



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 26. Juni 2024

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu §§ 89 und 89a sowie
Aufhebung des BMF-Schreibens vom 5. Oktober 2006 - IV B 4 - S 1341 - 38/06 -
(BStBl I S. 594)**

GZ **IV B 5 - S 1305/19/10003 :008**

DOK **2024/0485785**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

I. Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 22. März 2024 (BStBl I S. 694) geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Im AEAO wird folgende Regelung zu **§ 89a AO** eingefügt:

„AEAO zu § 89a – Vorabverständigungsverfahren:

Inhaltsübersicht

1. Eröffnung des Vorabverständigungsverfahrens
2. Inhalt und Umfang des Antrags
3. Abschluss oder anderweitige Beendigung des Vorabverständigungsverfahrens

4. Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung
5. Widerruf
6. Geltungszeitraum und Roll Back
7. Gebühren

1. Eröffnung des Vorabverständigungsverfahrens

Zuständigkeiten

- 1.1. Zuständig für die Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens ist das BZSt als zuständige Behörde gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG in Verbindung mit der Delegation durch das BMF-Schreiben vom 23. Mai 2022, BStBl I S. 838. Das BZSt handelt gemäß § 89a Abs. 1 Satz 1 AO im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde (zuständige Landesfinanzbehörde). Dies gilt für die gesamte Dauer des Vorabverständigungsverfahrens (vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 1.3, 1.19, 2.3, 2.7, 3.5, 5.1 und 7.3). Ist in diesem Abschnitt von „den Finanzbehörden“ die Rede, sind das BZSt und die zuständige Landesfinanzbehörde gemeinsam gemeint.

Antragstellung

- 1.2. Das Vorabverständigungsverfahren bezieht sich auf die steuerliche Beurteilung eines im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts auf Grundlage anwendbarer DBA mit einem oder mehreren Staaten. Es wird nur unter den Voraussetzungen des § 89a AO geführt.
- 1.3. In grenzüberschreitenden Fällen, in denen die Auslegung und Anwendung von DBA in Rede steht, soll das Vorabverständigungsverfahren nach § 89a AO grundsätzlich vorrangig gegenüber einer verbindlichen Auskunft (§ 89 AO), einer verbindlichen Zusage (§ 204 AO) oder einer Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) beantragt werden. Wird ein Antrag nach § 89, § 204 AO oder § 42e EStG gestellt und kommt nach summarischer Prüfung auch ein Vorabverständigungsverfahren nach § 89a AO in Betracht, soll der Antragsteller in der Regel auf das antragsgebundene Vorabverständigungsverfahren verwiesen werden.
- 1.4. Die Entscheidung über einen Antrag nach § 89, § 204 AO oder § 42e EStG ist bis zum Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung oder der Ablehnung eines Vorabverständigungsverfahrens durch den anderen Staat zurückzustellen, soweit er denselben Sachverhalt oder dieselbe Rechtsfrage betrifft. Kommt es mit dem anderen Staat zum Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung, ist ein Antrag nach § 89, § 204 AO oder § 42e EStG, der denselben Sachverhalt oder dieselbe Rechts-

frage betrifft, mangels berechtigten Interesses abzulehnen. Vor der Ablehnung ist der Antragsteller auf die Möglichkeit der Antragsrücknahme hinzuweisen.

- 1.5. Wird die Eröffnung des Vorabverständigungsverfahrens durch den anderen Staat abgelehnt, kann – auf Antrag des Steuerpflichtigen – eine verbindliche Auskunft (§ 89 AO), eine verbindliche Zusage (§ 204 AO) oder eine Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) in Betracht kommen. Zu Fragen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung und Fragen der Betriebsstättengewinnaufteilung sollen unilateral keine verbindlichen Auskünfte erteilt werden.
- 1.6. Gegenstand eines Vorabverständigungsverfahrens können sämtliche Fragen der Auslegung und Anwendung von DBA sein, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichte Sachverhalte betreffen. Damit kommen neben Fragen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung zwischen einander nahestehenden Personen oder der Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten weitere Sachverhalte als Verfahrensgegenstand in Betracht, sofern in diesen Fällen nach dem Recht anderer beteiligter Staaten Vorabverständigungsverfahren möglich sind.
- 1.7. Nur Abkommensberechtigte nach dem zwischen den betroffenen Vertragsstaaten anzuwendenden DBA sind berechtigt, beim BZSt einen Antrag auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens zu stellen.
- 1.8. Personengesellschaften sind nach Artikel 4 Abs. 1 OECD-MA keine in Deutschland ansässigen Personen, da sie nicht aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts oder eines anderen steuerlichen Merkmals steuerpflichtig sind, und können daher im Regelfall keine Anträge auf die Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens stellen. Abkommens- und damit antragsberechtigt sind jedoch Personengesellschaften, die gemäß § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben. Haben Personengesellschaften nicht zur Körperschaftsbesteuerung optiert, ist im Regelfall jeder einzelne Gesellschafter einer Personengesellschaft abkommensberechtigt, wenn er in einem der Vertragsstaaten ansässig ist. Die Abkommensberechtigung richtet sich nach dem antragsgegenständlichen DBA (vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 1.6). Für die Mitunternehmer von Personengesellschaften gilt, insbesondere mit Blick auf die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 180 AO, § 89a Abs. 1 Satz 4 AO.
- 1.9. Bei einer ertragsteuerlichen Organschaft ist die Abkommensberechtigung im Sinne des Artikels 1 Abs. 1 OECD-MA in Bezug auf den Organträger und die Organgesellschaft jeweils gesondert nach dem antragsgegenständlichen DBA zu prüfen. Ein Organträger genießt in Bezug auf die von der Organgesellschaft erzielten

Einkünfte sowie das ihm zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft keinen Abkommenschutz; in den Fällen des § 15 Satz 2 KStG gilt § 89a Abs. 1 Satz 4 AO. Soweit der Antrag des Organträgers Geschäftsvorfälle der Organgesellschaft betrifft, kann sich dieser auf das Abkommen nur berufen, soweit die betreffenden Geschäftsvorfälle der Organgesellschaft ihn unmittelbar betreffen und bei ihm zu eigenen Einkünften führen. Zur Gebührenfolge von Anträgen, die mehrere Organgesellschaften betreffen, vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 7.3.

- 1.10. Auch der zum Steuerabzug verpflichtete Arbeitgeber ist berechtigt, einen Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens zu stellen (vgl. auch BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2023, BStBl I S. 2179, Rn. 425). Das Antragsrecht eines abkommensberechtigten Arbeitnehmers bleibt hiervon unberührt. Betrifft der gleiche Sachverhalt eine Vielzahl von Arbeitnehmern, ist es ausreichend, wenn der Arbeitgeber einen zusammengefassten Antrag stellt. Die Bindungswirkung einer allein vom Arbeitgeber beantragten Vorabverständigungsvereinbarung erstreckt sich ausschließlich auf das Lohnsteuerabzugsverfahren und nicht auch auf das Einkommensteuerveranlagungsverfahren der Arbeitnehmer.
- 1.11. Der Antrag bestimmt den Gegenstand des Verfahrens. Der Antrag hat den genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalt sowie den zeitlichen Anwendungsbereich, auf den sich das Vorabverständigungsverfahren beziehen soll, darzustellen (vgl. auch § 89a Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO und AEAO zu § 89a, Nr. 2 ff.). Die Ausführungen im AEAO zu § 89, Nr. 3.4.2 Satz 2 zu noch nicht verwirklichten Sachverhalten gelten entsprechend. Bei Dauersachverhalten ist ein Vorabverständigungsverfahren möglich, sofern im Zeitpunkt der Antragstellung noch Dispositionen möglich sind. Unter den Voraussetzungen des § 89a Abs. 6 Satz 2 und 3 AO kann die Vorabverständigungsvereinbarung auch auf den bereits verwirklichten Teil eines Dauersachverhalts angewendet werden (sog. Roll Back). Ferner kann der Geltungszeitraum der Vorabverständigungsvereinbarung für Dauersachverhalte mit dem Beginn des antragsgegenständlichen Veranlagungszeitraums beginnen (zur Abgrenzung zum Roll Back-Zeitraum vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 6 ff.).
- 1.12. Für die Bestimmung einer angemessenen Geltungsdauer sind u. a. die folgenden Gesichtspunkte zu berücksichtigen:
 - die Dauerhaftigkeit und Stabilität der erfassten Geschäftsbeziehungen,
 - das Interesse des Antragstellers an und ggf. die Bedenken der Finanzbehörden gegenüber einer langfristigen Bindung,
 - die Praxis des beteiligten anderen Staates.

Der Geltungszeitraum soll in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten, § 89a Abs. 1 Satz 1 AO.

- 1.13. Die Vorabverständigungsvereinbarung kann nur auf den in der Vorabverständigungsvereinbarung bezeichneten Abkommensberechtigten angewandt werden. Eine Anwendung etwa auf vergleichbare Geschäftsvorfälle eines anderen Abkommensberechtigten im gleichen Staat oder bei Übergang der Geschäftsvorfälle auf einen anderen Abkommensberechtigten im gleichen Staat durch Umstrukturierung (vgl. jedoch AEAO zu § 89a, Nr. 3.4) ist nicht möglich. Vielmehr ist in solchen Fällen ein neuer Antrag nach § 89a AO zu stellen. Für Fälle der Gesamtrechtsnachfolge vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 3.7.
- 1.14. Ein Anspruch des Antragstellers auf Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens sowie auf einen Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens besteht nicht. Die Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens steht im Ermessen des BZSt, das dieses im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde ausübt (siehe AEAO zu § 89a, Nr. 1.1). Vorabverständigungsverfahren sind Ausdruck einer kooperativen Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Das BZSt soll die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens insbesondere ablehnen, wenn bei dem dargestellten Sachverhalt die Erzielung eines ungerechtfertigten Steuervorteils (etwa einer doppelten Nichtbesteuerung, einer doppelten Verlustnutzung oder der Inanspruchnahme von steuerlichen Präferenzregimen) verfolgt wird. Eine Einleitung kann auch versagt werden, wenn für das BZSt erkennbar ist, dass mit der zuständigen Behörde eines anderen Staates keine übereinstimmende Abkommensauslegung erzielt werden kann oder in Verrechnungspreisen die beantragte Methode aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung nicht geeignet ist. Zudem kann die Einleitung abgelehnt werden, wenn der inländische Antragsteller als Steuerpflichtiger im Besteuerungsverfahren, insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen, seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist. Die Ablehnung der Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens erfolgt durch einen Verwaltungsakt (§ 118 AO).
- 1.15. Da der Antragsteller kein Verfahrensbeteiligter des Vorabverständigungsverfahrens ist, entscheidet das BZSt bei Bedarf gemeinsam mit den anderen beteiligten Vertragsstaaten über die persönliche Anwesenheit des Antragstellers oder seines Vertreters bei Vorabverständigungsgesprächen für Zwecke der Sachverhaltsdarstellung bzw. -aufklärung sowie einer persönlichen Darstellung der durch den Antragsteller vertretenen Position.

- 1.16. Ein Antrag auf ein Vorabverständigungsverfahren hat keine unmittelbare Auswirkung auf gerichtliche und außergerichtliche Verfahren (z. B. Rechtsbehelfsverfahren oder Aussetzung der Vollziehung). Das Ruhenlassen eines Einspruchsverfahrens mit Zustimmung des Antragstellers nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO kann jedoch zweckmäßig sein, wenn die Ergebnisse des Vorabverständigungsverfahrens (ggf. nach einem Roll Back nach § 89a Abs. 6 Satz 2 AO) auch Bedeutung für das Einspruchsverfahren haben.
- 1.17. Der Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens steht es nicht entgegen, wenn die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts, der Gegenstand des Antrags ist, zugleich Gegenstand einer Außenprüfung ist. Die Durchführung, Fortsetzung oder Beendigung einer Außenprüfung wird durch die Beantragung, Einleitung oder Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens nicht verhindert. Im Einzelfall kann aber eine Unterbrechung der Außenprüfung hinsichtlich des vom Vorabverständigungsverfahren betroffenen Sachverhalts sinnvoll sein, wenn die Ergebnisse des Vorabverständigungsverfahrens (ggf. nach einem Roll Back nach § 89a Abs. 6 Satz 2) auch Bedeutung für die Außenprüfung haben und der Steuerpflichtige die Unterbrechung beantragt.

Vorgespräch (Prefiling Meeting)

- 1.18. Abkommensberechtigte (Antragsteller) können vor einem Antrag auf ein Vorabverständigungsverfahren die Durchführung eines unverbindlichen Vorgesprächs (sog. Prefiling Meeting) gegenüber dem BZSt formlos anregen, um das Verfahren, beispielsweise im Hinblick auf die Voraussetzungen und den Inhalt des Antrags, zu erörtern. Die vom BZSt erbetenen Unterlagen (z. B. Präsentation des Sachverhalts sowie steuerrechtliche Darstellung und Beurteilung) sind rechtzeitig vor dem Prefiling Meeting einzureichen. Im Prefiling Meeting kann erörtert werden, wie die Verwaltung die Aussichten auf eine erfolgreiche Antragstellung sowie eine Einigung mit den zuständigen Behörden anderer in Betracht kommender Vertragsstaaten im Vorabverständigungsverfahren einschätzt.

2. Inhalt und Umfang des Antrags

Allgemeines

- 2.1. Die in § 89a Abs. 2 Satz 1 AO aufgezählten Antragsinhalte stellen eine Mindestvoraussetzung dar. Die Finanzbehörden können jederzeit zusätzliche Fragen stellen und weitere Informationen und Unterlagen zum Antrag anfordern. Ergeben sich nach Antragstellung Änderungen im zugrunde gelegten Sachverhalt oder in der betreffenden Planung des Antragstellers, hat dieser das BZSt unverzüglich zu informieren. Eine wesentliche Änderung führt dazu, dass der ursprünglich gestellte

Antrag ganz oder teilweise hinfällig wird. Die Mitteilung über die Änderung kann nach Rücksprache mit dem Antragsteller als Rücknahme oder Beschränkung des Antrags und Neuantrag angesehen werden. Die Finanzbehörden können einen entsprechenden Neuantrag auch ablehnen, wenn Grund für die Annahme besteht, dass der Antragsteller das Verfahren nicht ernsthaft betreibt oder dass außerhalb des Verfahrens liegende Zwecke (vgl. z. B. AEAO zu § 89a, Nr. 1.14) verfolgt werden.

Vorzulegende Unterlagen und Aufzeichnungen

- 2.2. Der Antragsteller muss seinen Antrag auch im Sinne des § 90 AO umfassend erläutern und alle erforderlichen Aufzeichnungen und Unterlagen beifügen. Welche Unterlagen bzw. Aufzeichnungen vorzulegen sind, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalles ab. Der Antragsteller hat z. B. auf Aufforderung des BZSt die Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO für Zeiträume, die dem beantragten Geltungszeitraum der Vorabverständigung vorangehen, einzureichen, sofern dies für die Beurteilung des Sachverhaltes von Bedeutung ist. Werden keine über die Jahre hinweg inhaltlich konsistenten Aufzeichnungen vorgelegt oder bessert der Antragsteller diese auf Aufforderung durch das BZSt nicht nach, kann das BZSt die Einleitung des Verfahrens ablehnen oder das Verfahren beenden (vgl. auch AEAO zu § 89a, Nr. 2.7).
- 2.3. Der Antrag ist grundsätzlich in deutscher Sprache zu stellen. Der Antragsteller kann den Antrag, insbesondere in Verrechnungspreisfällen, auch nur auf Englisch stellen, wenn die gemeinsame Arbeitssprache der zuständigen Behörden der beteiligten Staaten nicht Deutsch ist. Auf Anforderung der Finanzbehörden hat der Antragsteller in jeder Phase des Verfahrens von ihm eingereichte Unterlagen und Schreiben (oder ggf. Teile davon) auf seine Kosten zu übersetzen (§ 87 Abs. 2 AO). Reicht der Antragsteller einen Antrag in deutscher Sprache ein, sollte er zusätzlich eine Übersetzung in eine gemeinsame Arbeitssprache der zuständigen Behörden der beteiligten Staaten, zwischen denen das Vorabverständigungsverfahren geführt werden soll, zur Verfügung stellen. Die gemeinsame Arbeitssprache der zuständigen Behörden der beteiligten Staaten ist regelmäßig Englisch; das BZSt teilt dem Antragsteller auf Nachfrage vor Antragstellung die gemeinsame Arbeitssprache formlos mit, insbesondere im Rahmen eines Prefiling Meetings (vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 1.18).
- 2.4. Ein nur im Ausland gestellter Antrag auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens stellt keinen wirksamen Antrag nach § 89a Abs. 1 AO dar. Vielmehr ist in einem solchen Fall im Inland ebenfalls ein eigener inhaltsgleicher Antrag zu stellen. Sofern im Ausland bereits unilateral über den Sachverhalt entschieden wurde, ist dies im Antrag anzugeben und zu erläutern.

- 2.5. Informationen, die im Vorabverständigungsverfahren erteilt werden, muss der Antragsteller den zuständigen Behörden der beteiligten Staaten zur Verfügung stellen. Hierbei ist nicht zu unterscheiden zwischen Informationen, die der Antragsteller auf eigene Veranlassung oder auf Nachfrage einer der zuständigen Behörden der beteiligten Staaten erteilt. Auf diese Weise werden eine umfassende Informationstransparenz sowie der gleiche Informationsstand der zuständigen Behörden der beteiligten Staaten sichergestellt.
- 2.6. Im Rahmen eines Vorabverständigungsverfahrens gewonnene Erkenntnisse können auch im Rahmen anderer Besteuerungsverfahren verwendet werden (§ 88 AO).
- 2.7. Informationen, die im Laufe koordinierter steuerlicher Außenprüfungen über bestimmte Sachverhalte gewonnen werden, sollen auch im Vorabverständigungsverfahren beachtet werden. Dies insbesondere dann, wenn für den Prüfungszeitraum
- der Sachverhalt bereits hinreichend aufgeklärt ist,
 - die Angemessenheit von Verrechnungspreisen hinreichend dokumentiert ist und
 - für den von der beantragten Vorabverständigungsvereinbarung umfassten Zeitraum keine wesentliche Änderung zu erwarten ist.

Verfügt der Abkommensberechtigte im Zeitpunkt der Antragstellung über das Protokoll über die Ergebnisse der gemeinsamen steuerlichen Außenprüfung (vgl. BMF-Schreiben vom 9. Januar 2017, BStBl I S. 89, Tz. 3.10), ist dieses zur Beschleunigung des Verfahrens dem Antrag beizufügen.

Verletzung Mitwirkungspflichten

- 2.8. Kommt der Antragsteller seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 AO nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nach, kann das BZSt das Verfahren im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde beenden. Die Entscheidung über die Beendigung des Verfahrens stellt einen Verwaltungsakt (§ 118 AO) dar.

3. Abschluss oder anderweitige Beendigung des Vorabverständigungsverfahrens

Allgemeines

- 3.1. Eine Vorabverständigungsvereinbarung wird im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde zwischen dem BZSt und der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates oder aller anderen Vertragsstaaten unter den aufschiebenden Bedingungen der fristgerechten Zustimmung des Antragstellers und ggf. der Zustimmung von Antragstellern in anderen beteiligten Staaten sowie des form- und

fristgerecht erklärten wirksamen Rechtsbehelfsverzichts nach § 89a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO (siehe AEAO zu § 89a, Nr. 3.2) geschlossen; vgl. zu weiteren, auflösenden Gültigkeitsbedingungen AEAO zu § 89a, Nr. 4.4. Stimmt der Antragsteller nicht oder nicht fristgerecht zu oder erklärt er keinen wirksamen Rechtsbehelfsverzicht, wird die Vorabverständigungsvereinbarung ihm gegenüber nicht wirksam. Eine verbindliche Vorabzusage durch die örtlich zuständige Finanzbehörde, die den Inhalt einer Vorabverständigungsvereinbarung wiedergibt, ist nicht notwendig.

- 3.2. Die Mitteilung über den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung ist kein Verwaltungsakt gemäß § 118 AO. Es handelt sich um eine reine Wissensmitteilung ohne Regelungsgehalt. Die Mitteilung kann deshalb nicht mit einem Einspruch angefochten werden. Es bleibt dem Abkommensberechtigten jedoch unbenommen, der Vereinbarung nicht zuzustimmen.

Fristen

- 3.3. Mit der Mitteilung über den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung setzt das BZSt dem Antragsteller eine angemessene Frist für die Erfüllung der Bedingungen nach § 89a Abs. 3 Satz 1 AO. In der Regel ist eine Frist von zwei Monaten angemessen. Wird die Frist versäumt, gelten die Bedingungen als nicht erfüllt, und der andere Staat wird vom BZSt zeitnah über das Scheitern des Verfahrens unterrichtet. Diese Frist kann in begründeten Ausnahmefällen gemäß § 109 Abs. 1 Satz 1 AO verlängert werden; eine rückwirkende Verlängerung gemäß § 109 Abs. 1 Satz 2 AO ist nach der Unterrichtung des anderen Staats über das Scheitern des Verfahrens grundsätzlich ausgeschlossen. Der Rechtsbehelfsverzicht nach § 89a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO des Antragstellers hat mit gesondertem Schreiben schriftlich oder zur Niederschrift gegenüber dem BZSt zu erfolgen. Die Zustimmung ist dem BZSt zu erklären und bedarf keiner Form. Sie kann mit dem Rechtsbehelfsverzicht nach § 89a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO verbunden werden.

Rechtsbehelfsverzicht

- 3.4. Der Verzicht nach § 89a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO gilt nur, soweit die Ergebnisse des Vorabverständigungsverfahrens für den bestimmten Geltungszeitraum mit dem Steuerbescheid zutreffend umgesetzt werden. Aufgrund des durch den Antragsteller erklärten Rechtsbehelfsverzichts ist ein Rechtsbehelf gegen den die Vereinbarung umsetzenden Bescheid hinsichtlich der Sachverhalte, die Gegenstand der Vorabverständigungsvereinbarung sind, nur insoweit möglich, als eine fehlerhafte Umsetzung der Vereinbarung gerügt wird.

- 3.5. Kann ein einer Vorabverständigungsvereinbarung zu Grunde gelegter Sachverhalt gegenüber mehreren Personen nur einheitlich steuerlich beurteilt werden, ist der Rechtsbehelfsverzicht durch alle zum Rechtsbehelf Befugten zu erklären. Im Falle einer Organschaft nach § 14 KStG ist der Rechtsbehelfsverzicht nach § 89a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO daher sowohl vom Organträger als auch von der antragstellenden Organgesellschaft zu erklären, da die Feststellung gemäß § 14 Abs. 5 KStG gegenüber beiden erfolgt.

Scheitern des Vorabverständigungsverfahrens, Gründe des Scheiterns

- 3.6. Der andere Staat ist nicht zur Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens verpflichtet. Wird die Einleitung des Verfahrens daher seitens dieses Staates versagt, ist das Verfahren von Seiten der deutschen zuständigen Behörde zu beenden. Das Verfahren kann auch beendet werden, wenn sich zu einem späteren Zeitpunkt herausstellt, dass ein Grund vorgelegen hätte, das Verfahren nicht einzuleiten (vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 1.14). Die Herbeiführung eines einvernehmlichen Abschlusses des Vorabverständigungsverfahrens kann ebenfalls nicht erzwungen werden. Demzufolge kann ein Vorabverständigungsverfahren auch ohne den Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung enden. Ferner kann ein Vorabverständigungsverfahren auch scheitern, wenn in der Vorabverständigungsvereinbarung aufschiebende Bedingungen hinsichtlich einer betroffenen Person gegenüber der zuständigen Behörde eines anderen beteiligten Vertragsstaates vereinbart wurden und die zuständige Behörde des anderen beteiligten Vertragsstaates das BZSt darüber unterrichtet, dass diese nicht oder nicht fristgerecht erfüllt wurden. Für die Mitteilung über das Scheitern des Verfahrens gilt Nr. 3.2 entsprechend.

Fortgeltung der Vorabverständigungsvereinbarung

- 3.7. In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO, vgl. auch AEAO zu § 45, Nr. 1 bis 3) oder einer Änderung der Rechtsform der in der Vorabverständigungsvereinbarung bezeichneten Abkommensberechtigten gilt die Vorabverständigungsvereinbarung regelmäßig unverändert fort. Maßgeblich dafür ist, dass das rechtliche und tatsächliche Verhältnis, für das die Vorabverständigungsvereinbarung abgeschlossen wurde (in Verrechnungspreisfällen die Transaktion) von den Rechtsnachfolgern bzw. nach der Rechtsformänderung fortgeführt wird und die Gültigkeitsbedingungen nach § 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AO (dazu AEAO zu § 89a, Nr. 4.4) eingehalten werden.

4. Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung

Bindungswirkung

- 4.1. Die örtlich zuständige Finanzbehörde ist an die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung nicht gebunden, wenn das BZSt im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde aufgrund einer Überprüfung der Vorabverständigungsvereinbarung zu dem Ergebnis kommt, dass eine der Voraussetzungen nach § 89a Abs. 4 Satz 1 AO erfüllt ist. Die Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung entfällt in dem Zeitpunkt, in dem mindestens eine der Voraussetzungen nach § 89a Abs. 4 Satz 1 AO vorliegt.

Compliance Report

- 4.2. Bestandteil der Vorabverständigungsvereinbarung mit dem anderen Staat ist in der Regel die Verpflichtung der Steuerpflichtigen, einen jährlichen Bericht („Compliance Report“) zu erstellen und vorzulegen. In diesem ist darzulegen, dass der der Vereinbarung zu Grunde gelegte Sachverhalt im betreffenden Wirtschaftsjahr verwirklicht worden ist und dass insbesondere die Bedingungen nach § 89a Abs. 4 Satz 1 AO eingehalten wurden. Dabei müssen die Steuerpflichtigen auf jede Abweichung ausdrücklich hinweisen und mitteilen, ob und welche Anpassungen sie vorgenommen haben. In diesem Zusammenhang gestellte, ergänzende Fragen der Finanzbehörden haben die Steuerpflichtigen fristgerecht zu beantworten. Der Bericht ist innerhalb der vertraglich vereinbarten Frist gleichzeitig beim BZSt und der örtlich zuständigen Finanzbehörde in deutscher Sprache oder in anderer Sprache mit deutscher Übersetzung abzugeben. Er ist jedenfalls mit der Vorlage im anderen Staat abzugeben.
- 4.3. Der örtlich zuständigen Finanzbehörde bleibt es unbenommen, auch unabhängig vom Vorliegen eines Compliance Reports zu prüfen, ob die Gültigkeitsbedingungen nach § 89a Abs. 4 Satz 1 AO eingehalten wurden, insbesondere ob der Sachverhalt verwirklicht wurde. Stellt die örtlich zuständige Finanzbehörde einen Fall im Sinne des § 89a Abs. 4 Satz 1 AO fest, unterrichtet sie das BZSt über die zuständige Landesfinanzbehörde mit der Bitte um Prüfung gemäß § 89a Abs. 4 Satz 2 AO.

Gültigkeitsbedingungen

- 4.4. Der Vorabverständigungsvereinbarung werden regelmäßig bestimmte Annahmen zu Grunde gelegt, die als Gültigkeitsbedingungen nach § 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AO die Geschäftsbeziehungen maßgeblich beeinflussen. Solche Gültigkeitsbedingungen stellen zwischen den Vertragspartnern der Vorabverständigungsvereinbarung eine ausdrücklich vereinbarte Vertragsgrundlage dar.

Beispiel: Im Falle von Vereinbarungen betreffend die Gewinnabgrenzung zwischen einander nahestehenden Personen oder die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten wird üblicherweise vereinbart, dass die geschäftlichen Aktivitäten, ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken sowie eingesetzten Vermögenswerte grundlegend dem Antrag und ggf. den im Laufe des Verfahrens vorgebrachten weiteren Informationen entsprechen. In solchen Fällen kann es sinnvoll sein, weitere (ergänzende) Gültigkeitsbedingungen zu vereinbaren, wie etwa:

- vergleichbare Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen, Marktanteil, Geschäftsvolumen, Verkaufspreise, jeweils unter Vorgabe eines Rahmens;
- vergleichbare Verhältnisse, z. B. im Hinblick auf Aufsichtsrecht, Zölle, Import- und Exportbeschränkungen, internationalen Zahlungsverkehr;
- vergleichbare Verhältnisse bezüglich Währungskurse und Zinssätze;
- Durchführung der Besteuerung entsprechend der Vorabverständigungsvereinbarung in anderen beteiligten Staaten;
- keine wesentlichen Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen im anderen Staat (z. B. Einführung oder Ausweitung von steuerlichen Präferenzregelungen);
- Verrechnungspreiskorrekturen eines an der Vorabverständigungsvereinbarung nicht beteiligten Drittstaates, die Auswirkungen auf die Vorabverständigungsvereinbarung haben.

- 4.5. Die Rechtsvorschriften im Sinne des § 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 AO können sowohl das deutsche Recht, einschließlich des Abkommensrechts, als auch das Recht der anderen beteiligten Staaten sowie internationale Rechtsvorschriften, die die beteiligten Vertragsstaaten unmittelbar binden, umfassen. Rechtsvorschriften sind nur solche, die alle staatlichen Gewalten zugleich binden. Die Vorabverständigungsvereinbarung beruht auf einer Rechtsvorschrift, wenn diese für den zu beurteilenden Sachverhalt sowie für die Auslegung des verfahrensgegenständlichen DBA maßgeblich war. Die Änderung einer Rechtsvorschrift liegt insbesondere vor, wenn hierdurch eine andere Rechtsfolge eintritt.
- 4.6. Zeigt sich, dass der zugrundeliegende Sachverhalt anders verwirklicht werden wird als im Antrag dargelegt, bleibt es dem Abkommensberechtigten unbenommen, den eingereichten Antrag anzupassen bzw. einen neuen Antrag zu stellen. Der Antragsteller ist nicht dazu verpflichtet, den zugrunde gelegten Sachverhalt der Vorabverständigungsvereinbarung zu verwirklichen. Er kann sich im Fall der Verwirklichung eines anderen Sachverhalts allerdings nicht auf den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung berufen.

5. Widerruf

- 5.1. Die Widerrufsmöglichkeit nach § 89a Abs. 5 Satz 1 AO ist eine durch Rechtsvorschrift zugelassene Widerrufsmöglichkeit im Sinne des § 131 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Ein Widerruf nach § 89a Abs. 5 AO sollte vor der Unterzeichnung der Vorabverständigungsvereinbarung erfolgen und unter der aufschiebenden Bedingung stehen, dass die Vorabverständigungsvereinbarung gegenüber dem Antragsteller wirksam wird (vgl. dazu AEAO zu § 89a, Nr. 3.1); er ist jedoch auch noch nach dem Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung möglich.
- 5.2. Die Erklärung nach § 89a Abs. 5 Satz 2 AO stellt keinen Verwaltungsakt dar, sondern ist eine Wissensmitteilung, die keine eigenständige Regelung enthält.

6. Geltungszeitraum und Roll Back

Geltungszeitraum

- 6.1. Der Geltungszeitraum einer Vorabverständigungsvereinbarung kann in Dauer-sachverhalten den gesamten Veranlagungszeitraum der Antragstellung umfassen (vgl. auch AEAO zu § 89a, Nr. 1.11).
- 6.2. Eine Verlängerung der wirksamen Vorabverständigungsvereinbarung über den bestimmten Geltungszeitraum nach § 89a Abs. 6 Satz 1 AO ist mit Zustimmung des anderen Staates und im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde möglich. Voraussetzung hierfür ist, dass, sofern keine anderslautende vertragliche Vereinbarung getroffen wurde, vor Ablauf des bestimmten Geltungszeitraums ein entsprechender Antrag beim BZSt gestellt und glaubhaft gemacht wird, dass der zukünftig zu verwirklichende Sachverhalt dem Sachverhalt entspricht, der dem Vorabverständigungsverfahren zu Grunde gelegt wurde. In solchen Fällen kann in einem informellen Vorgespräch mit den zuständigen Behörden der beteiligten Staaten geklärt werden, ob die Verlängerung (ggf. mit gewissen Anpassungen) in einem einfachen und schnellen Verfahren durchgeführt werden kann.

Roll Back

- 6.3. Beantragt der Abkommensberechtigte ein Roll Back nach § 89a Abs. 6 Satz 2 AO (vgl. auch AEAO zu § 89a, Nr. 1.11), kann diesem Antrag im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde und der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates unter Beachtung der Fristen für Verständigungsverfahren der jeweils maßgebenden DBA gefolgt werden, wenn der Antragsteller nachweist, dass der verwirklichte Sachverhalt in den betreffenden Vorjahren (möglicher Roll Back-Zeitraum) dem Sachverhalt, der der Vorabverständigungsvereinbarung zugrunde

liegt, im Wesentlichen entspricht (vgl. auch AEAO zu § 89a, Nr. 1.11). Zudem sind Aufzeichnungen und Unterlagen zur Beurteilung dieser Jahre vorzulegen. Das Roll Back erfolgt durch Verständigungsvereinbarungen, mit denen die Vorabverständigungsvereinbarung auf den Roll Back-Zeitraum angewendet wird. Eine Erweiterung der Vorabverständigungsvereinbarung ist mangels Erfüllung der dafür erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen (die Sachverhalte sind im Zeitpunkt des Antrags für ein Roll Back bereits verwirklicht, vgl. § 89a Abs. 1 Satz 1 AO) nicht möglich. Trotzdem können das Roll Back und die Vorabverständigung gemeinsam vereinbart werden. In diesem Fall können die Zustimmung und der Rechtsbehelfsverzicht der betroffenen Personen nach § 89a Abs. 3 Satz 1 AO sowie ein Rechtsbehelfsverzicht nach § 354 Abs. 1b AO nur einheitlich erfolgen.

7. Gebühren

Allgemeines

- 7.1. Soweit sich die rechtliche Beurteilung auf einen Sachverhalt bezieht, handelt es sich um einen Antrag nach § 89a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 6 Satz 1 AO. Dieser Sachverhalt kann sich auch auf mehrere Steuerarten auswirken und mehrere Jahre umfassen.
- 7.2. Kann gemäß § 89a Abs. 1 Satz 4 AO ein Sachverhalt nur einheitlich steuerlich beurteilt werden und das Vorabverständigungsverfahren deshalb nur von allen Abkommensberechtigten gemeinsam beantragt und betrieben werden, liegt gemäß § 89a Abs. 7 Satz 9 AO nur ein Antrag vor, für den nur eine Gebühr festzusetzen und zu entrichten ist.
- 7.3. Stellen hingegen mehrere Abkommensberechtigte einen Antrag gemeinsam und kann der zugrundeliegende Sachverhalt nicht nur einheitlich steuerlich beurteilt werden, liegen rechtlich mehrere Anträge vor, auch wenn die Abkommensberechtigten gleiche Geschäftsbeziehungen zu einer nahestehenden Person im anderen Staat unterhalten. Dies gilt auch, wenn die Abkommensberechtigten eine ertragsteuerliche Organschaft bilden (außer in den Fällen des § 15 Satz 2 KStG; hier gilt § 89a Abs. 1 Satz 4 AO, vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 1.9 und 7.2).

Gebührenfestsetzung und Folgen bei Nichtzahlung

- 7.4. Die Gebühr ist durch schriftlichen Bescheid gegenüber dem Antragsteller oder den Antragstellern festzusetzen; die Bekanntgabevollmachten sind zu beachten.
- 7.5. Solange die Gebühr nicht unanfechtbar festgesetzt und entrichtet wurde, wird der Antrag nicht bearbeitet (§ 89a Abs. 7 Satz 4 AO). Die Nichtentrichtung der Gebühr innerhalb eines Monats nach der Bekanntgabe ihrer Festsetzung führt in der Regel zur

Ablehnung des Antrags auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens im Rahmen der Ermessensentscheidung über die Einleitung gemäß § 89a Abs. 1 Satz 1 AO. Für zu spät gezahlte Gebühren vgl. auch AEAO zu § 89a, Nr. 7.7.

- 7.6. Eine spezifische Gebühr für Anträge, die die Änderung eines schon gestellten Antrags zum Gegenstand haben, ist in § 89a Abs. 7 AO nicht vorgesehen. Bei einer wesentlichen Änderung (vgl. AEAO zu § 89a, Nr. 2.1) ist von einem neuen Antrag auszugehen. Wenn eine Änderung nur unwesentlich ist und keine Qualität hat, die es rechtfertigt, sie als neuen Antrag gemäß § 89a Abs. 1 AO zu werten, ist keine weitere Gebühr festzusetzen.

Antragsrücknahme und Antragsablehnung

- 7.7. Wird der Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens zurückgenommen oder abgelehnt oder scheitert das Vorabverständigungsverfahren, nachdem die Festsetzung einer Gebühr unanfechtbar geworden ist, ist die bis zu diesem Zeitpunkt nicht entrichtete Gebühr trotz der Ablehnung, der Rücknahme oder des Scheiterns zu zahlen; eine bereits entrichtete Gebühr wird nicht erstattet (§ 89a Abs. 8 Satz 2 AO). Dasselbe gilt für den Fall, dass das Vorabverständigungsverfahren vorzeitig beendet wird (vgl. Nr. 2.8).“

2. In Nr. 3.5.4. des **AEAO zu § 89** wird folgender Absatz angefügt:

„Verbindliche Auskünfte sollen ferner nicht erteilt werden, wenn für den maßgeblichen Sachverhalt auch ein Vorabverständigungsverfahren nach § 89a AO in Betracht kommt, insbesondere wenn Verrechnungspreise oder Betriebsstättengewinnabgrenzungen Gegenstand der beantragten verbindlichen Auskunft sind.“

II. Anwendungsregelung und Aufhebung des BMF-Schreibens vom 5. Oktober 2006 - IV B 4 - S 1341 - 38/06 -

Der neue **AEAO zu § 89a** gilt für alle Vorabverständigungsverfahren, deren Anträge nach dem 8. Juni 2021 bei der zuständigen Behörde eingegangen sind (vgl. Artikel 97 § 34 Satz 1 EGAO). Der neue Absatz 2 der Nr. 3.5.4. des **AEAO zu § 89** gilt für alle verbindlichen Auskünfte, die nach dem 8. Juni 2021 bei der zuständigen Behörde beantragt wurden.

Das BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2006 - IV B 4 - S 1341 - 38/06 -, BStBl I S. 594

(„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)“), wird mit sofortiger Wirkung aufgehoben. Auf bereits anhängige Vorabverständigungsverfahren, deren Anträge bis zum 8. Juni 2021 bei der zuständigen Behörde eingegangen sind, ist es weiterhin anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.