten werden.

#### 2.4 Kostenaufschlagsmethode mit dem Berry Ratio- Renditeindikator

Z.B. Erläuterung:

Der Steuerpflichtige soll für die unter die VVV fallenden Geschäftsvorfälle ein Ergebnis erzielen, das einem Verhältnis zwischen Rohertrag und (wertschöpfenden) Betriebsausgaben von zwischen x% und y% (die Fremdvergleichsbandbreite) entspricht. Daraus resultiert ein Betriebsergebnis, das zwischen x% und y% der (wertschöpfungsrelevanten) Betriebsausgaben beträgt.

Eine risikoadäquate Kapitalverzinsung, die zwischen x % und y % liegt, darf nicht überschritten werden.



**Vorabverständigungsverfahren - Mustervereinbarung**

2.5 Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method)

Z.B. Erläuterung:

Der Steuerpflichtige soll für die unter die VVV fallenden Geschäftsvorfälle ein Betriebsergebnis erzielen, das einer Umsatzrendite (definiert als Verhältnis zwischen Betriebsergebnis und Umsatzerlösen) von zwischen x% und y% entspricht.

Dabei darf eine risikoadäquate Kapitalverzinsung, die zwischen x % und y % liegt, nicht überschritten werden.

2.6 Andere geschäftsvorfallbezogene Gewinnteilungsmethoden (Profit Split Methods)

Erläuterung:

Der Steuerpflichtige soll ein Ergebnis erzielen, das sich folgendermaßen berechnet.

3. Anpassungen

Ergibt sich in einem (in einer Folge von mehreren) Geschäftsjahr(en), für das (die) die VVV Gültigkeit hat, ein Ergebnis, das einem gemäß Punkt 2.2 bis 2.5 vereinbartes Verhältnis nicht entspricht, nimmt der Steuerpflichtige dem Fremdvergleich entsprechende Anpassungen vor, um das vereinbarte Verhältnis zu erreichen.

## Anlage 2

Definition der in der VVV verwendeten Begriffe, soweit für die konkrete VVV erforderlich,  
z.B.

### Bruttorendite

Bruttoergebnis geteilt durch den Umsatz

### Nettorendite

Betriebsergebnis geteilt durch den Umsatz

### Betriebsergebnis

Das Betriebsergebnis ist der Gewinn vor dem Finanzergebnis, dem außergewöhnlichen Ergebnis und den Steuern.

### Umsatz

Umsatz im Sinne der VVV sind die Nettoumsatzerlöse (abzüglich ...)

### Werbeaufwendungen

### Garantien

### Verkaufsfördermaßnahmen

### Serviceleistungen im Konzern

[ggf. weitere in der konkreten VVV benutzte, zu definierende Begriffe: ]