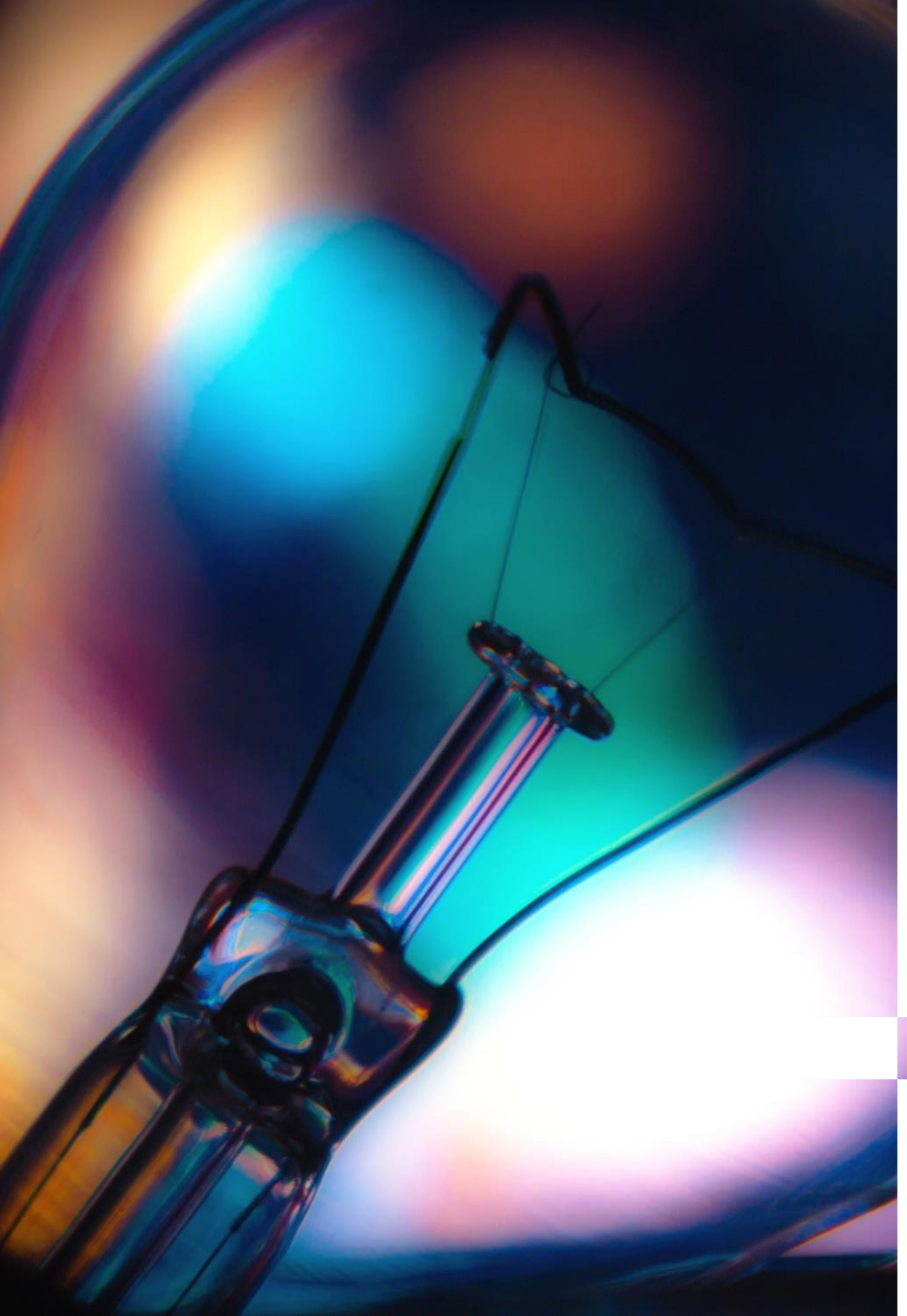


Update zu APAs in Deutschland

Verfahrensablauf nach § 89a AO und AEAO zu §§ 89 und 89a

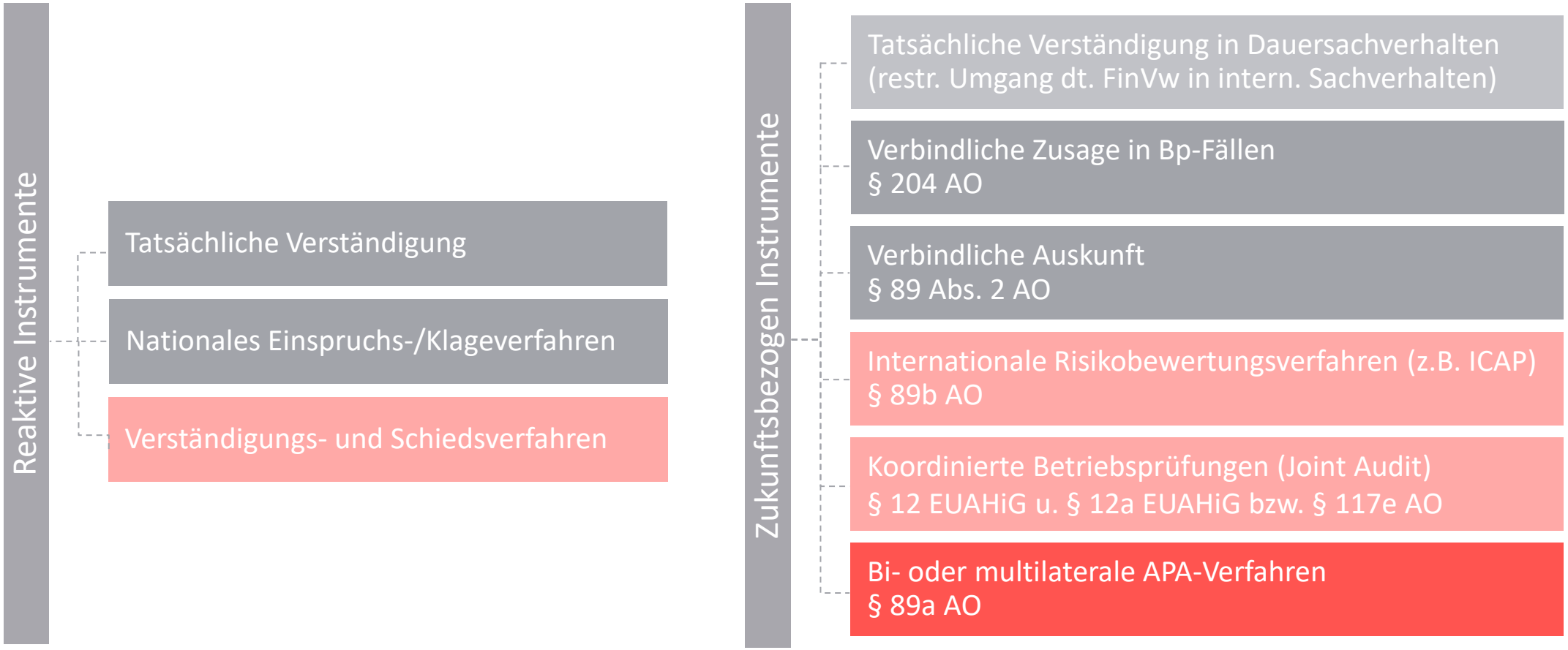
Referenten: RD Arnim Hilse, Bonn, KB V, BZSt
Dr. Noemi Strotkemper, RAin/StBin, Düsseldorf, FGS

WIN Webtalk, 14.2.2025

Überblick

Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsverfahren mit internationalem Bezug

Überblick | Reaktive vs. zukunftsbezogene Instrumente



Überblick | Änderungen im Bereich Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsverfahren mit internationalem Bezug 2024/2025

1.1.2024

- **§ 12a EUAHiG** Rechtsgrundlage für gemeinsame Betriebsprüfungen mit Mitgliedstaaten und Überarbeitung von **§ 12 EUAHiG** als Rechtsgrundlage für Simultanbetriebsprüfungen, jeweils rückwirkendes Inkrafttreten
- **Abschaffung Schiedsklauseln** mit **LU** (Art. 24 Abs. 5 DBA-LU) und mit **SE** (Art. 41 Abs. 3 bis 5 DBA-SE)
- **Einführung obligatorische Schiedsklausel** mit **MU** (Art. 25 Abs. 5 DBA-MU)

21.2.2024

- **Punktuelle Überarbeitung des Merkblatts SBV** (Antragsberechtigung PersG, Ermessensentscheidung bei Verfristung, Besonderheiten gleichgelagerte Arbeitnehmerfälle)
- Aktualisierung der **Anlage zu Schiedsklauseln**
- Typos

28.3.2024

- Inkrafttreten von **§ 89b AO** als Rechtsgrundlage für internationale Risikobewertungsverfahren
- Inkrafttreten von **§ 117e AO** als **Rechtsgrundlage für koordinierte Betriebsprüfungen** zu **Drittstaaten**

26.6.2024

- Veröffentlichung des **AEAO zu § 89a**
- zugleich Außerkrafttreten des Merkblatts APA vom 5.10.2006

6.12.2024

- Änderung des **§ 175a AO** zur Umsetzung von internationalen Übereinkünften aus Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsverfahren durch das JStG 2024

1.1.2025

- Anwendung des **MLI-AnwG** zum **1.1.2025** nach Inkrafttreten zum 21.6.2024 und der Notifikation des Abschlusses nationaler Umsetzungsverfahren am 2.10.2024 bzw. der Art. 18 ff. MLI im Verhältnis zu ES, GR, HU und MT bereits zum **1.11.2024**

Ausblick 2025

- *Synthetisierte Texte zu vom MLI-AnwG erfassten DBA ??*
- *Update Merkblatt SBV ??*

Update zu APAs

Verfahrensablauf nach § 89a AO und AEAO zu §§ 89 und 89a

Update APA | Statistiken 2023 für OECD- bzw. EU-Mitgliedstaaten

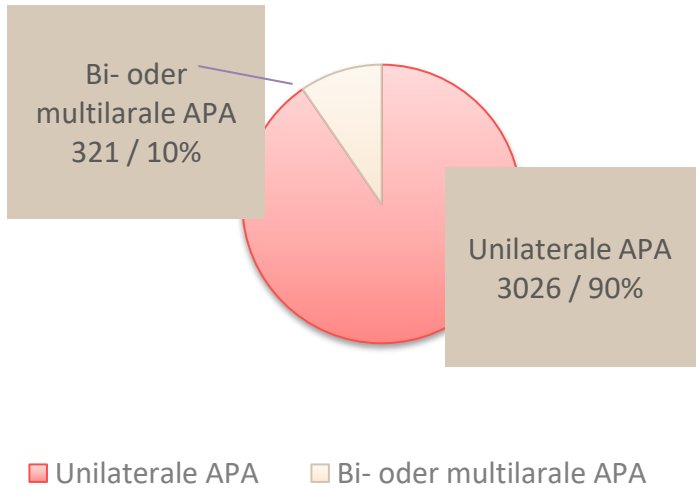
→ **Auswertung**

- **Steigende Bedeutung von bi-/multilateralen APA:** Für OECD- bzw. EU-Staaten belegt durch **zunehmende Anträge**, steigende Zahl **laufender Verfahren** und **in Kraft befindlicher APA**
- **Bestand EU**: Mit **321 bi-/multilateralen APA** wurde zum 31.12.2023 ein neuer **Höchstwert** in der EU verzeichnet (+23)
- **Status APA-Programme EU**:
  - GR, HR, PT u. RU haben in 2023 erste bilaterale APA begründet; nur **CY, EE, HR, SI** u. **SK** berichten bisher **keine bilateralen APA**; auch **NL** berichtet nicht entsprechend, **begründet aber nachweislich bilaterale APA**
  - **BG, LV** und **MT** verfügen über **keine formalen Programme für bi- oder multilaterale APA**
- Lt. **OECD-Statistik** (bezogen auf das IF) sind in **2023 insgesamt 1.136 bi-/multilaterale APA-Anträge** gestellt worden, insgesamt **4.080 Verfahren waren zum Jahresende offen**. 860 APA wurden erteilt. 115 Verfahren wurden entweder zurückgewiesen oder aus anderen Gründen beendet.

	APA-Anträge (uni- und bilateral)	Erteilte APA (uni- und bilateral)	In Kraft befindliche APA zum Jahresende (uni- und bilateral)	In Kraft befindliche APA zum Jahresende (nur bi- oder multilateral)	Anteil der bilateralen APA am APA-Bestand
EU-Mitgliedstaaten					
2022	1.281	1.362	1.951	298	15,3%
2023	1.075	2.672	3.026	321	10,61%

Quelle: EU-Kommission

EU: In Kraft befindliche APA 2023



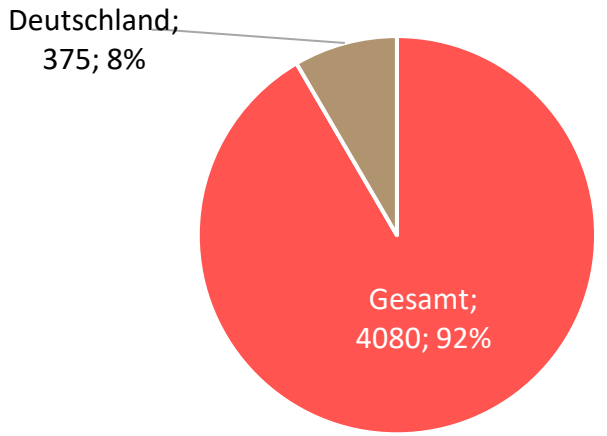
Update APA | Statistiken 2023 für Deutschland

→ **Auswertung**

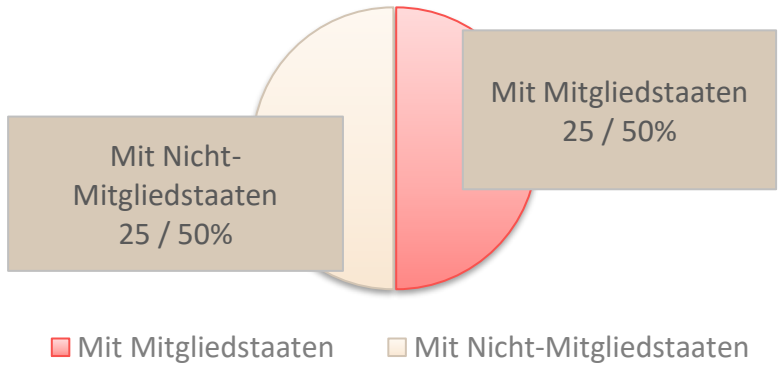
- Lt. Statistik der EU-Kommission hat **DE** Ende 2023 mit **50 APA** nach IT (52) die **meisten bi-/multilateralen APA unter den Mitgliedstaaten**
- Bei den **82 Neuanträgen in 2023** wurde zwischen **2022 und 2023 kein Anstieg dokumentiert** (-13)
- Es wurden **46 APA abgeschlossen** (+8), davon 28 APA mit Mitgliedstaaten und 18 APA mit Nicht-Mitgliedstaaten, **6 Anträge** wurden **abgelehnt** und **11 Anträge zurückgenommen**
- Dauer: ca. **Ø 45 Monate**
- Zum 31.12.2023 waren beim BZSt lt. OECD-Statistik **375 Verfahren** anhängig

	APA-Anträge (bilateral)	Erteilte APA (bilateral)	In Kraft befindliche APA zum Jahresende (bilateral)	Anteil der bilateralen APA am APA-Bestand
Deutschland nach Auswertung der EU-Kommission				
2021	73	59	51	100%
2022	95	38	52	100%
2023	**82**	**46**	**50**	**100%**

Offene bi- o. multilaterale APAs zum 31.12.2023



Deutschland: "Aktive" bi- o. multilaterale APA zum 31.12.2023



Update APA | Ablauf Beantragung und Durchführung von APAs

Pre-Filing Phase

- Ein **Vorgespräch kann** d. den/die **Antragsberech-tigten angeregt** werden (kein Anspruch); nicht länger Anonymisierung
- **Power-Point Slides** sind rechtzeitig vor dem Meeting vorzubereiten
- i.d.R. gesondert mit allen Behörden
- Vorgespräch löst **keine Gebühren** aus

Filing- und Post-Filing Phase

- **Persönliche u. sachliche Antragsvoraussetzungen** bestimmt § 89a Abs. 1 und Abs. 2 AO; gemeinsame Antragstellungen z.T. vorgeschrieben
- **Roll-Back** nach § 89a Abs. 6 Satz 2 AO
- **Antragssprache ist Deutsch**; i.d.R. auf Englisch möglich, wenn gemeinsame Arbeitssprache
- **Antrag gebührenauslösend,** § 89a Abs. 7 Satz 1 AO
- **Kein Anspruch auf Einleitung**, sondern **Ermessens-entscheidung** (Gesetz: keine drohende Doppelbesteue-rung, Nichtentrichtung Gebühr; AEAO: doppelte Nichtbe-steuerung o. Verlustnutzung, Präferenzregime, Verletzung der Mitwirkungspflichten, unwahrscheinliches Einverneh-men, Antrag basiert nicht auf geeigneter TP-Methode)

→ Abgrenzung bi-/multilateraler APAs zu unilateralen Absprachen mit der Finanzverwaltung

- Bei **verbindlichen Auskünften bzw. Zusagen** handelt es sich um **rein unilaterale Vereinbarungen**, die **mangels Bindungswirkung** im Ausland die **Doppelbesteuerung nicht zwingend vermeiden**
- Gesetzlich besteht **kein Vorrangverhältnis** von APA-Verfahren ggü. **verbindlichen Auskünften bzw. Zusagen** (s. § 89a Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 u. Abs. 5 AO u. § 175a Satz 2 AO n.F.); der **AEAO zu § 89a** (Tz. 1.3 bis 1.5) stuft unilaterale Absprachen als **subsidiär** ggü. **§ 89a AO** ein; in **TP-Fällen** geht die FinVw sogar davon aus, dass **generell keine verbindlichen Auskünfte** erteilt werden sollen (also auch nach Ablehnung eines APA)
- Für **sonstige Fälle** besteht die **Subsidiarität** von § 89a AO aber **nur**, wenn ein **DBA** mit dem Staat besteht und der andere Staat das **APA-Verfahren** ebenfalls **für sonstige Konflikte öffnet**; i.Ü. kann keine Subsidiarität vorliegen und die Auskunftsverfahren sind dann zu führen

Update APA | Ablauf Beantragung und Durchführung von APAs

Verhandlungsphase	Abschlussphase/Umsetzung ins nationale Recht	Compliance-Phase
• **Kein Abschlusszwang/keine Frist** • Beteiligung **Antragstellers** als „**Informant**“ möglich, AEAO zu § 89a, Tz. 1.15 • **Keine Änderungsanträge mehr** (so noch § 178a AO a.F.); jede Änderung ist daher als **Neuantrag** zu werten, AEAO zu § 89a, Tz. 2.1, 7.6 (wesentliche Änderungen des Sachverhalts lösen die Gebühr erneut aus; unwesentliche Änderungen nicht) • Jederzeitige **Rücknahmemöglichkeit** vor Abschluss des APA, die Gebühr wird i.d.R. nicht erstattet, nur bei Rücknahme vor Bestandskraft des Gebührenbescheids • **Betriebsprüfungen** für Vorjahre dürfen **nicht v.A.w. ruhend gestellt** werden, nur auf Anregung Antragsteller	• **Laufzeit des APA**: in Dauersachverhalten grds. mit Beginn des Wirtschaftsjahres der Antragstellung; i.Ü. punktuelle Laufzeit • **Völkerrechtliche Bindungswirkung** steht unter dem **Vorbehalt der Abgabe der erforderlichen Erklärungen** durch den/die Antragsteller innerhalb von 60 Tagen (Ermessensentscheidung bei Verfristung (Rz. 58)); ab Entfall d. Wirksamkeitsvorbehalts jetzt **nur noch ein einstufiges Verfahren ohne Vorabzusage**) • **Abschluss APA** oder **Scheitern APA d. Nichtabschluss** möglich; i.d.R. kein Übergang in Verständigungs- und Schiedsverfahren, anders Verständigungsvereinbarungen zur Durchführung von Schiedsverfahren CH u. US, aber dann u.a. jeweils Abgabe der Steuererklärungen erforderlich)	• **Beachtung** vereinbarter und gesetzlicher (zutreffende Umsetzung im anderen Staat und keine Änderung der Rechtsvorschriften, auf denen das APA beruht) **Gültigkeitsbedingungen** • Nach **§ 89a Abs. 4 AO automatischer Fortfall Bindungswirkung** mit Wirkung für Zukunft bei **Verstoß** • Für Laufzeit müssen Antragsteller Beachtung der vertraglichen Gültigkeitsbedingungen durch **Vorlage jährlicher Compliance-Reports nachweisen**; zudem Prüfungshoheit örtlich zust. Finanzbehörde

Update APA | Ausgewählte Praxisfragen aus Verwaltungs- und Beratungssicht

Zugangseröffnung für sonstige Fälle

- § 89a Abs. 1 Satz AO i.V.m. Tz. 1.6 AEAO zu § 89a
- Neben DBA auch Zugangseröffnung des APA-Verfahren für sonstige Fälle in dem anderen Vertragsstaat erforderlich

Gemeinsame Antragstellungen i.S.d. § 89a Abs. 1 S. 3 AO

- **Personengesellschaften**: i.d.R. nur betroffene Gesellschafter; Personengesellschaft im Fall des § 1a KStG
- **Organschaften**: Regelfall nur 1 Antrag der betroffenen OG, nur bei Geschäftsbeziehung mit OT gemeinsame Antragstellung des OT mit OG (Tz. 1.9 AEAO zu § 89a); gemeinsame Antragstellung auch durch mehrere OG denkbar, wenn nur einheitliche stl. Beurteilung
- Bei Zulässigkeit **nur eine Gebühr** (s. Tz. 7.2 AEAO zu § 89a)
- **Rechtsbehelfsverzicht** aber für alle zum Rechtsbehelf befugten; auch stets durch OT (auch bei keiner gemeinsamen Antragstellung, s. Tz. 3.5 AEAO zu § 89a)

Gebührenfragen i.S.d. § 89a Abs. 7 AO

- **Regelfall**: Gebühr 30.000 EUR/Verlängerung 15.000 EUR
  - Fälschliche gemeinsame Antragstellungen lösen 2 Gebühren aus = Behandlung als isolierte Verfahren
- **Reduktion** auf 25% für sonstige Fälle u. vorangegangene Joint Audit Verfahren 7.500 EUR/3.750 EUR
- Spezialgebühr für KMUs von 10.000 EUR/7.500 EUR
- **Keine Änderungsgebühr** mehr (s. Tz. 7.6 AEAO zu § 89a)

Verhältnis zu ICAP oder Joint Audit-Verfahren

- Für **koordinierte Außenprüfungen** i.S.d. §§ 12 und 12a EUAHiG bzw. § 117e AO incentiviert d. **reduzierte Gebühr**
- P: **kein definierter Zeitrahmen**
- P: § 89a Abs. 7 Satz 7 AO erfasst **Risikobewertungsverfahren noch nicht**; auch AEAO schweigt

Update APA | Ausgewählte Praxisfragen aus Verwaltungs- und Beratungssicht

Gültigkeitsbedingungen i.S.d. § 89a Abs. 4 Satz 1 AO

- zunehmende Relevanz von Gültigkeitsbedingungen in schwierigen wirtschaftlichen Zeiten
- Abgr. **wesentliche Änderungen des Sachverhalts u. unwesentliche Änderungen** im Kontext § 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AO: Neuantrag, Gebühr, neues APA oder kein neuer Antrag (Tz. 7.6 AEAO zu § 89a)

Roll Back

- Eigenständiges Verständigungsverfahren i.S.d. Art. 25 DBA
- Einheitliche Erklärungen i.S.d. § 89a Abs. 3 S. 2 bis 6 AO (s. Tz. 6.3 AEAO zu § 89a)

Referenten

Dr. Noemi Strotkemper

Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Standort: Düsseldorf
T +49 211 61822-540
M +49 171 553 0317
noemi.strotkemper@fgs.de

www.fgs.de

RD Arnim Hilse

Bundeszentralamt für Steuern
KB V - Internationale Verfahren

T +49 228 406 2142

arnim.hilse@bzst.bund.de

Dr. Noemi Strotkemper ist Rechtsanwältin und Steuerberaterin bei Flick Gocke Schaumburg in Düsseldorf und befasst sich im Rahmen ihrer beratenden Tätigkeit schwerpunktmäßig mit dem Internationalen Steuerverfahrensrecht (Verständigungs- und Schiedsverfahren, APA-Verfahren, Joint Audits, nationale Einspruchs- und Gerichtsverfahren) und dem Internationalen Steuerrecht. In jüngerer Zeit positive Erfahrung mit der Begleitung von koordinierten Betriebsprüfungen in Folge-APAs mit einer Gesamtdauer von rd. 2-3 Jahren.

Sie veröffentlicht zu diesen Themen regelmäßig nationalen und international; u.a. Liebchen/Strotkemper, Internationales Steuerverfahrensrecht – Streitbeilegung und Vermeidung, Handbuch, Beck, im Erscheinen; Kommentierung zu §§ 174 und 175a AO in Oppel/Martini/Oertel, Internationales Steuerrecht, März 2025. Auch referiert sie zu diesen Themen im In- und Ausland; zuletzt MAP Day 2024 in Lausanne und Webinar der USCIB am 4.2.2025.

Seit 2010 ist Arnim Hilse im Bereich der internationalen Verfahren im Bundeszentralamt für Steuern tätig, zuletzt als Kooperationsbereichsleiter des internationalen Bereichs (Verständigungs- und Schiedsverfahren, Vorabverständigungsverfahren, gemeinsame und koordinierte Außenprüfungen). Er ist regelmäßig Referent bei der BFA.

Er veröffentlicht regelmäßig zu Themen der internationalen Streitbeilegung: Kommentierung zu Art. 25 OECD-MA in: Strunk/Kaminski/Köhler – Kommentierung zu Art. 9 OECD-MA in: Haase, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen – Einführung in Streitbeilegungsverfahren in: Steuerliche Betriebsprüfung, Hruschka/Peter/von Freeden.