

AUFsätze

wurde.⁴⁵ Mit Einschränkungen sieht dies auch der britische Entwurf vor. Der Regierungsentwurf hingegen will unterbliebene oder unvollständige Meldungen erst für Gestaltungen ab dem 1.7.2020 sanktionieren, um einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot gemäß Art. 20 Abs. 3 GG zu vermeiden.⁴⁶

5. Zusammenfassung

Der britische Gesetzesentwurf setzt die Richtlinie teilweise wortgenau um. Dies ist aber auch der Tatsache geschuldet, dass der Gesetzesentwurf häufig auf die Vorschriften der Richtlinie verweist und ihre unmittelbare Anwendbarkeit

⁴⁵ Art. 8ab Abs. 12, 25a DAC 6 iVm Art. 2 Abs. 1 UAbs. 2 DAC 6.

⁴⁶ UE liegt ein solcher Verstoß jedoch auch bei Sanktionierung von unterbliebenen und unvollständigen Meldungen ab dem 25.6.2018 nicht vor. Die Sanktion bezieht sich auf die Meldung, nicht auf die Ausführung der Gestaltung. Die Meldung hat erst nach dem 1.7.2020 zu erfolgen.

anordnet. Abweichungen von den Vorgaben der Richtlinie finden sich ausschließlich im Diskussionspapier. Dies ist jedoch vor dem Hintergrund, dass das Diskussionspapier keine Rechtsverbindlichkeit nach außen hat, problematisch, da sich der Bürger nur unter hohen Voraussetzungen auf die dort vorgenommenen Auslegungshilfen berufen kann.

Der deutsche Regierungsentwurf sieht demgegenüber eigene Regelungen und keine direkten Verweise auf die Definitionen der Richtlinie vor. Das führt aber auch dazu, dass einige Begriffe, wie der des *service providers*, durch den deutschen Regierungsentwurf bisher außer Acht gelassen wurden. Auch werden einige Problemstellungen, die im britischen Diskussionspapier erläutert werden, nicht aufgegriffen.⁴⁷ Diesbezüglich besteht in Deutschland definitiv noch Nachbesserungsbedarf.

⁴⁷ Siehe: Punkt 2.2 Kenntnis des Intermediärs.

Unilaterale Advance Pricing Agreements zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in China, Hongkong, Singapur und Thailand

Chancen, Risiken und Aussicht

Melanie Kühn und Michael Lorenz*

Dieser Beitrag stellt die Möglichkeiten zum Abschluss eines unilateralen Advance Pricing Agreements in China, Hongkong, Singapur und Thailand dar und erläutert kurz die Vor- und Nachteile eines solchen Verfahrens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

1. Einleitung

Die Einführung des „Base Erosion and Profit Shifting“-Projektes der OECD (kurz BEPS)¹ zog eine weltweite Welle an neuen nationalen und internationalen Regelungen zur Eindämmung von Steuervermeidungspraktiken nach sich.

Auch wenn es begrüßenswert ist, dass durch diese neuen Regelungen eine gerechte und wertschöpfungsorientierte Verteilung von Steuern erreicht werden soll, lässt die Umsetzung von Streitbeilegungsmechanismen noch Fragen offen. Insbesondere ist unklar, wie eine Doppelbesteuerung im Vorhinein vermieden bzw. im Nachgang beseitigt werden kann, wenn mehrere nationale Steuerbehörden der Auffassung sind, dass die Wertschöpfung eines international agierenden Unternehmens zum größten Teil im eigenen Land stattfand. Durch diese Überschneidung besteht die Gefahr, dass nicht 100 %, sondern in Summe aller Länder zB 120 %

des weltweiten Gewinns eines multinationalen Konzerns besteuert werden.

Zur Verdeutlichung hier ein stark vereinfachtes

Beispiel:

Die deutsche Gesellschaft D (Holding) entwirft und entwickelt in Deutschland Produkte, die es von seiner chinesischen Tochtergesellschaft C in China produzieren lässt. Verkauft werden diese Produkte über die Hongkonger Tochtergesellschaft H, die für die Logistik, Finanzierung und Rechnungsstellung eigenverantwortlich ist.

Im Konzern werden verschiedene Verrechnungspreise vereinbart und damit einhergehende Rechnungen ausgetauscht. Beispielsweise stellt D an C für die Planung und Entwicklung eine Rechnung. C stellt an H in Hongkong für die Lieferung der Güter eine Rechnung. H stellt wiederum der deutschen Muttergesellschaft D, welche auch die Produkte final in Europa vertreiben soll, eine Verkaufsrechnung.

Die Frage ist, wie die jeweiligen Preise und Kosten unter Zugrundelegung der alten Verrechnungspreisgrundsätze iVm der neuen wertschöpfungsorientierten Betrachtung zu ermitteln sind. Hier gibt es naturgemäß viel Interpretationsspielraum und es ist durchaus nicht unwahrscheinlich, dass die beteiligten drei Finanzämter (Deutschland, Hongkong und China) jeweils darauf abstellen, dass in der gesamten Wertschöpfungskette von Planung und Design über Produktion, Vertrieb, Logistik und Finanzierung, jeweils dem Eigenland mindestens 40 % der gesamten Wertschöpfung zustehen, was sodann entsprechend zu versteuern wäre.

Dieses Problem wird verstärkt durch die zeitliche Komponente. Es kommt in der Praxis nicht selten vor, dass beispielsweise die chinesischen Finanzbehörden einen Zeitraum prüfen, für den der Steuerbescheid in Deutschland bereits ergangen ist und die entsprechenden Steuern bereits bezahlt wurden. Das hat zur Folge, dass in China rückwirkend die im Konzern angesetzten Verrechnungspreise nicht akzeptiert werden und ein höherer Wertschöpfungsanteil (und somit auch eine höhere Besteuerung) in China zugrunde gelegt wird, die in China angesetzten neuen Verrechnungspreise in den anderen beteiligten Ländern jedoch nicht mehr berücksichtigt werden können.

* Melanie Kühn, RA, ist Associate und Michael Lorenz, RA, Gründungspartner der Kanzlei Lorenz & Partners mit Standorten in Bangkok, Hongkong und Ho Chi Minh City. Die Kanzlei ist auf die ganzheitliche Beratung von ausländischen Investoren in Südostasien spezialisiert.

1 Zu den einzelnen Aktionspunkten siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

AUFsätze

Hierdurch kommt es nicht selten zu einer Besteuerung vom Gesamtgewinn in der Wertschöpfungskette von über 100 %.

Dies lässt sich nur dadurch vermeiden, dass mit allen beteiligten Ländern verbindliche Vereinbarungen über den Anteil der Wertschöpfung bzw. über die Verrechnungspreise getroffen werden. Zwar existieren bereits vereinzelt Streitbeilegungsmechanismen bzw. Instrumente der Verständigung², allerdings gibt es Situationen, in denen kein entsprechendes Verfahren Anwendung findet. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um das Verhältnis zu einem Drittstaat außerhalb der EU handelt oder kein DBA zwischen den jeweiligen Staaten existiert.³ Durch sog. Vorabverständigungsvereinbarungen kann in solchen Fällen mit der/den Steuerbehörde(n) der jeweiligen Länder eine von allen Seiten akzeptierte Regelung zur Verrechnungspreisbestimmung erfolgen. Die OECD nennt dieses Instrument auch *Advance Pricing Agreement* (APA). Es handelt sich hierbei um einen Vertrag mit einer Steuerbehörde, der darauf abzielt, Streitigkeiten über Verrechnungspreise zu vermeiden, indem Kriterien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen im Vorfeld dieser Transaktionen festgelegt werden. Im Gegensatz dazu stehen traditionelle Prüfungstechniken, die darauf abzielen, ob bereits getätigte konzerninterne Transaktionen die Anwendung des Fremdvergleichsprinzips wirklich widerspiegeln.⁴

Unterschieden wird zwischen unilateralen, bilateralen und multilateralen APA.

Unilaterale APA betreffen nur den Steuerpflichtigen und die Steuerbehörde des Landes, in dem Steuern aufgrund der entsprechenden Steuerpflichtigkeit gezahlt werden müssen.

Bilaterale APA beziehen darüber hinaus die Steuerbehörde desjenigen Landes mit ein, in dem ein verbundenes Unternehmen steuerpflichtig ist, es werden also zwei nationale Steuerverwaltungen beteiligt, damit eine einheitliche Verrechnungspreismethode zur Anwendung in beiden Staaten kommt.

Multilaterale APA beziehen die Steuerbehörden derjenigen Länder ein, in denen die verschiedenen verbundenen Unternehmen jeweils steuerpflichtig sind, es werden also mehrere nationale Steuerverwaltungen beteiligt, um Einheitlichkeit bzgl. Verrechnungspreismethoden in möglichst allen betroffenen Ländern zu erzielen.⁵

Ausgangspunkt für die nachfolgenden Ausführungen ist vor allem die aktuelle Rechtslage zu unilateralen APA in China, Hongkong, Singapur und Thailand als bedeutende Handelspartner Deutschlands. Aufgrund eines noch fehlenden DBA mit Hongkong gibt es zurzeit keine Möglichkeit, bilateral Doppelbesteuerungen zu beseitigen. Wenngleich DBA mit China, Singapur und Thailand vorhanden sind, so

besteht auch hier keine Möglichkeit eines obligatorischen Schiedsverfahrens. Bi- oder multilaterale APA sind zwar in den entsprechenden DBA in Art. 25 angelegt, allerdings besteht vom Wortlaut her keine Verpflichtung zur Durchführung eines solchen Verfahrens, sondern lediglich die Möglichkeit. In der Praxis versprechen solche Verfahren auch nicht immer Gewissheit, da sich die Behörden der betroffenen Länder oft nicht einigen können bzw. wollen, oder sich die Verfahren über viele Jahre hinwegziehen.

Die einzige Möglichkeit für multinationale Unternehmen, das Risiko einer Doppelbesteuerung effektiv eindämmen oder zumindest besser abschätzen zu können, ist also, im Vorhinein Gewissheit über die Besteuerungspraxis in jedem einzelnen Land zu erhalten bzw. entsprechende unilaterale APA abzuschließen.

2. Einseitige APA als Möglichkeit zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

2.1 Deutschland

In Deutschland ist eine gegenseitige Verständigung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung nicht vorgesehen, so dass die Möglichkeit eines unilateralen APA grundsätzlich nicht besteht.⁶ Das BMF hat sich allerdings in dem Merkblatt v. 5.10.2006⁷ dahingehend geäußert, dass „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“ kann, „wenn der konkrete Einzelfall hierfür geeignet ist und ein berechtigtes Interesse besteht“ (zB in Fällen ohne DBA). „Für die Ablehnung entsprechender Anträge spricht, dass einseitige Maßnahmen eine Doppelbesteuerung nicht zuverlässig beseitigen und sogar Besteuerungslücken verursachen können.“ Inwieweit sich hieraus ein Anspruch auf Abschluss eines APA herleiten lässt, bleibt unklar. Unilaterale APA werden bisher in der Praxis regelmäßig nicht erteilt.⁸

Stattdessen erteilen die Finanzbehörden einseitig verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO bzw. verbindliche Zusagen im Anschluss an eine Außenprüfung nach § 204 AO gegenüber dem Steuerpflichtigen. Der Unterschied zu einem unilateralen APA besteht darin, dass die zuständige Finanzbehörde hierbei einseitig, dh ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen tätig wird. Es kommt anders als bei einem APA zu keiner aktiven Verhandlung bzw. keinem Vertragsschluss zwischen Antragssteller und dem FA, sondern zu einer rein hoheitlichen Maßnahme (in Deutschland in Form eines Verwaltungsaktes) seitens der Behörde.

Nach § 89 Abs. 2 AO können sowohl die Finanzämter als auch das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag verbindli-

² Im Einzelnen dargestellt in *Mammen/Jansen/Rasche IStR 2019, 372*.

³ So auch *Mammen/Jansen/Rasche IStR 2019, 372 (380)*.

⁴ Siehe <https://www.oecd.org/tax/transfers-pricing/guidelines-fora-pa.htm>.

⁵ Bi- und multilaterale APA finden ihre Grundlage nach hM in Art. 25 des jeweiligen DBA, soweit dieses den Wortlaut des OECD-MA (2010 oder 2017) übernommen hat. Im Einzelnen ist allerdings streitig, welcher Absatz als Rechtsgrundlage herangezogen werden soll, siehe *Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 326 ff. mwN*.

⁶ Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der DBA zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APA); BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, BeckVerw 079289 Tz. 1.2.

⁷ BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, BeckVerw 079289.

⁸ So auch *Czakert IStR 2016, 985 (987)*.

AUFsätze

che Auskünfte über die steuerliche Behandlung von genau bestimmten, aber noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen.⁹ Maßgeblicher Zeitpunkt hinsichtlich der Verwirklichung des Sachverhalts ist der Zeitpunkt der Auskunftserteilung und nicht bereits die Antragsstellung.¹⁰ Weitere Voraussetzung ist das Vorliegen eines besonderen Interesses des Antragstellers an der Auskunft hinsichtlich der erheblichen steuerlichen Auswirkungen.¹¹

Das Verfahren zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft wird mit einem entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen, dessen Inhalt sich nach § 1 Abs. 1 StAusV richtet, eingeleitet. Weiterhin soll der Antragsteller nach § 89 Abs. 4 S. 2 AO den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung erheblichen Umstände in seinem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft darlegen.

Nach Eingang des Antrags soll die zuständige Finanzbehörde innerhalb von sechs Monaten über den Antrag entscheiden (§ 89 Abs. 2 S. 4 AO). Die Behörde hat ein Überschreiten der Frist dem Antragsteller unter Angabe der Gründe mitzuteilen. Die Entscheidung der Behörde, die als positive Auskunft, als Ablehnungsbescheid oder auch als negative Auskunft ergehen kann, stellt einen steuerlichen Verwaltungsakt dar, dessen Bekanntgabe sich nach § 122 AO richtet.¹²

Für die Antragsstellung und das nachfolgende Auskunftsverfahren mittels Verwaltungsaktes wird eine Gebühr erhoben, die sich grundsätzlich nach dem Gegenstandswert, dh nach dem Wert, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat, berechnet (siehe dazu § 89 Abs. 3 bis 7 AO). Die Höchstgebühr beträgt 109.736 €. ¹³

Die verbindliche Auskunft bindet grundsätzlich die erlassende Behörde nach § 2 StAusV. Die Bindungswirkung tritt auch im Falle der Rechtswidrigkeit der Auskunft ein, soweit sie zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt.¹⁴ Nach § 2 Abs. 1 StAusV ist die verbindliche Auskunft allerdings für die Besteuerung des Antragstellers nur dann bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht.

Trotz einer grenzüberschreitenden Einbettung des Sachverhalts kann mangels Bindungswirkung der ausländischen Finanzverwaltung, die gerade nicht ins Verfahren nach § 89 AO oder § 204 AO integriert wird, ein Fall der Doppelbesteuerung bzw. ein Fall der Besteuerungslücke nicht ausgeschlossen werden. Gleichzeitig wird die deutsche Finanzverwaltung durch ausländische unilaterale APA¹⁵ oder Regelungen, die den deutschen Methoden ähneln, nicht gebunden.

Da eine verbindliche Auskunft in Form eines Verwaltungsaktes (s. o.) ergeht, kann gegen die Auskunft mit den

Rechtsbehelfen der AO und der VwGO vorgegangen werden.¹⁶

Neben einer verbindlichen Auskunft nach § 89 AO ist auch eine verbindliche Zusage nach § 204 AO im Falle einer vorangegangenen Außenprüfung möglich. Vorteil einer solchen ist, dass keine Gebühr erhoben wird und auch eine solche nach § 206 AO Bindungswirkung entfaltet. Da Gegenstand der verbindlichen Zusage allerdings nur Sachverhalte sein können, die gleichzeitig Gegenstand der Außenprüfung waren, kommt der Zusage nach § 204 AO in der Praxis weniger Bedeutung zu.

2.2 China

China ist einer der Staaten, welcher im Grundsatz von einer Gleichrangigkeit unilateraler bzw. bi- oder multilateraler APA ausgeht. Dies bedeutet, der Steuerpflichtige hat stets die Möglichkeit, unabhängig davon, ob ein DBA besteht oder nicht, einen Antrag auf Abschluss eines unilateralen APA zu stellen.¹⁷

Von 1.1.2005 bis 31.12.2018 wurden laut offiziellen Angaben insgesamt 156 APA unterzeichnet, 89 davon waren unilateral.¹⁸

Um ein einseitiges APA in China erzielen zu können, muss eine Gesellschaft jährliche Transaktionen mit ihren verbundenen Unternehmen iHv mindestens 40 Mio. RMB (ca. 5,1 Mio. €) jeweils in den drei Jahren vor Erhalt der Mitteilung (*Notice on Tax Matters*, s. u.) der zuständigen Behörde, mit der das APA verhandelt werden soll, nachweisen.¹⁹

Der Verfahrensablauf bis zum Abschluss und der Durchführung eines APA in China gliedert sich in folgende sechs Phasen:²⁰

1. Zunächst muss ein Antrag auf ein Vorgespräch (*Pre-filing*) mit der zuständigen lokalen Steuerbehörde gestellt werden, in dem das Verfahren erörtert und der Inhalt des APA-Antrags abgesprochen wird.
2. Wenn sich die Steuerverwaltung und das Unternehmen in dem Vorgespräch einigen, fordert die zuständige Steuerbehörde das Unternehmen in einer sog. *Notice on Tax Matters* auf, den sog. *Letter of Intent* für den APA-Antrag zu erstellen.
3. Nach Erhalt des *Letter of Intent* analysiert die Steuerbehörde die eingereichten Unterlagen und die darin enthaltenen Vorschläge zu Verrechnungsmethoden etc. Entsprechen diese Vorschläge aus Sicht der Behörde nicht

16 Hierzu ausführlich Rätke (Fn. 9), § 89 Rn. 38 f.

17 So auch Becker in Becker/Kimpel/Oestreicher/Reimer, Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise, PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht Vol. 5, 2017, 202.

18 Siehe *China Advance Pricing Arrangement Annual Report (2018)* der chinesischen *State Administration of Taxation (SAT)*, 1, <http://www.chinatax.gov.cn/n810214/n810606/c4244610/part/4246243.pdf>.

19 Unter bestimmten Voraussetzungen können einige Unternehmen bei der Antragstellung auch bevorzugt werden, siehe dazu *Annual Report* (Fn. 18), 8.

20 Eine detaillierte Darstellung mit allen Antragsformularen und einzureichenden Unterlagen findet sich in *Public Notice of the SAT on Issuing the „Administrative Measures of Special Tax Investigation and Adjustment and Mutual Agreement Procedure“ (2016) No. 64* Nr. 5 ff. sowie im *Annual Report* (Fn. 18), 8-18.

9 Rätke in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 89 Rn. 17.

10 Rätke (Fn. 9), § 89 Rn. 17.

11 BFH v. 12.8.2015 – I R 45/14, ISrR 2016, 294.

12 BFH v. 12.8.2015 – I R 45/14, ISrR 2016, 294.

13 Siehe Verweis in § 89 Abs. 5 S. 2 AO auf § 39 Abs. 2 GKG, wonach der maximale Gegenstandswert 30 Mio. € betragen kann.

14 Zum Entfallen der Bindungswirkung siehe Rätke (Fn. 9), § 89 Rn. 43 ff.

15 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, BeckVerw 079289 Tz. 1.2.

AUFsätze

dem *arm's-length principle*, werden Nachverhandlungen mit dem Unternehmen geführt und die Methoden entsprechend angepasst.

4. Sodann erfolgt die offizielle Antragstellung auf Abschluss eines APA. Wenn nötig, werden hier noch einmal Nachverhandlungen durchgeführt.
5. Das APA wird schließlich von den Parteien unterzeichnet.
6. Die Steuerbehörde ist im Nachgang verpflichtet, die Umsetzung des APA zu überwachen. Es ist ein jährlicher Bericht über die konkrete Anwendung der vereinbarten Methoden zu verfassen. Sollten sich die Umstände, auf deren Grundlage das APA abgeschlossen wurde, in erheblichem Maße ändern, ist innerhalb von 30 Tagen ein schriftlicher Bericht an die zuständige Finanzbehörde zu übermitteln, der die Auswirkungen dieser Änderungen mit relevanten Zusatzinformationen und Dokumenten erläutern soll.

Gebühren werden für die Erteilung eines APA nicht erhoben. Von Antragstellung bis zum Abschluss eines APA dauert es im Regelfall ein bis zwei Jahre.²¹ Ein APA hat eine Gültigkeit von drei bis fünf Jahren.²² Wenn Transaktionen aus früheren Jahren mit denjenigen, die unter das APA fallen, identisch sind oder diesen ähneln, kann die Steuerverwaltung auf Antrag die vereinbarten Verrechnungspreismethoden auf solche Transaktionen anwenden, die maximal 10 Jahre zurückliegen.²³

Das Unternehmen muss auch relevante unterstützende Informationen und Dokumente zur Verfügung stellen, einschließlich jährlicher APA-Umsetzungsberichte für das bestehende APA sowie Dokumente, in denen erklärt wird, ob sich wesentliche Änderungen an den in dem bestehenden APA genannten Fakten und Vertragsbedingungen ergeben haben.²⁴

Stellt sich heraus, dass der Abschluss eines APA aus einem APA-Prozess resultiert, der nicht mit den einschlägigen Vorschriften und Anforderungen übereinstimmt oder, dass das Unternehmen Informationen zurückgehalten hat, „annuliert“ die Steuerverwaltung das APA und informiert das Unternehmen über die zugrunde liegenden Gründe. Wenn das Unternehmen es versäumt, ein APA ordnungsgemäß umzusetzen oder auf andere Weise gegen die Bedingungen eines APA verstößt, kann die Steuerverwaltung je nach den Umständen die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, einschließlich der Beendigung des APA, um die Nichteinhaltung zu beheben oder entsprechend zu sanktionieren.²⁵

Im Falle von Streitigkeiten, die während der Durchführung eines APA auftreten, sollen sich die zuständige Steuerverwaltung und das Unternehmen „bemühen“, die Streitigkeiten durch Verhandlungen beizulegen. Bleiben die Streitigkeiten nach den Verhandlungen ungelöst, kann die zuständige Steuerverwaltung die Streitigkeiten an die Steuerverwaltung(en) der höheren Ebene zur Mediation melden.²⁶

2.3 Hongkong

Ein Gesetz, das erstmals ausdrücklich Vorschriften zu Verrechnungspreisen in Hongkong beinhaltet, wurde am 4.7.2018 als *Inland Revenue (Amendment) (No. 6) Bill 2017* verabschiedet und trat am 13.7.2018 in Kraft. Damit bekräftigt Hongkong als (ehemalige) „Steueroase“ sein Engagement für die Umsetzung der OECD-Initiativen und BEPS als Mitglied des *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*.

Die Einführung eines solchen Gesetzes stellt insoweit einen Meilenstein dar, als erstmals auch ein einseitiges APA in Hongkong eingeführt wurde. Bis 2018 konnten unilaterale APA nur in Ausnahmefällen abgeschlossen werden, insbesondere zB dann, wenn ein Staat, mit welchem kein DBA existierte, ebenfalls ein einseitiges APA-Verfahren vorbereitete, das die betreffenden Transaktionen verbundener Unternehmen im Wesentlichen einbezog.²⁷ Grund für diese Einschränkung waren vor allem mangelnde Ressourcen im *Inland Revenue Department* (IRD) sowie die Gefahr einer Doppelbesteuerung²⁸, da unilaterale APA nicht die Steuerbehörden anderer Staaten binden und diese daher eine Besteuerung aufgrund anderweitiger Verrechnungspreismethoden mit abweichenden Ergebnissen anwenden können.

Da Deutschland mit Hongkong immer noch kein DBA abgeschlossen hat, kommen bi- oder multilaterale APA von vornherein nicht in Betracht, so dass nur ein unilaterales APA abgeschlossen werden kann, wenn ein Unternehmen steuerliche Planungssicherheit in Hongkong bzgl. Transaktionen mit verbundenen Unternehmen wünscht.

Der Schwellenwert für einen APA-Antrag beträgt derzeit 80 Mio. HKD (ca. 9 Mio. €) für jedes Jahr, das unter das APA fällt, wenn die Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen den Verkauf und Kauf von Waren betreffen. Wenn sich der APA-Antrag auf Dienstleistungen bezieht, liegt der Schwellenwert bei 40 Mio. HKD (ca. 4,5 Mio. €) pro Jahr. Bezieht sich der APA-Antrag auf die Nutzung immaterieller Güter, liegt der Schwellenwert bei 20 Mio. HKD (ca. 2,3 Mio. €) pro Jahr. Es gilt stets der gleiche Schwellenwert, unabhängig davon, ob es sich um eine Neuanmeldung oder eine Verlängerung eines APA handelt.²⁹

Das Verfahren in Hongkong gliedert sich in fünf Phasen, (1) *Pre-Filing*, (2) Antragstellung, (3) Analyse und Evaluation, (4) Verhandlung und Einigung sowie (5) Entwurf, Unterzeichnung und Überwachung.³⁰

Bis zum Abschluss eines APA kann es 18 bis 24 Monate dauern.³¹ Ein APA kann zurzeit nur für drei bis fünf Jahre

26 Public Notice (2016) 64 (Fn. 20), Nr. 13.

27 IRD *Departmental Interpretation and Practice Notes No. 48, Advance Pricing Arrangement*, Nr. 12, https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/e_dipn48.pdf.

28 IRD Practice Notes No. 48 (Fn. 27), Nr. 9, 12.

29 IRD Practice Notes No. 48 (Fn. 27), Nr. 17.

30 IRD Practice Notes No. 48 (Fn. 27), Nr. 22 ff.; zu beachten ist hier jedoch, dass die Practice Notes No. 48 des IRD aus dem Jahre 2012 stammen. Aufgrund der Einführung der *Inland Revenue (Amendment) (No. 6) Bill 2017* und der damit einhergehenden Gesetzesänderungen wird eine neue Version dieses Dokuments bis 2020 erwartet, so dass sich das Verfahren zu den APA noch ändern kann. Bis dahin ist die alte Version der Practice Notes aus 2012 gültig.

31 IRD Practice Notes No. 48 (Fn. 27), Nr. 16.

21 Siehe die Übersicht im Annual Report (Fn. 18), 27, wobei 51 unilaterale APA nach einem Jahr abgeschlossen wurden, 33 nach ein bis zwei Jahren, vier nach zwei bis drei Jahren und eines nach über drei Jahren.

22 Public Notice (2016) 64 (Fn. 20), Nr. 3.

23 Public Notice (2016) 64 (Fn. 20), Nr. 3.

24 Public Notice (2016) 64 (Fn. 20), Nr. 11.

25 Public Notice (2016) 64 (Fn. 20), Nr. 15.

AUFsätze

abgeschlossen werden.³² Die Vereinbarung einer Rückwirkung ist möglich, allerdings wird gesetzlich nicht näher erläutert, ob es diesbezüglich eine zeitliche Grenze gibt.³³ Vielmehr kommt es auf den Einzelfall an, der entsprechend verhandelt werden muss.³⁴ Ein APA kann durch den Commissioner des IRD einseitig widerrufen, gekündigt oder überarbeitet werden, wenn:

- (1) eine in dem APA genannte Gültigkeitsbedingung (*critical assumption*) nicht (mehr) erfüllt ist,
- (2) die Verpflichtungen des Steuerpflichtigen aus der Vereinbarung nicht erfüllt wurden oder
- (3) im Zusammenhang mit dem Antrag, auf dessen Grundlage die Vereinbarung getroffen wurde,
 - (a) eine falsche Aussage gemacht wurde,
 - (b) unrichtige Angaben gemacht wurden oder
 - (c) Angaben nicht gemacht wurden,

vorausgesetzt es handelt sich um wesentliche Aussagen oder Angaben.³⁵

Gemäß Sec. 50AAV (1) iVm Schedule 17H No. 7 (10) ergeben sich für den Antrag auf Abschluss eines unilateralen APA Gebühren von maximal 500.000 HKD (ca. 57.000 €). Berechnet wird die Gebühr auf Basis von Stundensätzen der Mitarbeiter des IRD.³⁶

2.4 Singapur

Das APA-Programm existiert in Singapur seit 2003. Einseitige APA sind grundsätzlich möglich und werden laut Angaben der nationalen Steuerbehörde, der *Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS), gesetzlich unter den Rechtsrahmen der *Advance Rulings* (ähnlich der verbindlichen Auskunft in Deutschland) gefasst.³⁷ Spezifische Einzelheiten zu APA, die im Gegensatz zu *Advance Rulings* Verträge darstellen, werden in Singapur in dem sog. *E-Tax Guide on Transfer Pricing Guidelines*³⁸ der IRAS erläutert. Das Verfahren ist in Singapur an strikte Fristen gebunden. Zunächst müssen die Unterlagen für das Vorgespräch mindestens zehn Monate vor dem ge-

wünschten Beginn der Wirkung des APA eingereicht werden. Sodann müssen folgende vier Phasen durchlaufen werden:³⁹

1. Erstes Vorgespräch (*Pre-Filing*), welches mindestens neun Monate vor dem Beginn der Wirkung des APA stattfinden muss
2. Einreichung des Antrags auf Abschluss eines APA (mindestens vier Monate vor Beginn der Wirkung des APA oder innerhalb von drei Monaten, wenn die IRAS die Antragstellung freigibt)
3. Bekanntgabe des Ergebnisses innerhalb eines Monats nach Prüfung und Verhandlung
4. Durchführung des APA

Das Verfahren kann somit aufgrund der konkreten Zeitvorgaben in Singapur relativ zügig abgeschlossen werden und dauert im Regelfall nicht länger als ein Jahr. Schwellenwerte für die Antragstellung gibt es nicht. Das APA in Singapur wird für drei bis fünf Jahre abgeschlossen, vorausgesetzt, es finden keine erheblichen Änderungen der Umstände statt, die die Wirksamkeit des APA beeinflussen.⁴⁰ Es ist ein jährlicher Bericht einzureichen, um darzustellen, dass das APA seitens des Steuerpflichtigen eingehalten wird.⁴¹ Die IRAS kann das APA widerrufen oder kündigen, wenn während des APA-Verfahrens betrogen, falsche Informationen angegeben wurden oder wenn der Steuerzahler die Bedingungen des Vertrages nicht einhält.⁴²

Ein einseitiges APA kann nicht rückwirkend abgeschlossen werden.⁴³ Für unilaterale APA wird eine Gebühr erhoben, die sich nach den Gebühren für den Erlass eines *Advance Ruling* richtet. Demnach wird eine Antragsgebühr von 660 SGD (ca. 430 €) erhoben und für Verfahren ab dem 1.5.2019 ein Stundensatz von 165 SGD (ca. 110 €) pro Arbeitsstunde eines Behördenmitarbeiters berechnet. Zudem sind zusätzliche Gebühren, zB Erstattungen für Auslagen, zu zahlen.⁴⁴

2.5 Thailand

Thailand sieht derzeit nicht den Abschluss unilateraler APA vor.⁴⁵ Es ist jedoch möglich, ein sog. *Tax Ruling* (ähnlich einer verbindlichen Auskunft in Deutschland) zu beantragen, um sich im Vorhinein auf bestimmte steuerliche Vorgehensweisen mit der zuständigen Finanzbehörde zu einigen. Dieses Instrument wirft aber zahlreiche Unsicherheiten auf. In den thailändischen Gesetzen findet sich keine gesetzliche Grundlage für ein solches Verfahren. Die Steuerbeamten folgen in der Regel solchen *Rulings*, von einer all-

32 IRD Practice Notes No. 48 (Fn. 27), Nr. 89.

33 Sec. 50AAP (5) *Inland Revenue Ordinance* (IRO).

34 IRD Practice Notes No. 48 (Fn. 27), Nr. 130 ff. Nr. 130 besagt: „As a rule of practice, the Commissioner will not consider requests for rollback in the case of unilateral APAs. However, such practice would not affect the Commissioner's power to raise additional assessments in appropriate cases.“ Nach der bisherigen Verwaltungspraxis war in Einzelfällen demnach eine rückwirkende Wirkung im APA möglich, wenn dies angebracht war. Hier allerdings nochmal der Hinweis, dass neue Richtlinien zu erwarten sind (siehe Fn. 30) und das Gesetz die Möglichkeit einer Rückwirkung ausdrücklich vorsieht (Fn. 33).

35 Siehe Sec. 50AAR IRO.

36 IRO Schedule 17H No. 7 (9) listet die Stundensätze der Mitarbeiter des IRD.

37 Siehe die offizielle Seite der IRAS: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Specific-topics/Transfer-Pricing/Transfer-Pricing-Administration/>; *Advance Rulings* sind in Sec. 108 ff. iVm 7th Schedule Income Tax Act Singapore geregelt: Ein *Advance Ruling* ist eine schriftliche Auslegung des EStG darüber, wie bestimmte Sachverhalte, die sich aus einem vorgeschlagenen Sachverhalt ergeben, steuerlich zu behandeln sind. Nach dem *Advance Ruling*-System können Steuerzahler, einschließlich Unternehmen, Einzelpersonen, Einzelunternehmen, Personengesellschaften usw., einen Antrag auf Erteilung einer Vorabentscheidung durch den Einkommensteuerprüfer (*Comptroller*) Singapurs stellen.

38 S. https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_Income%20Tax_Transfer%20Pricing%20Guidelines_5th.pdf.

39 E-Tax Guidelines (Fn. 38), Nr. 10.2.

40 E-Tax Guidelines (Fn. 38), Nr. 8.16.

41 E-Tax Guidelines (Fn. 38), Nr. 10.25.

42 E-Tax Guidelines (Fn. 38), Nr. 8.41.

43 E-Tax Guidelines (Fn. 38), Nr. 8.17.

44 7th Schedule ITA Singapore Part II; zusammenfassend auch <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Specific-topics/Advance-ruling-system-for-income-tax/Applying-for-Income-Tax-Advance-Ruling/>.

45 Siehe „Guidance on APA Process“ des Revenue Department in Thailand: <http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/GUIDANCE-ON-APA-PROCESS-EN.pdf>.

PRAXISFORUM

gemeinen Bindungswirkung, insbesondere in gerichtlichen Verfahren ist allerdings nicht auszugehen. In den letzten Jahren hielten sich die Behörden zudem mit konkreten Zusagen zurück. Den Anträgen wird meist stattgegeben „soweit das Vorhaben mit den Gesetzen Thailands vereinbar“ ist. Dieser sehr allgemeine, zirkelschlüssige Hinweis gibt wenig Aufschluss darüber, ob die beantragte Verrechnungspreismethode nun zulässig ist und die Behörden diese letztlich auch anerkennen. Ein Gesetz zu Verrechnungspreisen trat erstmalig am 1.1.2019 in Kraft.⁴⁶ Es bleibt daher abzuwarten, ob sich auch die Rechtslage zu APA oder verbindlichen Auskünften in näherer Zukunft ändern wird.

3. Fazit und Ausblick

Vorteil unilateraler APA ist, dass multinationale Konzerne unabhängig von DBA oder dem Kooperationswillen der verschiedenen nationalen Steuerbehörden die Möglichkeit haben, verbindlich Verrechnungspreise festzulegen und dadurch eine gewisse Planungssicherheit erlangen und somit ggf. auch eine Vermeidung der Doppelbesteuerung erreichen können. Neben der Tatsache, dass durch unilaterale APA etwaige Betriebsprüfungen abgekürzt und preiswerter gestaltet werden können, fällt insbesondere der Umstand ins Gewicht, dass Zinszahlungen auf Steuernachzahlungen und ggf. auch Bußgelder vermieden werden können.

Allerdings sehen nicht alle Länder den Abschluss eines unilateralen APA vor. Zudem gestaltet sich der Prozess zum Abschluss von APA mitunter sehr kompliziert, da man in den jeweiligen Ländern jeweils verschiedene Voraussetzungen erfüllen und unterschiedliche Phasen durchlaufen muss. Die einzelnen APA decken zudem nicht immer den gleichen

Zeitraum ab und sind an unterschiedliche Bedingungen geknüpft. Hinzukommt der teilweise nicht zu unterschätzende Zeit- und Kostenaufwand für die Erlangung eines entsprechenden APA. Die mittels eines APA erlangte Kenntnis von gewissen Sachverhalten kann zudem auch zu Lasten des Steuerpflichtigen verwendet werden.

Einer der größeren Nachteile ist auch, dass nahezu alle unilateralen APA von der jeweiligen nationalen Steuerbehörde einseitig widerrufen oder gekündigt werden können, wenn eine in der Vereinbarung festgelegte Bedingung nicht erfüllt wurde oder nicht mehr erfüllt ist. In Zeiten, in denen ein einfacher „Tweet“ auf sozialen Medien einen Handelskrieg nach sich ziehen kann und beispielsweise über Nacht Zölle in wirtschaftlich bedeutenden Ländern eingeführt werden, stellt diese einseitige Beendigungsmöglichkeit ein besonderes Risiko dar. Die Neuverhandlung in solchen Fällen ist zeit- und kostenintensiv. Im Falle des Widerrufs oder der Kündigung durch den beteiligten Staat kann es zudem erforderlich sein, dass ein anderer Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einen bereits erlassenen Steuerbescheid ändern oder aufheben muss. Soweit keine Rechtsgrundlage für eine solche Abänderung bzw. Aufhebung besteht, kann eine Doppelbesteuerung also nicht vermieden werden.

Unilaterale APA binden ferner nur die nationale Steuerbehörde, so dass Steuerbehörden in anderen Ländern sich nicht an die ermittelten Verrechnungspreise halten müssen. Unilaterale APA reichen mithin nur bis zu einem gewissen Grad aus, Risiken der Doppelbesteuerung einzudämmen.

Die Möglichkeit eines unilateralen APA bietet bisher nur sehr bedingt Sicherheit vor einer Doppelbesteuerung. Nachdem die OECD sich sehr erfolgreich für eine gerechte globale Steuerverteilung eingesetzt hat, wäre es nunmehr auch wünschenswert und erforderlich, dass wirkungsvolle Mechanismen geschaffen werden, um im Bereich der Verrechnungspreise verbindliche Vorabverständigungsverfahren und Streitbeilegungsmechanismen multinational zu ermöglichen.

⁴⁶ Section 71, Act Amending the Thai Revenue Code (No. 47) BE 2561 (AD 2018), https://library2.parliament.go.th/giventake/content_nla2557/law135-211161-46.pdf.

PRAXISFORUM

Vorsteuervergütungsverfahren in den VAE – Die Grenze der Reziprozität

*Dr. Constantin Frank-Fahle und Christoph Gach**

Die Vereinigten Arabischen Emirate (VAE) haben zum 1.1.2018 ein Umsatzsteuersystem eingeführt, das ua Auswirkungen auf deutsche Wirtschaftsteilnehmer entfaltet. Investoren, die ohne ei-

genen Set-up in den VAE aktiv sind, erhalten Rechnungen. Zwar haben die VAE ein Vorsteuervergütungsverfahren eingeführt. Dieses findet allerdings (derzeit) keine Anwendung auf Investoren aus Deutschland. Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, welche Lösungsmöglichkeiten bestehen, um diesen Missstand in den Griff zu bekommen.

1. Einleitung

Die VAE haben mit Wirkung zum 1.1.2018 erstmals ein Umsatzsteuersystem eingeführt.¹ Wirtschaftsteilnehmer, die beispielsweise im Rahmen der Erfüllung eines Exportvertra-

* Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M., ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Schlüter Graf Legal Consultants, Dubai (Vereinigte Arabische Emirate). Dipl.-Jur. Christoph Gach ist Manager im Bereich Indirect Tax bei Deloitte, Hamburg. Er war im Zusammenhang mit der Einführung der Umsatzsteuer in den GCC Staaten in Dubai (Vereinigte Arabische Emirate) tätig. Zwischen Manuskripteinreichung und Druck haben sich die VAE dazu entschieden, die Bundesrepublik Deutschland auf die Liste der antragsberechtigten Staaten zu setzen.

¹ Siehe hierzu bereits Frank-Fahle/Gach IStR 2018, 949 (949 f.).