

Teil 2 Juristische Bestandsaufnahme.

Das geltende Verfahrensrecht und seine Anwendung

Kapitel 1 Phase vor Verwirklichung einer Transaktion

Johannes Becker

A. Deutsches innerstaatliches Recht

I. Verbindliche Auskunft

1) Rechtsquellen

Das deutsche innerstaatliche Recht kennt im Gegensatz zum Recht vieler anderer Staaten³⁶ nicht die Möglichkeit des Abschlusses unilateraler APA zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Jedoch stehen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit der Absicherung einer zukünftigen steuerlichen Behandlung im Wege der verbindlichen Auskunft und der verbindlichen Zusage offen. Beide Rechtsinstitute dienen jedoch nur der Klärung von Rechtsfragen und nicht, wie beim APA üblich, auch der verbindlichen Klärung von Sachverhaltsfragen im Wege von Verhandlungen.

Die seit dem Jahr 2006³⁷ ausdrücklich im Gesetz geregelte verbindliche Auskunft trägt dem besonderen Interesse des Steuerpflichtigen Rechnung, bestimmte noch nicht verwirklichte Sachverhalte in Bezug auf ihre steuerlichen Konsequenzen von der Finanzverwaltung absichern zu lassen. Insoweit kann der Steuerpflichtige auf Antrag durch einen Verwaltungsakt Planungs- und Entscheidungssicherheit erlangen. Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

³⁶ Dazu unten S. 201 (Teil 5 Kapitel 2 A.I.).

³⁷ § 89 Abs. 2 AO eingefügt durch Gesetz v 5. 9. 2006 (BGBl. I, 2098).

rens³⁸ wird mit Wirkung für ab dem 1.1.2017 gestellte Anträge³⁹ eine Frist zur Entscheidung über diese Anträge auf verbindliche Auskunft eingeführt.

Die verbindliche Auskunft findet ihre gesetzlichen Grundlagen in der Abgabenordnung in § 89 Abs. 2 – Abs. 7 und in der auf § 89 Abs. 2 Satz 4 AO beruhenden Steuer-Auskunftsverordnung⁴⁰ („StAuskV“). Nähere Ausführungen zur Anwendung dieser Vorschriften durch die Finanzverwaltung finden sich im AEAO zu § 89.

2) Zuständigkeit

Zuständiges Finanzamt ist das im Falle der Verwirklichung des angetragenen Sachverhalts zuständige Finanzamt. Soweit zum Zeitpunkt der Antragsstellung noch kein Finanzamt zuständig ist, kann nur das BZSt Auskünfte erteilen; entsprechende Anträge sind an das BZSt zu richten. Im Fall von Doppelzuständigkeiten von Finanzämtern steht es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei den Antrag beim Finanzamt seiner Wahl zu stellen.

3) Zulässigkeit des Antrags

Nach § 89 Abs. 2 Satz 2 AO ist der Antrag beim zuständigen Finanzamt schriftlich zu stellen und mit den in § 1 StAuskV vorgesehenen Angaben und Erklärungen zu versehen. Eine Antragsfrist besteht nicht, jedoch darf der im Antrag dargestellte Sachverhalt bis zur Erteilung der verbindlichen Auskunft nicht verwirklicht worden sein. Ein Antrag scheidet ferner aus, wenn schon ein Antrag auf verbindliche Auskunft in gleicher Sache bei einem anderen Finanzamt gestellt worden ist – dies kommt ohnehin nur in Betracht, wenn die Rechtsfrage für mehrere zuständige Finanzämter Bedeutung hat.

Im Antrag ist der Steuerpflichtige mit allen für die Besteuerung relevanten Angaben zu seiner Person zu nennen (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 StAuskV). Der Sachverhalt ist so umfassend darzustellen, dass das Finanzamt ohne eigene Ermittlungen die gestellte Rechtsfrage beantworten kann (AEAO zu § 89 Nr. 3.5.1).⁴¹ Ist die Darstellung des Sachverhalts nach Auffassung der Finanzverwaltung unvollständig, hat

³⁸ Diese sah der Regierungsentwurf noch nicht vor (BT-Drs. 18/7457). Erst auf Betreiben des Bundestages wurde die Neuregelung aufgenommen, BT-Drs. 18/8434; BR-Drs. 255/16, Das Gesetz wurde durch Bundestag und Bundesrat beschlossen und befindet sich zum Zeitpunkt der Bearbeitung im Verkündungsverfahren.

³⁹ § 25 Abs. 2 EGAO n.F.

⁴⁰ Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung – (Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV) v. 30.11.2007, BGBl. I 2007, 2783.

⁴¹ So auch: BFH Urt. v. 16.12.1998 - II R 50/96, BFH/NV 1999, 900, 902.

sie dem Steuerpflichtigen jedoch, bevor sie zu seinen Ungunsten entscheidet, die Möglichkeit einzuräumen fehlende und/oder unvollständige Angaben nachzuholen.⁴² Ferner ist dem Antrag nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 StAuskV eine Erklärung beizufügen, dass über den zur Beurteilung angetragenen Sachverhalt bei keiner anderen der in § 89 Abs. 2 Satz 2 und 3 der Abgabenordnung genannten Finanzbehörden eine verbindliche Auskunft beantragt wurde; sowie nach Nr. 7 eine Versicherung, dass alle für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben gemacht wurden und der Wahrheit entsprechen.

4) Begründetheit des Antrags

Gegenständlich beschränkt sich die verbindliche Auskunft auf die Beantwortung konkreter, auf einen bestimmten Sachverhalt beschränkter Rechtsfragen.⁴³ Grundlage der Rechtsfrage muss nach § 89 Abs. 2 S. 1 AO ein genau bestimmter, noch nicht verwirklichter Sachverhalt sein. Allenfalls dürfen von Seiten des Steuerpflichtigen vorbereitende Maßnahmen getroffen worden sein.⁴⁴ Im Bereich der Verrechnungspreise darf es insbesondere im Falle einer geplanten Verlagerung von Wirtschaftsgütern noch nicht zu einer Disposition hierüber, weder in rechtlicher, noch tatsächlicher Natur gekommen sein. Sind Dispositionen getroffen worden, die über reine Vorbereitungshandlungen hinausgehen, ist die verbindliche Auskunft ausgeschlossen und eine Befassung der Finanzbehörden kommt ausschließlich im Feststellungs- und Festsetzungsverfahren in Betracht (vgl. AEAO zu § 89 Tz 3.4.2 und 3.5.2). Nach Auffassung der Verwaltung liegt ein noch nicht verwirklichter Sachverhalt vor, wenn er 1. erst in der Zukunft umgesetzt werden soll, oder 2. wenn es sich um einen Dauersachverhalt handelt, oder 3. wenn der Sachverhalt zwar schon abgeschlossen ist, sich aber ständig wiederholt. Dabei ist der maßgebliche Zeitpunkt nicht etwa die Antragsstellung, sondern die Erteilung der verbindlichen Auskunft. Damit gibt es im Bereich der Verrechnungspreise grundsätzlich viele Sachverhalte, die für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Frage kommen, von der einmaligen noch nicht abgeschlossenen Transaktion, über dauerhafte Nutzungsverträge zwischen Mutter und Tochter, bis hin zu sich ständig wiederholenden Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Gesellschaften des Konzerns.

Inhalt der Rechtsfrage kann jede steuerliche Auskunft sein, also grundsätzlich auch solche Fragen, die im Rahmen einer verbindlichen Zusage nach § 204 AO beantwortet werden können. Dabei stehen beide Möglichkeiten für Dauer- und

⁴² OFD Koblenz v. 13.3.1995 StEK AO 1977 § 204 Nr. 11; AEAO zu § 89 Nr. 3.5.1.

⁴³ R. Seer in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 89 AO, Rn. 48.

⁴⁴ B. Rätke in: Brockmeyer et al. (Hrsg.), AO, 12. Aufl. (2014), § 89, Rn. 17.

wiederkehrende Sachverhalte grundsätzlich nebeneinander.⁴⁵ Die Möglichkeit eines Antrags auf verbindliche Auskunft ist von einem besonderen Interesse des Steuerpflichtigen an einer vorherigen Klärung abhängig, was aber regelmäßig begründbar sein dürfte. Die Finanzverwaltung lehnt prinzipiell alle Auskunftserteilungsgesuchen ab, in denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht (vgl. AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4). Diese Auffassung wurde in der Literatur⁴⁶ vielfach kritisiert und ist im Ergebnis deutlich zu eng und unbestimmt.

Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige auch im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse an der verbindlichen Auskunft haben (sog. Dispositionsinteresse). Diese Voraussetzung dient im Sinne des § 89 Abs. 5 AO lediglich dazu, Bagatellfälle auszuschließen, die aber insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise regelmäßig nicht gegeben sein werden.⁴⁷

Bei Vorliegen der formellen und materiellen Voraussetzungen einer verbindlichen Auskunft sieht § 89 Abs. 2 AO eine Ermessensentscheidung der Verwaltung vor. Das Ermessen erstreckt sich dabei sowohl auf das ob der Erteilung, als auch auf Art und Umfang der Erteilung der verbindlichen Auskunft. Im Bereich der Verrechnungspreise hat das BMF durch ein Merkblatt vom 05.10.2006⁴⁸ den Ermessensspielraum der örtlich zuständigen Finanzverwaltungen und des BZSt so stark eingeschränkt, dass in der Praxis keine unilateralen, verbindlichen Auskünfte in Bezug auf die Behandlung von Verrechnungspreisfragen erteilt werden. Nach Tz 1.2. des BMF-Schreibens vom 05.10.2006 sind „Steuervereinbarungen zwischen einem Steuerpflichtigen und den deutschen Finanzbehörden [...] nach deutschem Steuerrecht unzulässig“. Diese Sichtweise des BMF erstreckt sich auf alle im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen stehenden Problemfelder und explizit auch auf verbindliche Auskünfte, die nach ihrer Rechtsnatur gerade keine „Vereinbarungen“ sind.⁴⁹ In allen verrechnungspreisrelevanten Fällen geht aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung ein Vorabverständigungsverfahren aufgrund von DBA unilateralen Maßnahmen vor.

Insoweit geht das BMF von einem Spezialitätsverhältnis zwischen den Vorabverständigungsverfahren auf der einen Seite und der Erteilung verbindlicher Aus-

⁴⁵ R. Seer in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 89 AO, Rn. 114.

⁴⁶ B. Rätke in: Brockmeyer et al. (Hrsg.), AO, 12. Aufl. (2014), § 89 Rn. 17 m.w.N.

⁴⁷ Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach nur für „schwierig zu lösende steuerliche Fragen“ eine verbindliche Auskunft zu erteilen ist (so BayLfSt v. 05.03.2012, AO-Kartei BY § 89 AO Karte 1, Tz 2), ist viel zu eng. Auch dies ist aber im Bereich der Verrechnungspreise regelmäßig kein Problem.

⁴⁸ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, Tz. 1.2.

⁴⁹ Im Ergebnis so auch: M. Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.133.

künfte auf der anderen Seite aus. So heißt es in Tz. 1.2 BMF Schreiben: „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 (OECD-MA) enthält, auf dieser Grundlage auf Antrag des Steuerpflichtigen („APA-Antrag“) eine Vorabverständigungsvereinbarung mit dem anderen Staat abgeschlossen werden“.⁵⁰⁵¹

Im Ergebnis führt die Auffassung des BMF dazu, dass in der Praxis keine verbindlichen Auskünfte im Bereich der Verrechnungspreise erteilt werden. In der Literatur wird als Alternative zur Erteilung einer umfassenden verbindlichen Auskunft im Bereich der Verrechnungspreise die Erteilung einer verbindlichen Auskunft unter einer auflösenden Bedingung⁵² oder unter dem Vorbehalt des Widerrufs⁵³ streitig diskutiert. Dieser grundsätzlich zulässige Weg⁵⁴ der Beschränkung des Wirkungsumfangs der verbindlichen Auskunft wird von der Finanzverwaltung - soweit ersichtlich - jedoch nicht beschritten und soll im Rahmen der unten dargestellten Handlungsoptionen weiter ausgeführt werden.⁵⁵ Grundsätzlich ist jedoch anzumerken, dass die Möglichkeit der Erteilung einer verbindlichen Auskunft unter dem Vorbehalt des Widerrufs gegenüber einer auflösend bedingten Erteilung Vorteile aufweist. Es besteht im Gegensatz zur bedingten Erteilung Ermessen in Bezug auf die rückwirkende Änderung des Steuerbescheids; es tritt keine automatische Sanktionierung des Bescheids ein.

5) Frist zur Entscheidung über den Antrag

Mit Wirkung zum 1. Januar 2017 hat der Gesetzgeber eine Frist für die Finanzbehörden zur Entscheidung über den Antrag auf verbindliche Auskunft für die Finanzbehörden festgelegt (§ 89 Abs. 2 S. 4 AO n.F.). Hiernach soll die zuständige Finanzbehörde binnen sechs Monaten über den Antrag entscheiden. Sofern die Frist von der Finanzbehörde nicht eingehalten werden kann, ist dies dem Steuerpflichtigen unter Angabe der Gründe mitzuteilen.

⁵⁰ Diese Ansicht des BMF ist gleichwohl nicht zwingend und wird im unteren 5. Teil eingehend betrachtet, kritisiert und gegenteilige Lösungsansätze aufgezeigt.

⁵¹ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, Tz. 1.2.

⁵² G. Engler/D. Elbert in: Vögele et al. (Hrsg.), Verrechnungspreise, 4. Aufl. (2015), Rn. F 338.

⁵³ M. Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.133 f.

⁵⁴ Für die Erteilung unter Widerrufsvorbehalt streitig: die Möglichkeit ablehnend ebd., Rn. 10.133 f., a.A. G. Engler/D. Elbert in: Vögele et al. (Hrsg.), Verrechnungspreise, 4. Aufl. (2015), Rn. F 338.

⁵⁵ Dazu unten S. 237 ff. (Teil 6 Kapitel 3 B.II.2)).

Maßgeblich für den Beginn des Fristlaufs kann nur die vollständige Antragsstellung mit allen für die Entscheidung erheblichen Daten und Unterlagen sein. Erst dann befindet sich die Finanzbehörde in der Lage über den Antrag vollumfänglich zu entscheiden. Sofern alle notwendigen Unterlagen vorliegen kann die Finanzbehörde jedoch eine verbindliche Auskunft nur dann nicht innerhalb von sechs Monaten erteilen, wenn außergewöhnliche Umstände vorliegen, die eine spätere Entscheidung ausnahmsweise erforderlich machen. Insoweit wird durch die Schaffung der „soll-Vorschrift“ ein Anspruch des Steuerpflichtigen geschaffen über seinen Antrag binnen sechs Monaten zu entscheiden, soweit nicht außergewöhnliche Gründe vorliegen, für deren Vorliegen die Finanzbehörden die Beweislast trifft. Solche Gründe sind nur in einem engen Umfang anzuerkennen. Hierzu kann beispielweise eine außergewöhnlich komplizierte Sachlage gehören, die sich signifikant und in ganz erheblichem Ausmaß von der in gewöhnlichen Auskunftersuchen unterscheidet. An das Vorliegen dieser Ausnahme sind jedoch hohe Anforderungen zu stellen.⁵⁶ Ein Grund zur Überschreitung der Frist kann jedoch insbesondere nicht in der besonderen Arbeitsbelastung der Finanzbehörden zu sehen sein.

Mit der Neuregelung ist gleichwohl keine gesetzliche Regelungswirkung bei erfolglosem Fristablauf verbunden.⁵⁷ Daher kann aus dem bloßen Verstreichen der Frist nicht abgeleitet werden, dass die Auskunft als im beantragten Sinn erteilt gilt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Finanzbehörde hinreichende Gründe für die nicht fristgerechte Auskunftserteilung mitgeteilt hat oder nicht.⁵⁸ Es bleibt bei dem Anspruch des Steuerpflichtigen auf Tätigwerden, der prozessual im Wege der Untätigkeitsklage (§ 46 FGO analog) durchsetzbar ist.

6) Kosten

Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist nach § 89 Abs. 3 AO gebührenpflichtig. Die Höhe der Gebühr richtet sich dabei nach dem Gegenstandswert der Auskunft. Nach AEAO zu § 89 versteht sich der Gegenstandswert dabei als die Differenz zwischen den Steuerbeträgen, die bei Anwendung der vom Antragsteller zugrunde gelegten und der gegenteiligen Rechtsauffassung ergeben.⁵⁹ Die Höhe der Gebühr entspricht einer Gerichtsgebühr i.S.d. § 34 GKG. Bei Anfragen zu einem Gegenstandswert von unter EUR 10.000,- wird gem. § 89 Abs. 5 AO keine Gebühr erhoben. Ist der Gegenstandswert der Anfrage nicht bestimmbar

⁵⁶ Welche Fallkonstellation dies auch Sicht der Finanzverwaltung sind, bleibt abzuwarten. Ein entsprechendes Anwendungsschreiben zum neuen § 89 AO existiert bis dato nicht.

⁵⁷ Eine solche müsste ausdrücklich im Gesetz normiert werden.

⁵⁸ So überzeugend BT-Drs. 18/8434, S. 119.

⁵⁹ Vgl. im Einzelnen hierzu: Tz 4.2. zu § 89 AEAO.

und auch nicht durch Schätzung zu ermitteln, wird eine Zeitgebühr festgesetzt. Diese beträgt EUR 50 je angefangene halbe Stunde. Sofern die Bearbeitung weniger als zwei Stunden beansprucht, wird ebenfalls nach § 89 Abs. 6 AO keine Gebühr festgesetzt. Im Fall der Rücknahme eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft kann die Gebühr ermäßigt werden (§ 89 Abs. 7 Satz 2 AO). Sofern die Finanzbehörde noch nicht mit der Bearbeitung des Antrags begonnen hat, ist die Gebühr auf null zu ermäßigen.⁶⁰

7) Zwischenfazit

Dem Steuerpflichtigen stehen grundsätzlich die Möglichkeit der verbindlichen Auskunft und der verbindlichen Zusage offen. Beide Rechtsinstitute dienen jedoch nur der Klärung von Rechtsfragen und nicht, wie beim APA üblich, auch der Klärung von Sachverhaltsfragen.

Die verbindliche Auskunft stellt potentiell ein rechtlich geeignetes Instrument zur frühzeitigen Beseitigung von Verrechnungspreiskonflikten in einem unilateralen Rahmen dar. Allgemein erschweren aber bereits die für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft erhobenen Gebühren den Zugang. Speziell in Verrechnungspreisfragen tritt ein ungleich größeres Problem hinzu: Die gegenwärtige Verweigerung der Erteilung verbindlicher Auskünfte für Verrechnungspreisverhalte durch die deutsche Finanzverwaltung ist mit dem geltenden Recht nicht vereinbar, weil ihr – bezogen auf den Einzelfall – ein struktureller Ermessensausfall zugrunde liegt. Aber auch jenseits dieses Ermessensfehlers ist eine Stärkung des Instruments der verbindlichen Auskunft wünschenswert.

II. Verbindliche Zusage

1) Rechtsquellen

Der Betriebsprüfer kann in einer Außenprüfung i.S.d. § 193 Abs. 1 AO gegenüber dem Steuerpflichtigen verbindliche Zusagen für die Zukunft treffen. Sie werden meist schon während der Außenprüfung vorbereitet und in der Schlussbesprechung besprochen. Die Erteilung erfolgt jedoch nach § 204 Satz 1 AO erst im Anschluss an die abgeschlossene Außenprüfung.

Die verbindliche Zusage durch die Finanzbehörden ist in den §§ 204 – 207 AO geregelt. Die Anwendung durch die Finanzbehörden richtet sich nach den vom BMF erlassenen Anwendungserlassen zur AO zu den §§ 204 – 207.

⁶⁰ Vgl. Tz. 4.5.2. zu § 89 AEAO.

2) Zulässigkeit des Antrags

Formell setzt die Erteilung einer verbindlichen Zusage einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen voraus. Dieser sollte aus Beweisgründen schriftlich gestellt werden.⁶¹ Eine gesetzliche Antragsfrist besteht nicht; nach Auffassung des BFH muss jedoch ein zeitlicher Zusammenhang gewahrt bleiben.⁶² Die beabsichtigte Antragsstellung sollte, sofern dies aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalles möglich ist, durch den Steuerpflichtigen schon während der Außenprüfung angekündigt werden. Für den Fall, dass ein vorher möglicher Antrag erst in der Schlussbesprechung gestellt wird, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung in der Regel keine Zusage mehr zu erteilen, wenn dazu „nochmalige umfangreiche Prüfungshandlungen“ der Finanzverwaltung erforderlich wären.⁶³ Eine ausführliche Darstellung des Sachverhalts durch den Steuerpflichtigen, wie bei der verbindlichen Auskunft zwingend, ist für Zwecke des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Zusage nicht erforderlich. Gleichwohl steht diese Möglichkeit zur Präzisierung des Anliegens des Steuerpflichtigen offen. Die Zusage ist gegenständlich auf den im Prüfungsbericht des Außenprüfers festgestellten Sachverhalt beschränkt.

3) Begründetheit des Antrags

Gegenständlich beziehen sich verbindliche Zusagen nach § 204 Satz 2 AO auf mit bestimmten Sachverhalten verbundene rechtliche Fragestellungen, die für die Vergangenheit geprüft und im Prüfbericht dargestellt wurden.⁶⁴ Damit kann aus Sicht des Gesetzes auch die rechtliche Würdigung von der Verrechnungspreisbildung zugrunde liegenden Sachverhalten Gegenstand einer verbindlichen Zusage sein. Voraussetzung für die Erteilung der verbindlichen Zusage ist, dass die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist (Zusageinteresse). Grundsätzlich gilt hierbei, je schwieriger und komplexer das zu lösende Rechtsproblem, umso größer ist das Interesse des Steuerpflichtigen an einer klaren Zusage. Ist die Rechtslage dagegen einfach und klar, fehlt möglicherweise ein Zusageinteresse.⁶⁵ Im Bereich der Verrechnungspreise ist der Steuerpflichtige regelmäßig mit einer komplexen Kombination aus Sachverhalts- und Rechtsfragen konfrontiert, sodass in aller Regel davon auszugehen ist, dass ein Zusageinteresse besteht.

⁶¹ Vgl. BFH, Urt. v. 04.08.1961 - VI 269/60 S, BStBl. II 1961, 562; AEAO zu § 204 Nr. 3.

⁶² BFH, Urt. v. 13.12.1995 - XI R 43 - 45/89, BStBl. II 1996, 232.

⁶³ Vgl. AEAO zu § 204 Nr. 3.

⁶⁴ R. Seer in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 204 AO, Rn. 18 ff.

⁶⁵ BFH, Urt. v. 29.10.1987 - X R 1/80, BStBl. II 1988, 121.

4) Ermessensfragen und Verweigerung einer verbindlichen Zusage

Aufgrund der seit 1987 bestehenden Soll-Vorschrift des § 204 AO ist die Finanzverwaltung grundsätzlich dazu verpflichtet – wie im Rahmen der gebundenen Verwaltung – die vom Steuerpflichtigen erstrebte verbindliche Auskunft zu erteilen. Etwas anderes kann nur ausnahmsweise in Fällen gelten, in denen besondere Gründe der Erteilung der verbindlichen Zusage entgegenstehen (vgl. AEAO zu § 204 Nr. 5). Neben anderen Gründen⁶⁶ soll nach Auffassung der Verwaltung auch die zukünftige Angemessenheit von Verrechnungspreisen bei unübersichtlichen Marktverhältnissen einen hinreichenden Grund für die Verweigerung einer verbindlichen Zusage darstellen. Diese Auffassung wird in der Literatur zu Recht weitgehend abgelehnt.⁶⁷

Generell besteht eine Zurückhaltung seitens der Finanzverwaltung bezüglich der Erteilung verbindlicher Zusagen im Bereich der Verrechnungspreise. Aus Verwaltungssicht scheidet eine verbindliche Auskunft immer aus, wenn mit dem betreffenden anderen Staat ein DBA besteht. Die Verwaltung dürfe sich nicht innerstaatlich auf ein Handeln verpflichten, das potentiell später Gegenstand eines Verständigungsverfahrens wird. Die Verwaltungsauffassung übersieht jedoch, dass verbindliche Zusage nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 204 AO erteilt werden sollen. Eine solche Sollvorschrift lässt nur bei Vorliegen besonderer (atypischer) Umstände ausnahmsweise ein Abweichen von der gesetzlich angeordneten Regelung zu.⁶⁸ Solche Umstände sind jedoch nicht schon dadurch gegeben, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt unter Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens vorliegt. Eine derart umfangreiche Bereichsausnahme ist mit den Grundsätzen des intendierten Ermessens nicht vereinbar. Die generelle Versagung ist nicht zu rechtfertigen.

5) Bindungswirkung für die Zukunft

Nach § 206 AO ist die verbindliche Zusage für die Besteuerung bindend, wenn der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt deckungsgleich ist. Dies gilt nicht, soweit die verbindliche Zusage zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht wider-

⁶⁶ AEAO zu § 204 Nr. 5, überzeugend a.A. R. Seer, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 240 Rn. 16.

⁶⁷ R. Seer, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 240 Rn. 16 m.w.N.

⁶⁸ Für die AO: K.-D. Driën in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 5 AO, Rn. 11; für das Verwaltungsrecht allgemein: BVerwG, Urt. v. 31.03.1987 - 1 C 29.84, NJW 1987, 2174, 2178; M. Sachs in: Stelkens/Bonk/Sachs (Hrsg.), VwVfG, § 40 Rn. 26.

spricht. Zugunsten des Steuerpflichtigen bleibt die materielle Bindungswirkung trotz Widerspruchs gegen das geltende Recht grundsätzlich bestehen.⁶⁹

Dies gilt nach § 207 Abs. 1 AO nur dann nicht, wenn sich die zugrunde gelegte Rechtslage erst nach Erteilung der Zusage ändert, mithin auf Seiten des Steuerpflichtigen kein Vertrauensschutz in die Wirksamkeit der Zusage bestehen durfte. Ferner kann die Finanzbehörde in Fällen der materiellen Rechtswidrigkeit der Zusage diese für die Zukunft aufheben oder ändern. Aufhebung und Änderung der Zusage sind Ermessensentscheidungen. Bei einer zweckentsprechenden Ermessensbetätigung nach § 5 AO kommt eine Aufhebung oder Änderung nur in Betracht, wenn triftige Gründe hierfür vorliegen. Der Widerruf einer Auskunft mit Wirkung für die Zukunft ist demnach in der Regel ermessensgerecht, wenn sich der Inhalt der Auskunft als von Anfang an materiell-rechtlich unzutreffend und damit als rechtswidrig erweist.⁷⁰ Ähnliches gilt auch für Fälle, in den sich die steuerliche Beurteilung des der Zusage zu Grunde liegenden Sachverhalts durch Rechtsprechung und/oder Verwaltung zuungunsten des Steuerpflichtigen ändert. Regelmäßig dürfte auch hier kein Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen für die zukünftige Behandlung der zugrundeliegenden Sachverhalte gegeben sein. Dagegen bedarf der Widerruf einer rechtmäßigen Zusage einer besonderen Legitimation, die mit dem Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Wirksamkeit der Zusage in Einklang zu bringen ist. Regelmäßig überwiegt in diesen Fällen der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen.

Nach § 207 Abs. 3 AO ist die rückwirkende Aufhebung oder Änderung der verbindlichen Zusage grundsätzlich auch für die Vergangenheit möglich, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige zustimmt oder die Rücknahmevoraussetzungen des § 130 AO vorliegen.⁷¹

6) Frist zur Entscheidung über den Antrag

Mit der Einführung einer Fristenregelung im Rahmen des § 89 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde keine entsprechende Regelung in die § 204 ff. AO aufgenommen. Damit gilt hier keine Entscheidungsfrist für die Finanzverwaltung. Das Bedürfnis für eine solche Fristenregelung ist auch im Rahmen der verbindlichen Zusage in der Regel geringer, da hier im Gegensatz zu dem Verfahren der verbindlichen Auskunft über einen schon abschließend geprüften Sachverhalt entschieden wird, der lediglich in die

⁶⁹ R. Seer in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 207 AO, Rn. 8 f.

⁷⁰ BFH, Urt. v. 02.09.2009 - I R 20/09, BFH/NV 2010, 391.

⁷¹ Dazu siehe: AEAO zu § 130; Kruse in Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 130 AO m.w.N.

Zukunft fortgeschrieben wird. Die Finanzbehörden können somit sofort über den Antrag entscheiden. Es scheint nach der Auffassung des Gesetzgebers keinen Bedarf für eine Fristenregelung zu geben. Gleichwohl wäre eine Einführung im Sinne der Rechte der Steuerpflichtigen und einem Gleichklang der gesetzlichen Regelungen zur verbindlichen Auskunft wünschenswert.

7) Kosten

Im Unterschied zu den weiteren präventiven Instrumenten der Absicherung von Verrechnungspreisen ist die Erteilung einer verbindlichen Zusage gebührenfrei. Grund hierfür ist die auf Seiten der Finanzverwaltung bereits durchgeführte Sachverhaltsermittlung und die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts. Lediglich die Durchbrechung des Prinzips der Abschnittbesteuerung kann nicht gebührenbegründend wirken.

8) Zwischenfazit

Im Rahmen der verbindlichen Zusage werden in der Betriebsprüfung gefundene Lösungen in die Zukunft fortgeschrieben und eine dauerhafte Befriedung der streitigen Verrechnungspreisfragen erreicht. Die generelle Verweigerung der Finanzverwaltung, verbindliche Zusagen für Verrechnungspreissachverhalte zu erteilen, vermag noch weniger zu überzeugen als die schon oben kritisierte Verweigerung im Rahmen der verbindlichen Auskunft. Die Sollvorschrift des § 204 AO wird hierdurch rechtswidrig unterlaufen.

B. Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung über die Grenze

I. Bilaterales APA

1) Rechtsquellen

Gänzlich anderer Natur als die allein das Staat-Bürger-Verhältnis betreffende verbindliche Auskunft/Zusage sind zwischenstaatliche Klärungs- und Entscheidungsverfahren. Sie nehmen zwar ebenfalls ihren Anfang und ihr Ende in der Staat-Bürger-Beziehung; der Schwerpunkt dieser Verfahren liegt aber in dem völkerrechtlichen, durch DBA und u.U. Europäisches Recht vorgeprägten zwischenstaatlichen Verhältnis. Die deutschen DBA sehen hierbei die Möglichkeit des Abschlusses sog. *Advance Pricing Agreements* als Möglichkeit der vorbeugenden Streitbeilegung vor.

Abgesehen von einer Kostenregelung in § 178a AO sieht das Gesetzesrecht in Deutschland keine Regelungen zur Erteilung eines APA vor. Viele von Deutschland abgeschlossene DBA sehen die Möglichkeit zum Abschluss von APA vor. Die DBA dienen dabei jedoch nicht als innerstaatliche Rechtsgrundlage, sondern regeln lediglich das zwischenstaatliche Verfahren. Nach herrschender Auffassung bedarf es einer gesetzlichen Ermächtigung aufgrund der Rechtsnatur als begünstigendes Verwaltungshandeln auch nicht.^{72,73} Das BMF hat mit Schreiben vom 05.10.2006⁷⁴ die von der Verwaltung zu beachtenden Voraussetzungen eines APA detailliert geregelt. Seither ist das APA auch in Deutschland gängige Verwaltungspraxis.

2) Zuständigkeit

Zuständige Behörde für die Durchführung sowohl des innerstaatlichen Antragsverfahrens als auch des zwischenstaatlichen Durchführungsverfahrens ist das Bundeszentralamt für Steuern.

3) Antragsvoraussetzungen

i. Prefiling

Nicht zur Durchführung eines APA-Verfahrens zwingend vorgeschrieben, aber sinnvollerweise vom Steuerpflichtigen in Anspruch zu nehmen, ist ein Vorgespräch mit den Beamten des BZSt („*Prefiling*“), um das konkrete APA-Verfahren vorzubereiten. Gegenstand dieses ersten Vorgesprächs sind unter anderem der Gegenstand und Inhalt des APA-Antrags⁷⁵ und die vom Steuerpflichtigen dafür beizubringenden Unterlagen⁷⁶. Behördenseitig ist der betroffene andere Vertragsstaat schon jetzt zu beteiligen.⁷⁷

⁷² Grundlegend zur Notwendigkeit gesetzlicher Normierung im Bereich begünstigender Verwaltungsakte: BVerfGE 8, 155 (167 f.), B. Grzeszick, in Maunz/Dürig (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 75. EL 09/2015, Art. 20. Rn. 117 ff. m.w.N. speziell für Vereinbarungen mit den Finanzbehörden: Seer, R., Verständigungen im Steuerverfahren (1996), passim.

⁷³ Die Finanzverwaltung war gleichwohl bis zur Einführung des § 178a AO im Jahr 2006 in Bezug auf die Erteilung von APA deutlich zurückhaltend. Die so begehrten verbindlichen Auskünfte bänden einerseits zu große Personalressourcen, andererseits fehle die Rechtsgrundlage für die Erhebung einer Gebühr. (R. Seer in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 178a AO.

⁷⁴ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594.

⁷⁵ Ebd., Tz. 3.

⁷⁶ Ebd., Tz. 3.5, 3.6.

⁷⁷ Ebd., Tz. 4.3.

Im *Prefiling* erhält der Steuerpflichtige regelmäßig auch schon eine Einschätzung, wie die Aussichten auf Einigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats im Vorabverständigungsverfahren eingeschätzt werden. Zugleich weist das BZSt den Steuerpflichtigen schon jetzt darauf hin, dass der Abschluss eines APA nur in Betracht kommt, wenn der Steuerpflichtige auf die Einlegung eines Einspruchs gegen Steuerbescheide, die die Ergebnisse der Verständigung für die Laufzeit zutreffend umsetzen, nach § 354 Abs. 1a AO verzichtet.⁷⁸ Daneben sollte auch ein Zeitrahmen für das APA abgesteckt werden, in dem aus deutscher Sicht mit einem Abschluss zu rechnen ist. Ferner besteht die Möglichkeit das *Prefiling* auf anonymer Basis durchzuführen.⁷⁹ Aus Verwaltungssicht besteht dann aber, abgesehen von den Verfahrenshinweisen, auf Seiten des Steuerpflichtigen kein Vertrauensschutz auf von den Steuerbehörden getroffene Aussagen.⁸⁰

ii. Förmliche Antragsstellung

(1) Antragsbefugnis

Entschließt sich der Steuerpflichtige in der Folge eines positiv verlaufenden *Prefiling*-Gesprächs ein APA zu begehren, hat er einen förmlichen, schriftlichen Antrag beim BZSt zu stellen. Erst mit diesem Schritt beginnt der gebührenpflichtige Teil des APA-Verfahrens.

Der Steuerpflichtige muss antragsbefugt sein. Dabei ist erste und wichtigste Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige sich auf das dem jeweiligen APA zugrundeliegenden DBA⁸¹ berufen kann, mithin abkommensberechtigt ist.⁸² Für natürliche und juristische Personen, die zumindest in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind, ist die Abkommensberechtigung nach Art. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 lit. a und b, Art. 4 Abs. 1 OECD-MA unproblematisch anzunehmen.

Problematisch sind aber die – insbesondere im Bereich der Familienunternehmen – häufig vertretenen Rechtsformen der Personengesellschaften. Diese sind nach maßgeblichem innerstaatlichem Recht in Deutschland weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig und daher mangels Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA) nicht selbst abkommensberechtigt.⁸³ Diese sind nicht befugt, einen

⁷⁸ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 4.6.

⁷⁹ Ebd., Tz. 2.2.

⁸⁰ Ebd.

⁸¹ Regelmäßig eine dem Art. 25 Abs. 1 S. 1 OECD-MA/Art. 24 dVG entsprechende Regelung.

⁸² BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 2.3.

⁸³ Zutreffend: BMF-Schreiben v. 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003 – DOK 2009/0716905, BStBl. I 2010, 354, 355, Tz. 2.1; BFH, Urt. v. 20.8.2008, I R 34/08, BFH/NV 2008, 2123.

eigenen Antrag auf Durchführung eines APA-Verfahrens zu stellen. Vielmehr müssen die an den Personengesellschaften beteiligten Gesellschafter den APA-Antrag stellen. Antragsbefugt sind wiederum nur diejenigen Mitunternehmer, die selbst abkommensberechtigt i.S.d. Art. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 lit. a und b, Art. 4 Abs. 1 OECD-MA sind.⁸⁴

(2) Berechtigtes Interesse

Der Steuerpflichtige muss ein berechtigtes Interesse an der Durchführung und dem Abschluss eines APA Verfahrens nachweisen können und dieses Interesse in seinem Antrag begründen.⁸⁵ Regelmäßig ist vom Vorliegen des berechtigten Interesses dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige ein Interesse an der vorzeitigen Klärung der steuerlichen Behandlung einer Geschäftsbeziehung mit dem anderen Vertragsstaat hat und ein Risiko auf potentielle Doppelbesteuerung besteht. Aufgrund der mit dem APA verbundenen Gebühr ist bei Antragsstellung regelmäßig vom Vorliegen eines berechtigten Interesses auszugehen.⁸⁶ Es genügt daher, dass der Steuerpflichtige in knapper Form darstellt, aus welchen Gründen er das Risiko einer Doppelbesteuerung für gegeben hält.⁸⁷ Dies dürfte bei komplexen Verrechnungspreissachverhalten in den seltensten Fällen ein Problem darstellen. Ein berechtigtes Interesse scheidet nur dann aus, wenn der andere Vertragsstaat die fragliche Geschäftsbeziehung ohnehin nicht besteuert, wodurch das Risiko einer Doppelbesteuerung von vornherein nicht gegeben ist.

(3) Erforderliche Angaben und Unterlagen

Im BMF-Schreiben vom 05.10.2006 wird in Listenform Überblick gegeben, was die Finanzverwaltung zur Durchführung eines APA-Verfahrens als notwendig erachtet.⁸⁸ Die Liste ist nicht abschließend und kann im Einzelfall um für diesen konkreten Einzelfall notwendige Informationen und Unterlagen ergänzt werden. Diese Unterlagen sind vorzulegen, soweit sie sich auf den APA-Zeitraum beziehen und für das konkrete APA relevant sind. Es soll auch dargelegt werden, ob

⁸⁴ A. Eigelshoven/U. Wolff, in: Lüdicke (Hrsg.), Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts (2012), 129 (142); zustimmend: M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.85.

⁸⁵ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 2.3.

⁸⁶ G. Strunk/B. Kaminski, StbG 2007, 26 (26ff.); zustimmend: M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.86.

⁸⁷ M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.86.

⁸⁸ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 3.5, siehe zu Details auch: „Fragebogen“ des BZSt zur Antragstellung unter: www.bzst.de.

für den APA-Zeitraum Änderungen zu erwarten sind und wie sich diese auf die Anwendung der vorgeschlagenen Verrechnungspreismethodik auswirken können. Daneben sind auch detailliert die beabsichtigte Verrechnungspreismethode und die vorgesehene Berechnungsgrundlage für die in Rede stehende Transaktion zu benennen.⁸⁹

(4) Darlegung der sog. Critical Assumptions

Im Hinblick auf die Zukunftsausrichtung der Fragestellung ist es notwendig, dass dem späteren APA bestimmte Annahmen zu Grunde gelegt werden, die als Gültigkeitsbedingungen (*Critical Assumptions*) die Geschäftsbeziehungen maßgeblich beeinflussen.⁹⁰ Die *Critical Assumptions* muss der Steuerpflichtigen im Antrag darlegen. Beim Abschluss des APA dienen diese als ausdrücklich vereinbarte Vertragsgrundlage zwischen den beiden Vertragsstaaten.⁹¹ Sinnvoll und aus Sicht der Verwaltung notwendig ist außerdem, dass der Steuerpflichtige erläutert, inwieweit die vorgeschlagene Methode es zulässt, Änderungen der Gültigkeitsbedingungen zu berücksichtigen. Regelmäßig sind in die Darlegung der *Critical Assumptions* folgende Punkte aufzunehmen:⁹²

1. gleich bleibende Beteiligungsverhältnisse;
2. gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen, Marktanteil, Geschäftsvolumen, Verkaufspreise (z.B. keine einschneidenden Änderungen wegen neuer Technologien), jeweils unter Vorgabe eines Rahmens;
3. gleich bleibende Verhältnisse z.B. im Hinblick auf Aufsichtsrecht, Zölle, Import- und Exportbeschränkungen, internationalen Zahlungsverkehr;
4. gleich bleibende Funktions- und Risikoverteilung und Kapitalstruktur, gleich bleibendes Geschäftsmodell;
5. gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Währungskursen und Zinssätzen;
6. Durchführung der Besteuerung entsprechend dem APA im anderen Staat;
7. keine wesentlichen Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen im anderen Staat;

⁸⁹ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 3.4.

⁹⁰ Ebd., Tz. 3.7.

⁹¹ S. Grotherr, IStR 2005, 350 (358); R. Seer in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 178a AO, Rn. 10.

⁹² Auch diese Liste beansprucht keine Vollständigkeit, sondern dient aus Sicht der Verwaltung als Maßgabe und Orientierungshilfe für den Steuerpflichtigen; vgl.: BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 3.7.

8. Verrechnungspreiskorrekturen eines am APA nicht beteiligten Drittstaates, die Auswirkungen auf das APA haben.

(5) Einreichen des Antrags

Der Antrag ist in vierfacher Ausfertigung unter Beifügung aller notwendigen Dokumente beim BZSt einzureichen. Die Antragsstellung hat keine Auswirkungen auf das innerstaatliche Besteuerungs- und/oder Rechtsbehelfsverfahren, insbesondere nicht auf eine laufende Außenprüfung.⁹³ Die Antragsstellung löst aber die Gebührenpflicht nach § 178a Abs. 1 AO aus.⁹⁴

(6) Rücknahme und Änderung des Antrags

Sowohl eine Änderung, als auch die Rücknahme des Antrags auf Abschluss eines APA sind grundsätzlich bis zum Abschluss der Verständigungsvereinbarung zwischen den betroffenen Staaten, mangels entgegenstehender Vorschriften, jederzeit möglich. Nach Auffassung des BMF führt die Rücknahme des Antrags zur sofortigen Beendigung des zwischenstaatlichen Verfahrens, da mit der Rücknahme die Grundlage des APA Verfahrens entfällt.⁹⁵

Neben der Rücknahme des Antrags besteht für den Steuerpflichtigen auch jederzeit die Möglichkeit, den gestellten Antrag zu ergänzen oder abzuändern. Dies dürfte regelmäßig dann geboten sein, wenn sich Änderungen mit Blick auf die beabsichtigte Transaktion ergeben. Sofern die Änderung des Antrags durch das BZSt angenommen wird, wird das Verfahren aufgrund des geänderten Antrags betrieben. Für Änderungen, die nach ihrer Art geeignet sind einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand bei der Behörde hervorzurufen, wird eine Änderungsgebühr in Höhe von EUR 10.000 erhoben (§ 178a Abs. 2 S. 3 AO). Ändert sich der Antrag des Steuerpflichtigen so wesentlich, dass sich der Gegenstand des APA Verfahrens grundlegend ändert, betrachtet die Verwaltung dies als einen Neuantrag,⁹⁶ mit der Folge, dass ein komplett neues Verfahren beginnt und auch die Kosten sich nach den allgemeinen Vorschriften zur Antragsstellung richten.⁹⁷

⁹³ M. Hendricks, (1995), Rn. 33.

⁹⁴ Ebd., Rn. 15.

⁹⁵ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594; Tz. 7.2. Dieser Schritt ist zweifellos nicht zwingend. Siehe dazu: M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.92, Fn. 6 m.w.N.

⁹⁶ Dazu ausführlich: BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 7.1.

⁹⁷ Vgl. unten S. 37 (Teil 2 Kapitel 1 B.I.9)).

4) Entscheidung über den Antrag auf Durchführung eines APA

i. Ermessensentscheidung

Nach herrschender Auffassung handelt es sich bei der Entscheidung über einen Antrag auf Abschluss eines APA um eine Ermessensentscheidung der Verwaltung.⁹⁸ Gleichwohl ist auch hierbei die Verwaltung an die allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze gebunden und der Steuerpflichtige hat wenn auch nur, aber immerhin doch, einen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung.⁹⁹ Bei der Entscheidung der Behörde sind das Interesse des Steuerpflichtigen an der sicheren Vermeidung der Doppelbesteuerung und das Interesse der Verwaltung an der einvernehmlichen Erledigung der Verrechnungspreisfrage zu berücksichtigen.¹⁰⁰

Gegen die Eröffnung eines APA-Verfahrens¹⁰¹ spricht nach Auffassung des BMF beispielsweise, „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.“¹⁰² Regelmäßig werden diese Erwägungen jedoch schon im *Prefiling*-Gespräch erörtert worden sein, so dass der Erfolg des Antrags gut abschätzbar ist.

ii. Frist zur Entscheidung über den Antrag

Eine Frist zur Entscheidung über den Antrag entsprechend der Neuregelung des § 89 Abs. 2 S. 6 AO im Rahmen der verbindlichen Auskunft existiert für die Entscheidung über den Antrag auf Einleitung eines APA-Verfahrens nicht. Ein solcher wäre jedoch auch mit Blick auf die Entscheidung über die Einleitung des Verfahrens bei APA möglich und aus Sicht der Steuerpflichtigen wünschenswert. Es besteht keine wesentlich abweichende Ausgangslage bei der Entscheidung über die Verfahrenseröffnung, wie bei der Entscheidung über den Antrag zur Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Es sind bei dieser Entscheidung gerade

⁹⁸ Für viele: BFH, Urt. v. 26.5.1982, I – R 16/78, BStBl. II 1982, 583; M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 90.

⁹⁹ Für viele: BFH, Urt. v. 26.5.1982, I – R 16/78, BStBl. II 1982, 583; Ebenso M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 90.

¹⁰⁰ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 3.9.

¹⁰¹ Ebd.

¹⁰² Ebd.

noch keine anderen Vertragsstaaten beteiligt, deren Beteiligung einem solchen Anspruch des Steuerpflichtigen naturgemäß Grenzen setzen würden.

iii. Rechtsschutz gegen Ablehnung des Antrags

Gegen eine ablehnende Entscheidung des BZSt auf Aufnahme des APA-Verfahrens steht der Rechtsweg vor den Finanzgerichten (dem zuständigen FG Köln) offen. Es ist jedoch bis heute nicht höchstrichterlich geklärt, ob hierbei eine Verpflichtungs- (§ 40 Abs. 1 2. Fall FGO) oder eine allgemeine Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 3. Fall FGO) statthafte Klageart ist. Da vieles für eine Verpflichtungsklage spricht,¹⁰³ ist dem Steuerpflichtigen im jeden Fall zur Durchführung eines für diese Klageart obligatorischen Einspruchsverfahren zu raten (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO). Dieses Verfahren ist auch bei Annahme einer allgemeinen Leistungsklage, wenn auch nicht notwendig, gleichwohl zumindest nicht schädlich.

5) Zwischenstaatliches Verfahren

i. Eröffnung des Verfahrens und Verhandlung

Sofern der Antrag des Steuerpflichtigen positiv beschieden worden und die festgesetzte Gebühr unanfechtbar geworden ist und entrichtet wurde, wird das Verfahren durch Versenden eines ersten Schriftsatzes an den anderen Vertragsstaat eröffnet.¹⁰⁴ Primäre Ziele der ersten Gespräche sind die Festsetzung eines verbindlichen Verfahrensablaufs, insbesondere in zeitlicher Hinsicht und der Austausch aller den Fall betreffenden Informationen.¹⁰⁵ Hiernach analysieren beide Staaten getrennt voneinander den Sachverhalt anhand dieser Informationen und entwickeln jeweils eine eigene Position zur vom Steuerpflichtigen vorgeschlagenen steuerlichen Behandlung des Sachverhalts. Grundsätzlich werden hierauf aufbauend getrennt voneinander Positionspapiere erstellt und ausgetauscht.¹⁰⁶ Auf Grundlage dieser Papiere wird dann eine für beide Staaten akzeptable Verständigungsvereinbarung erarbeitet.

¹⁰³ So etwa: *J. Leising*, IStR 2002, 114 (115 f.) in Anlehnung an die Entscheidung des BFH zur Akteneinsicht: BFH Urt. v. 16.12.1987 – I R 66/84, BFH/NV 1988, 319; zustimmend *G. Rößler*, DStZ 1988, 594 (599); a.A. FG Hamburg, Urt. v. 13.07.2000 – V 2/97, IStR 2003, 391, rkr.

¹⁰⁴ Vgl. *R. Seer*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 178a AO, Rn. 11.

¹⁰⁵ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 4.4.

¹⁰⁶ So auch: *Europäische Kommission*, COM (2007) final v. 26.02.2007, Rn. 30 und Anhang C.

ii. Beteiligungsrechte des Steuerpflichtigen

Neben dem Antragsrecht des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines zwischenstaatlichen Verfahrens, hat er im Verfahren selbst keine Rechte. Es handelt sich um ein rein zwischenstaatliches Verfahren, das auf den jeweiligen Verständigungsklauseln beruht, die keine Beteiligung vorsehen.¹⁰⁷ Der Steuerpflichtige ist weder Beteiligter, noch hat er Informationsrechte. Zwar unterrichtet das BZSt ihn regelmäßig über den Stand des Verfahrens, ein Informationsanspruch besteht gleichwohl nicht.¹⁰⁸ In Einzelfällen besteht die Möglichkeit, dass die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten einvernehmlich den Steuerpflichtigen bzw. seinen Vertreter zu den Gesprächen persönlich hinzuziehen um seine Position zu erläutern.¹⁰⁹ Dies geschieht jedoch *in praxi* äußerst selten und es besteht auch hierauf kein Anspruch des Steuerpflichtigen.

Nach Abschluss der Vereinbarung hat der Steuerpflichtige nur die Option das zwischen den Staaten gefundene Ergebnis anzunehmen oder abzulehnen.

iii. Inhalt der Verständigungsvereinbarung

Im Anschluss an erfolgreiche Verhandlungen schließen die Vertragsstaaten die sogenannte Verständigungsvereinbarung ab. Hierin werden der persönliche Anwendungsbereich, die unter die Vereinbarung fallenden Transaktionen sowie der Gültigkeitszeitraum festgelegt.¹¹⁰ In der Folge wird die Einigung über die steuerliche Behandlung der gegenständlichen Transaktionen niedergelegt – der eigentliche Kern des APA. Diese umfasst sowohl die anzuwendenden Methoden, als auch die abstrakten Kalkulationsgrößen, die zur Bestimmung des Verrechnungspreises herangezogen werden, insbesondere die wesentlichen, preisbestimmenden Faktoren. Ein konkreter Preis wird regelmäßig nicht bestimmt.

Daneben werden die *Critical Assumptions* und die Verpflichtung des Steuerpflichtigen einen jährlichen Bericht (sog. *Compliance-Report*) vorzulegen niedergeschrieben. Die deutschen APA erhalten in Abweichung von der Praxis der OECD noch eine Vertraulichkeitsklausel und eine Zustimmungsklausel.¹¹¹ Die Vertraulichkeitsklausel hält fest, dass die beteiligten Behörden zur Geheimhaltung der auf Basis des APA und der Verhandlungen ausgetauschten Informationen, verpflichtet sind. Die Zustimmungsklausel macht die Wirksamkeit des APA von der

¹⁰⁷ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 4.5; statt aller: M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 116.

¹⁰⁸ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 4.5.

¹⁰⁹ Ebd.

¹¹⁰ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594.

¹¹¹ Ebd., Anlage 2.

innerstaatlichen Zustimmung des Steuerpflichtigen zum gefundenen Ergebnis abhängig.

6) Innerstaatliche Umsetzung

i. Verbindliche Vorabzusage

Innerstaatlich wird die zwischenstaatliche getroffene Vereinbarung in Form einer gesetzlich nicht fixierten verbindlichen Vorabzusage umgesetzt.

Als Voraussetzung hierfür verlangt die Verwaltung einerseits die schriftliche Zustimmung des Steuerpflichtigen zum gefundenen Ergebnis und andererseits einen schriftlichen Einspruchsverzicht des Steuerpflichtigen nach § 354 Abs. 1a AO.¹¹² Weiterhin muss er erklären, dass ihm bekannt ist, dass die Verwaltung nur dann an das gefundene Ergebnis gebunden ist, wenn der dem APA zugrunde liegende Sachverhalt eingehalten wird, die *Critical Assumptions* erfüllt und die erforderlichen *Compliance-Reports* jährlich abgegeben werden.¹¹³ Kritisch zu sehen ist der vom Steuerpflichtigen *contra legem* verlangte Einspruchsverzicht. Das Gesetz sieht lediglich die Möglichkeit eines Einspruchsverzichts nach Erlass des Verwaltungsakts vor.¹¹⁴ Ein vor Erlass erklärter Einspruchsverzicht ist demnach im Ergebnis unwirksam; diesen unwirksamen Verzicht zur Bedingung für den Erlass des Verwaltungsakts (den die Vorabzusage darstellt) zu machen, wenig überzeugend.

Die verbindliche Vorabzusage ist weder eine verbindliche Auskunft oder Zusage, noch eine tatsächliche Verständigung,¹¹⁵ sondern verbindliches Verwaltungshandeln in Form eines Verwaltungsaktes,¹¹⁶ welches die Verwaltung vollumfänglich an die getroffenen Aussagen bindet.¹¹⁷

ii. Compliance Report

Um die Bindung des APA nicht zu gefährden (vgl. unten 7)) liegt es im Interesse des Steuerpflichtigen, die von der Verwaltung geforderten jährlichen Berichte

¹¹² BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 4.5.

¹¹³ Ebd.

¹¹⁴ Für viele: M. Lehner, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 377, a.A. R. Seer, in Tipke/Kruse (Hrsg.) AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 178a AO Rn. 3.

¹¹⁵ So auch die OECD-TPG 2011, Tz. 4.132.

¹¹⁶ Statt vieler: M. Lehner, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 377, J. D. Kramer, IStR 2007, 15, a.A. R. Seer, in Tipke/Kruse (Hrsg.) AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), § 178a AO Rn. 3.

¹¹⁷ Näheres hierzu: M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.100.

(sog. „*Compliance Report*“) zu erstellen und beim örtlich, zuständigen Finanzamt und dem BZSt vorzulegen. Der *Compliance Report* dient der Überwachung der Verwirklichung des dem APA zugrunde gelegten Sachverhalts und der Einhaltung der *Critical Assumptions* durch den Steuerpflichtigen. Ferner verlangt die Verwaltung, dass der Steuerpflichtige im *Compliance Report* Abweichungen vom dem APA zugrunde liegenden Sachverhalt darstellt und darlegt ob und welche Anpassung aus seiner Sicht hieraus resultieren.¹¹⁸ Gleichwohl besteht grundsätzlich keine originär innerstaatliche Pflicht zur Abgabe des Reports, die Verpflichtung folgt für den Steuerpflichtigen auch nicht direkt aus der zwischenstaatlichen Vereinbarung, da er hierbei nicht Beteiligter ist. Sofern der Steuerpflichtige sich jedoch im Rahmen der Umsetzung des APA in innerstaatliches Recht zur Abgabe der *Compliance Reports* durch Abgabe einer entsprechenden Erklärung verpflichtet hat; trifft ihn eine echte Rechtspflicht zur Abgabe. Ist eine entsprechende Erklärung unterblieben, ist die Abgabe letztlich lediglich eine Obliegenheit des Steuerpflichtigen, die er in seinem eigenen Interesse erfüllen sollte,¹¹⁹ da die Bindung der Finanzverwaltungen im zwischenstaatlichen Verhältnis regelmäßig, unbenommen der innerstaatlichen Rechtslage, von der Abgabe des *Compliance Reports* abhängt. Aufgrund der fehlenden echten Rechtspflicht zur Abgabe einer Erklärung (die nicht abgegebene rechtsverbindliche Erklärung unterstellt), besteht erst recht keine Pflicht zur Abgabe zu einem bestimmten Zeitpunkt. Gleichwohl gilt auch hier das soeben Gesagte: Es liegt im eigenen Interesse des Steuerpflichtigen, den Bericht bis zum Ende der Steuererklärungsfrist des betreffenden Jahres beim örtlich zuständigen Finanzamt und beim BZSt in deutscher Sprache vorzulegen.¹²⁰

7) Bindungswirkung und Rücknahmegründe

Staatlicherseits tritt eine Bindungswirkung des APA sowohl gegenüber dem anderen Vertragsstaat, als auch gegenüber dem Steuerpflichtigen ein. Die Bindung gegenüber dem anderen Vertragsstaat ergibt sich direkt aus der Vorabverständigungsvereinbarung zwischen den beiden Staaten. Eine abweichende steuerliche Behandlung der geregelten Transaktion durch die deutsche Verwaltung, stellt einen Völkerrechtsverstoß dar. Gegenüber dem Steuerpflichtigen, der sich nicht direkt auf die zwischenstaatliche Regelung berufen kann,¹²¹ ergibt sich die

¹¹⁸ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 6.5.2.

¹¹⁹ M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen* (2014), Rn. 10.101.

¹²⁰ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 6.5.2.

¹²¹ K.-D. Drißen, in Tipke/Kruse (Hrsg.) *AO/FGO*, 141. Lieferung 07.2015, § 2 Rn. 9 ff.; Im Grundsatz zustimmend, aber nicht näher bezeichnete subjektive Rechte des Steuer-

Bindung aus der Vorabzusage der jeweiligen Landesfinanzbehörde, die nach § 175a AO verpflichtet ist, verständigungskonforme Steuerbescheide zu erlassen.¹²² Die Bindung des Steuerpflichtigen resultiert aus dem von ihm erklärten Einspruchsverzicht.

Das APA entfaltet gleichwohl nicht unbegrenzte Bindungswirkung für die Verwaltung und den Steuerpflichtigen. Zunächst ist der Steuerpflichtige in keiner Weise daran gebunden, den dem APA zugrunde liegenden Sachverhalt auch tatsächlich zu verwirklichen, und vice versa ist die Verwaltung in diesem Fall auch nicht mehr an die getroffene steuerlichen Folgen gebunden.¹²³ Gleiches gilt, wenn wesentlich von den *Critical Assumptions* abgewichen wird.¹²⁴ Ist unklar, ob ein solcher Fall vorliegt, treten die Behörden in ein Konsultationsverfahren und stimmen sich in Bezug auf die weitere Behandlung ab. Es bedarf in allen Fällen einer wesentlichen Abweichung keines eigenen Verwaltungsakts, um die Gültigkeit zu beenden.¹²⁵ Das APA ist von sich aus gegenstandslos, da der ihm zugrunde liegenden Sachverhalt nicht mehr vorliegt. Stellen die beteiligten Staaten nur geringfügige Abweichungen von den *Critical Assumptions* fest, sind sie auch frei, das APA entsprechend abzuändern.

8) Roll-back und renewal

Auf den ersten Blick scheint eine rückwirkende Anwendung der im APA gefundenen Regelungen auf bereits verwirklichte Sachverhalte im Hinblick auf die Rechtsnatur des APA als grundsätzlich zukunftsgerichtetes Instrument der Beseitigung von Verrechnungspreisfragen zumindest problematisch. Gleichwohl hat sich zunächst in einigen Staaten¹²⁶ die Praxis herausgebildet, die im APA gefundenen Regelungen auch auf bereits abgelaufene Besteuerungszeiträume anzuwenden, sofern dies sachlich möglich ist. Die deutsche Verwaltung ist hier zurückhaltend und eröffnet die Möglichkeit des sog. *Roll-back* nur unter engen Voraussetzung und nur für den unmittelbar dem APA vorangehenden Veranlagungszeitraum.¹²⁷ Hierfür verlangt das BMF einen Nachweis, dass der Sachver-

pflichtigen ableitend: Ismer, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 71.

¹²² Zu Einzelheiten siehe: U. Bär, Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht (2009), 236 ff.

¹²³ Das APA ist in diesem Fall gegenstandslos geworden; BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 6.4.

¹²⁴ M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.104.

¹²⁵ Aus Klarstellungsgründen legt das BMF gleichwohl einen klarstellenden Widerruf der Zusage an: BMF-Schreiben vom 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 6.5.2.

¹²⁶ Allen voran in den Vereinigten Staaten und Japan.

¹²⁷ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 7.3.

halt auch schon im betreffenden Jahr so verwirklicht wurde wie der dem APA zugrunde gelegte Sachverhalt, und dass der Steuerpflichtige Aufzeichnungen einreicht, die dem *Compliance*-Report des APA entsprechen.¹²⁸ Jedoch bleibt zu beachten, dass aus Sicht der deutschen Verwaltung bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume nicht Gegenstand der zwischenstaatlichen Vereinbarung werden können. Hierfür bedarf es eines eigenständigen reaktiven Verständigungsverfahrens.¹²⁹ Dieses kann jedoch bei entsprechendem Antrag von der Verwaltung zeitgleich betrieben werden. Für den Steuerpflichtigen hat dies zur Folge, dass lediglich die zukünftigen Veranlagungszeiträume Teil der Vorabzusage werden und kein innerstaatlicher Anspruch besteht. Gleichzeitig entsteht hierfür aber auch keine Gebühr beim Steuerpflichtigen.¹³⁰

Nach Ablauf des APA besteht grundsätzlich die Möglichkeit, das APA auf Antrag des Steuerpflichtigen zu verlängern (sog. „*Renewal*“). Hierbei handelt es sich aber rechtlich um ein selbstständiges, neues APA, das von den betreffenden Behörden beider Länder erneut ausgehandelt wird. Damit besteht auch die Möglichkeit, dass als Ergebnis der zwischenstaatlichen Verhandlungen ein anderes Ergebnis gefunden wird, als im bisherigen APA.¹³¹ Es besteht kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf inhaltsgleiche Fortschreibung der bisherigen Regelung. Gleichwohl scheint eine zumindest sehr ähnliche Behandlung des Sachverhalts – sofern sich an den Rahmenbedingungen nichts geändert hat – durchaus wahrscheinlich, da die beteiligten Behörden die gefundene Regelung schon einmal für angemessen erachtet haben.¹³²

9) Kosten

Das BZSt erhebt nach § 178a AO für die Durchführung eines APA eine Bearbeitungsgebühr. Sie entsteht bereits durch die Antragstellung. Die Grundgebühr beträgt grundsätzlich einheitlich, d.h. unabhängig vom Gegenstandswert des Antrags, EUR 20.000. Für Anträge auf Verlängerung eines bereits bestehenden APA beträgt die Gebühr EUR 15.000, für durch den Antragssteller zu vertretende Änderungsanträge EUR 10.000 pro Antrag. Gem. § 178a Abs. 2 S. 1 AO fällt die Gebühr im Organkreis nur einmal an. Für kleine und mittlere Unternehmen sieht § 178a Abs. 3 AO eine ermäßigte Gebühr vor, sofern die Grenzen von § 6 der

¹²⁸ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 7.3.

¹²⁹ Dieses richtet sich dann nach dem BMF-Schreiben v. 13.07.2006, IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. 2006, 461, 594, Tz. 7.3.

¹³⁰ M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen* (2014), Rn. 10.106.

¹³¹ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 7.4.

¹³² So zutreffend: M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen* (2014), Rn. 10.107.

Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)¹³³ nicht überschritten werden. Auch eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen ist in Abs. 4 ausdrücklich vorgesehen. Dies soll ausweislich des Abs. 4 S. 1 greifen, wenn die Entrichtung der vollen Gebühr zu einer unbilligen Härte bei dem Steuerpflichtigen führt und das BZSt ein besonderes Interesse der Finanzverwaltung an der Durchführung des Verfahrens annimmt. Hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung des BZSt. Die nach § 178a Abs. 1 unanfechtbar festgesetzte und entrichtete Gebühr wird nach Abs. 5 weder im Fall der Rücknahme noch aus einem anderen Grund erstattet. Die Gebührenfestsetzung durch das BZSt ist selbstständig im finanzgerichtlichen Verfahren angreifbar.

II. Multilaterales APA

Neben der Möglichkeit eines bilateralen APA steht dem Steuerpflichtigen grundsätzlich auch die Möglichkeit offen, ein multilaterales APA zu beantragen. Dies ist vor allen für solche Steuerpflichtigen von Interesse, die sich aufgrund ein und derselben Transaktion den Steueransprüchen mehrerer Staaten ausgesetzt sehen oder die als in Deutschland ansässiges (Mutter-)Unternehmen gleichartige Geschäftsbeziehungen zu (Tochter-)Unternehmen in mehreren ausländischen Staaten unterhalten.

Grundsätzlich bestehen keine Unterschiede zwischen einer bilateralen und einer multilateralen Regelung, wenn und soweit unter einem multilateralen APA nur ein Bündel mehrerer bilateralen APA verstanden wird, die allerdings inhaltlich zwischen allen beteiligten Staaten abgestimmt werden.¹³⁴ In dieser – typischen – Variante wird das Verfahren auch dadurch eingeleitet, dass der Steuerpflichtige mehrere inhaltsgleiche Anträge auf Abschluss gleichgerichteter, bilateralen APA mit den beteiligten Staaten beim BZSt stellt.¹³⁵ Nach § 178a Abs. 1 S. 3 AO vervielfachen sich dabei die Gebühren entsprechend der Anzahl der beteiligten Staaten.¹³⁶

¹³³ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (GAufzV) v. 13.11.2003, BGBl. I S. 2296 i.d.F. von Art. 7 G v. 26.06.2013, BGBl. I, 1809.

¹³⁴ M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 323; U. Bär, Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht (2009), 259 f.

¹³⁵ BMF-Schreiben v. 05.10.2006, IV B 4 – BStBl. I 2006, 594, Tz. 3.1.

¹³⁶ Zur Begründung hat der Gesetzgeber ausgeführt, dass mit dem steigenden Verwaltungsaufwand auch die Kosten mindestens im gleichen Maß steigen. BR-Drs. 622/06, 138.

Der Abschluss eines i.d.S. multilateralen APA ist wegen der erforderlichen Bündelung gleichwohl schwieriger als der eines rein bilateralen APA: Sämtliche beteiligten Staaten müssen in Bezug auf die Einordnung des Sachverhalts und seine rechtliche Beurteilung kooperieren und zu einer einheitlichen Einordnung kommen. Die Koordination dieser sternförmigen Kooperation obliegt dem Ansässigkeitsstaat des (Mutter-)Unternehmens. In der Literatur wird häufig vertreten, dass im Rahmen dieses Prozesses ein Informationsaustausch auf multilateraler Ebene nur stark eingeschränkt möglich sei.¹³⁷ Die DBA ließen nach Art. 26 OECD-MA lediglich einen Austausch zwischen einzelnen Staaten zu; eine Weitergabe an Drittstaaten sei jedoch ausgeschlossen. Dies ist zwar grundsätzlich zutreffend, jedoch wird übersehen, dass der Steuerpflichtige im Rahmen des APA-Verfahrens seine Zustimmung zum Austausch erklären kann¹³⁸ und demnach diese Zustimmung in allen beteiligten Staaten taugliche Grundlage für den Austausch ist.¹³⁹

Auch wenn auf dieser Grundlage ein effektiver Informationsaustausch möglich ist, sind die Erfolgsaussichten eines Antrages auf zeitnahen Abschluss eines multilateralen APA eher gering, da aufgrund der Vielzahl von Beteiligten und der damit verbundenen Vielzahl von divergierenden Interessen eine Einigung als durchaus unwahrscheinlich angesehen werden kann. Dies spiegelt sich auch in der bis heute geringen praktischen Relevanz des multilateralen APA.

III. Zwischenfazit

Gänzlich anderer Natur als die allein das Staat-Bürger-Verhältnis betreffende verbindliche Auskunft/Zusage und die tatsächliche Verständigung sind zwischenstaatliche Klärungs- und Entscheidungsverfahren. Sie nehmen zwar ebenfalls ihren Anfang und ihr Ende in der Staat-Bürger-Beziehung; der Schwerpunkt dieser Verfahren liegt aber in dem völkerrechtlichen, durch DBA und u.U. Europäisches Recht vorgeprägten zwischenstaatlichen Verhältnis. Die deutschen DBA sehen hierbei die Möglichkeit des Abschlusses sog. *Advance Pricing Agreements* (APA) als Möglichkeit der vorbeugenden Streitbeilegung vor.

¹³⁷ Für viele: U. Bär, Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht (2009), 260 m.w.N.

¹³⁸ Dies kann auch zulässigerweise von der Verwaltung zur Bedingung der Aufnahme von Verhandlungen zum Abschluss eines multilateralen APA gemacht werden.

¹³⁹ Dies geschieht in Deutschland auf Grundlage des § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO, hierzu ausführlich: M. Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren (2008), 288 ff., ders. in Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.117.

Aus rechtlicher Perspektive stellen bi- und multilaterale APA den Königsweg der vorgelagerten Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten dar. Erstens dienen sie aufgrund der umfassenden Ausrichtung sowohl auf Sachverhalts-, als auch auf Rechtsfragen der Klärung aller mit der gegenständlichen Transaktion verbundenen Probleme. Zweitens sind sie aufgrund der Beteiligung beider (oder gar mehrerer) Vertragsstaaten dazu geeignet, den Konflikt nicht nur national, sondern auch im zwischenstaatlichen Verhältnis endgültig zu klären.

Kapitel 2 Phase Festsetzungsverfahren einschließlich Außenprüfung und Nachprüfung

Johannes Becker/Ekkehart Reimer

A. Deutsches innerstaatliches Recht

Johannes Becker

I. Sog. tatsächliche Verständigung

1) Rechtsquellen

Im Unterschied zu den dargestellten Anträgen auf verbindliche Auskunft oder Zusage ist die tatsächliche Verständigung ein gesetzlich nicht geregeltes Rechtsinstitut, das durch den BFH in richterrechtlicher Rechtsfortbildung geschaffen wurde und sich lediglich auf die Feststellung eines für beide Seiten verbindlichen, der Besteuerung zugrunde gelegten Sachverhalts erstreckt. Die tatsächliche Verständigung beruht dabei nach nicht unumstrittener Auffassung der Rechtsprechung und der Verwaltung auf den Rechtsgrundsätzen von Treu und Glauben.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Zu grundsätzlichen Fragen der Zulässigkeit dieser Handlungsform im Steuerrecht, ablehnend Müller-Franken, Maßvolles Verwalten - Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, 211 ff., a.A. R. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren (1996), passim.

Neben der Judikatur des BFH,¹⁴¹ die auf die Rechtsprechung des RFH¹⁴² zurückgeht, bildet die maßgebliche Quelle für die Anwendung der tatsächlichen Verständigung ein BMF-Schreiben vom 30. Juli 2008¹⁴³.

2) Formelle Voraussetzungen

Die Beteiligten des Abschlusses einer tatsächlichen Verständigung müssen zu einer abschließenden Regelung befugt sein. Bei Vertretung des Steuerpflichtigen durch einen Bevollmächtigten muss entweder eine spezielle Bevollmächtigung i.S.d. § 80 Abs. 1 S. 1 AO oder eine uneingeschränkte Vollmacht gem. § 80 Abs. 1 S. 2 AO vorliegen.¹⁴⁴ Seitens der Finanzbehörden muss zumindest der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständige Amtsträger beteiligt sein. Bei Fehlen dieser Beteiligung besteht die Möglichkeit der Nachholung durch ausdrückliche, nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten.¹⁴⁵

Die tatsächliche Verständigung ist grundsätzlich formlos möglich, ist aber in einfacher, beweissicherer Form unter Darstellung der Sachlage schriftlich festzuhalten und von allen Beteiligten zu unterschreiben.¹⁴⁶

3) Materielle Voraussetzungen

Voraussetzung für den Abschluss einer tatsächlichen Verständigung ist das Vorliegen eines schon verwirklichten Sachverhalts, dessen Ermittlung nur unter erschwerten Umständen möglich ist. Dabei begründet die Komplexität eines Sachverhalts per se noch nicht die Annahme einer erschwerten Sachverhaltsermittlung.¹⁴⁷ Ein der tatsächlichen Verständigung zugänglicher Sachverhalt liegt aber dann vor, wenn dieser sich nur noch mit einem nicht mehr vertretbaren Arbeits- und Zeitaufwand ermitteln lässt (AEAO zu § 88 AO, Nr. 1 Abs. 2). Dabei wird auf das Verhältnis zwischen dem voraussichtlichen Arbeitsaufwand¹⁴⁸ und dem zu erwartenden „steuerlichen Erfolg“ abgestellt. Weiterhin wird bei der Entscheidung, ob eine tatsächliche Verständigung von Seiten der Finanzverwaltung angestrebt wird, berücksichtigt, wie hoch die Gefahr eines späteren finanz-

¹⁴¹ St. Rspr. BFH, Urt. v. 11.12.1984 - VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; Urt. v. 05.10.1990 - III R 19/88, BStBl. II 1991, 45; Urt. v. 06.02.1991 - I R 13/86, BStBl. II 673; Urt. v. 08.10.2008 - I R 63/07 BStBl. II 2009, 121 (122 f.) m.w.N.

¹⁴² RFH, Urt. v. 20.10.1925 - II A 453/25 - RFHE 18, 92 (94 f.).

¹⁴³ BMF-Schreiben v. 30.7.2008, IV A 3 - S 0223/07/10002, BStBl. 2008 I, 831.

¹⁴⁴ Ebd., Tz 5.2.

¹⁴⁵ Ebd., Tz 5.3.

¹⁴⁶ Ebd., Tz 5.5.

¹⁴⁷ Ebd., Tz 3.

¹⁴⁸ Sc. der Finanzverwaltung; ein korrespondierender oder gar darüber hinausgehender Aufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen bleibt unberücksichtigt.

gerichtlichen Verfahrens ohne Abschluss der tatsächlichen Verständigung wäre und wie stark dies die zuständige Behörde belasten würde.

Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung können dabei jedoch niemals Rechtsfragen, sondern ausschließlich Fragen der Ermittlung des Sachverhalts sein.¹⁴⁹ Im Bereich der Verrechnungspreise ist der Übergang zwischen Fragen der Sachverhaltsermittlung und -bewertung und originären Rechtsfragen jedoch fließend und im Einzelnen schwer zu fixieren.¹⁵⁰ Gleichwohl besteht auf Seiten der Finanzverwaltung eine grundsätzliche Bereitschaft zumindest den Sachverhalt der streitigen Verrechnungspreisfrage durch eine tatsächliche Verständigung abzusichern. Dies ist insbesondere aufgrund der bestehenden Abgrenzungsschwierigkeiten und der daraus entstehenden Hybridität dieser Fragestellungen bemerkenswert.¹⁵¹ Häufig werden im Wege der tatsächlichen Verständigung dabei grundlegende Weichen für die spätere rechtliche Beurteilung gestellt.

Gleichwohl bleibt die Grenze jeder tatsächlichen Verständigung die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die damit verbundene Gesetzesbindung der Verwaltung. Eine tatsächliche Verständigung ist damit unzulässig, wenn ihr Inhalt zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt.¹⁵² Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Verständigung gegen allgemeine Regeln der Logik oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt, der Steuerpflichtige durch sie einen Straftatbestand verwirklicht oder die im BGB aufgeführten Gründe zur Unwirksamkeit einer Willenserklärung¹⁵³ zum Tragen kommen.

4) Rechtsfolgen

Die Rechtsbindung einer wirksam abgeschlossenen und unanfechtbar gewordenen tatsächlichen Verständigung ergibt sich nach Auffassung der Verwaltung

¹⁴⁹ St. Rspr. BFH, Urt. v. 11.12.1984 - VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; Urt. v. 05.10.1990 - III R 19/88, BStBl. II 1991, 45; Urt. v. 06.02.1991 - I R 13/86, BStBl. II 673; Urt. v. 08.10.2008 - I R 63/07 BStBl. II 2009, 121 (122 f.) m.w.N.

¹⁵⁰ K. D. Buciek, DStZ 1999, 389, M. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.137 m.w.N., noch weitergehend R. Seer, BB 1999, 78 (79) m.w.N.

¹⁵¹ Jedoch auch nach BFH zulässig und für Fragen der Angemessenheit im Rahmen der vGA ausdrücklich bejaht: BFH, Urt. v. 13.8.1997 - I R 12/97, BFH/NV 1998, 498 (499).

¹⁵² BFH, Urt. v. 26.10.2005 - X B 41/05, BFH/NV 2006, 243; Urt. v. 20.09.2007 - IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532 (535 ff.); Urt. v. 01.09.2009 - VIII R 78/06, BFH/NV 2010, 593 (594); Urt. v. 25.11.2009 - V B 31/09, BFH/NV 2010, 959 (960); R. Seer in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), vor § 118 AO, Rn. 30.

¹⁵³ Dies sind: Scheingeschäft, § 117 BGB, Anfechtung, §§ 119, 120, 123 BGB, offener Einigungsmangel, § 154 BGB, Vertretungsmängel, z. B. nach §§ 164 ff. BGB, Störung der Geschäftsgrundlage, § 313 BGB; Vgl. BMF-Schreiben v. 30.7.2008, IV A 3 - S 0223/07/10002, BStBl. 2008 I, 831, Tz. 8.2.

und der Rechtsprechung des BFH aus dem allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben.¹⁵⁴ Dabei tritt die Bindungswirkung nicht erst durch die Berücksichtigung der tatsächlichen Verständigung im Steuerbescheid, sondern schon durch den Abschluss der tatsächlichen Verständigung selbst ein.¹⁵⁵ Eine tatsächliche Verständigung bindet - mit Ausnahme der Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen - nur die an ihrem Zustandekommen Beteiligten, nicht jedoch Dritte. Damit scheidet insbesondere die Berufung Dritter auf die tatsächliche Verständigung eines anderen Steuerpflichtigen aus.¹⁵⁶

Werden nachträglich Tatsachen bekannt, die einen Einfluss auf die tatsächliche Verständigung gehabt haben könnten, sofern sie bei Abschluss bekannt gewesen wären, beseitigen diese regelmäßig weder beim Steuerpflichtigen noch bei der Finanzverwaltung die Bindungswirkung.

5) Kosten

Für die tatsächliche Verständigung als Teil des Festsetzungsverfahrens fallen für den Steuerpflichtigen keine zusätzlichen Kosten an. Regelmäßig ergibt sich aus dem Abschluss der tatsächlichen Verständigung sogar eine Kostenersparnis für den Steuerpflichtigen, da aufwendige Sachverhaltsermittlungsmaßnahmen nicht stattfinden müssen.

6) Zwischenfazit

Es überrascht nicht, dass angesichts des doppelten Defizits im Bereich der verbindlichen Auskunft und Zusage dem *praeter legem* entwickelten Institut der sog. tatsächlichen Verständigung in der Praxis eine Art Auffangfunktion zukommt. Im Gegensatz zu den gesetzlich vorgeprägten Handlungsformen der verbindlichen Auskunft und der verbindlichen Zusage bleibt die tatsächliche Verständigung auf Sachverhaltsfragen beschränkt; diese sind aber gerade bei der Festset-

¹⁵⁴ BFH, Urt. v. 11.12.1984 - VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; v. 05.10.1990 - III R 19/88, BStBl. II 1991, 45; v. 06.02.1991 - I R 13/86, BStBl. II 673; Urt. v. 08.10.2008 - I R 63/07 BStBl. II 2009, 121 (122 f.); a.A. bereits *Schick*, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht (1967) 27 ff., *R. Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (1996) passim; *ders.* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 1. Aufl. (Stand: 07.2015), Vorb. zu §§ 118–129, Rn. 15 ff. m.w.N.

¹⁵⁵ BFH, Urt. v. 06.02.1991 - I R 13/86 - BStBl. II 673, Urt. v. 31.07.1996 - XI R 78/95 - BStBl. II 1996, 625.

¹⁵⁶ Ausnahmen können sich allenfalls aus einer ständigen Verwaltungspraxis ergeben, was aber aufgrund der Unterschiedlichkeit der jeweiligen Sachverhalte schwerlich denkbar ist. Darüber hinaus sind Dritten die mit anderen Steuerpflichtigen getroffenen tatsächlichen Verständigungen regelmäßig nicht bekannt, was eine Durchsetzung eines solchen Anspruchs auf gleiche Behandlung schwierig machen dürfte.

zung und Überprüfung von Verrechnungspreisen häufig zentrale Probleme, die auch auf die rechtliche Behandlung des Falles durchwirken. Insoweit ist begrüßenswert, dass im Rahmen der tatsächlichen Verständigung auch sogenannte gemischte Fragen (keine klare Zuordnung zu Sachverhalts- oder Rechtsfrage möglich) beantwortet werden können. Hervorzuheben ist auch, dass der Inhalt einer tatsächlichen Verständigung teilweise in die Zukunft fortgeschrieben werden kann.

II. Verbindliche Zusage

Johannes Becker

Die verbindliche Zusage ist zwar unzweifelhaft ebenfalls ein Verfahrensinstrument, das im Laufe der Betriebsprüfung eingesetzt wird und sich auf die Fortschreibung der steuerlichen Behandlung eines schon verwirklichten Sachverhalts bezieht. Gleichwohl wirkt sie für die zukünftige Behandlung und wurde daher schon in der Phase vor Verwirklichung berücksichtigt.¹⁵⁷

B. Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung über die Grenze

Ekkehart Reimer/Johannes Becker

I. Dogmatische Grundlagen

Parallel zu den unilateralen Möglichkeiten zur Klärung von Zweifelsfragen im Staat-Bürger-Verhältnis kommt aber auch für die Phase von Festsetzung und Außenprüfung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit erhebliche Bedeutung zu. 2010 hat die OECD in einer großangelegten und bis heute sehr lesenswerten, damals allerdings noch ohne deutsche Mitwirkung erarbeiteten Studie eine Bestandsaufnahme gemeinsamer oder simultaner Betriebsprüfungen vorgelegt.¹⁵⁸ Dieser Bericht stellt die Praxis von 13 der (heute) 34 OECD-Staaten dar, sammelt und bündelt deren bisherige Erfahrungen und versteht sich v.a. als Anregung für die weitere grenzüberschreitende Kooperation nationaler Betriebsprüfungsbehörden. Dabei zeigen sich mehrdimensionale Probleme, die zunächst in ihren rechtlichen Grundstrukturen freizulegen sind. Der praktische Rechtsrahmen der Verwaltungszusammenarbeit hat dabei zwei Ausgangspunkte: einerseits die Regeln über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch (unten Gliede-

¹⁵⁷ Hierzu oben S. 21 ff.

¹⁵⁸ *OECD Forum on Tax Administration*, 6th meeting, Istanbul, 15-16 September 2010.

rungspunkt II, S. 45 ff.), andererseits die Regeln über zwischenstaatliche Verhandlungen und Entscheidungen auf Verwaltungsebene (unten Gliederungspunkt III, S. 49 f.). Sie bilden die Grundlage für die verdichtete Verwaltungszusammenarbeit in den Formen des/der sog. *Joint Audit(s)* (unten Gliederungspunkt IV, S. 50 ff.).

Aus Sicht der Grundrechtsdogmatik und v.a. der Grundfreiheiten des AEUV ist die zwischenstaatliche Zusammenarbeit – soweit sie gesetzlich, sekundärrechtlich oder völkervertraglich vorgesehen ist – dem staatlichen Eingriff in (Verfahrens-) Grundrechte des Steuerpflichtigen vorgelagert.

Dies gilt zunächst mit Blick auf die finanzbehördliche Informationsbeschaffung: Soweit sich die Finanzbehörden eines Staates Daten, die in einem anderen Staat bereits an Amtsstelle vorhanden sind, mit gleicher Qualität auch im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches beschaffen können, ist die (sc. erneute) Anforderung derselben Informationen nicht erforderlich. Das störungsfreie Funktionieren des zwischenstaatlichen Informationsaustausches, um das sich der Verfassungsstaat bemühen muss, steht mithin der Einführung oder Durchsetzung steuerlicher Nebenpflichten entgegen. In dieser Perspektive entlastet der zwischenstaatliche Informationsaustausch den Steuerpflichtigen in verfahrensrechtlicher Hinsicht (unten Gliederungspunkt II, S. 45 ff.).

Der Wert der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit erschöpft sich indes nicht im bloßen Informationsaustausch. Durch geeignete Kooperationsformen kann sie auch die – letztlich gravierendere – Gefahr materieller Doppelbesteuerung und/oder Doppelbelastung signifikant reduzieren. Zentrale Bedeutung kommt hier in der jüngeren Verwaltungspraxis den Verfahren gemeinsamer oder paralleler Betriebsprüfungen (*Joint Audits*) zu (unten Gliederungspunkt IV, S. 50 ff.).

II. Zwischenstaatlicher Informationsaustausch

1) Überblick

Ein Kernelement der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit bildet der Informationsaustausch zwischen den Staaten. Mit allen Staaten, mit denen Deutschland ein DBA nach dem Vorbild des OECD-MA abgeschlossen hat, besteht die Möglichkeit eines Informationsaustausches nach Art. 26 OECD-MA (entspr. Art. 25 dVG) (hierzu anschließender Gliederungspunkt). Mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union besteht darüber hinaus die Möglichkeit, im Rahmen der EU-AmtshilfeRL Informationen auszutauschen. Diese wurde in Deutschland durch das sog. EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) umgesetzt (dazu unten 3), S. 46 ff.).

2) Art. 26 OECD-MA

Nach Art. 26 OECD-MA und der entsprechenden Regelung des Art. 25 dVG sind die Vertragsstaaten berechtigt, die Bereitstellung von Informationen vom anderen Vertragsstaat zu verlangen, und gleichzeitig verpflichtet, auf Verlangen des anderen Vertragsstaates Informationen bereit zu stellen. Dabei unterscheiden sich maßgeblich drei unterschiedliche Arten des Informationsaustauschs:

1. Der Informationsaustausch auf Ersuchen eines der beiden Vertragsstaaten,
2. der spontane Informationsaustausch ohne Ersuchen eines der beiden Vertragsstaaten und
3. der automatische Informationsaustausch zwischen den beiden Vertragsstaaten.

Alle Austauschformen spielen im Rahmen der Informationsbeschaffung der Staaten im Bereich der Verrechnungspreise eine nicht unbedeutende Rolle. Insbesondere um Informationsasymmetrien zwischen den beiden beteiligten Behörden zu vermeiden, kommt es regelmäßig zu Anfragen eines der beiden Vertragsstaaten beim anderen Vertragsstaat. Die Spontanauskunft und der automatische Informationsaustausch spielen dagegen im Bereich der Verrechnungspreise noch eine untergeordnete Rolle. Dies könnte sich insbesondere aufgrund der Arbeiten der OECD im BEPS-Prozess ändern. Die im Zuge des Action Items 13 „Country-by-Country-Reporting“ gemachten Vorschläge weisen in die Richtung eines verstärkten automatisierten Austauschs auch von verrechnungspreisrelevanten Daten.¹⁵⁹

3) EU-AmtshilfeRL und EU-AmtshilfeG (EUAHiG)

Die EU-AmtshilfeRL¹⁶⁰ und gleichlaufend das deutsche EUAHiG¹⁶¹ sehen Möglichkeiten des Informationsaustauschs neben den einschlägigen Regelungen der DBA vor. In Art. 5 – 10 EU-AmtshilfeRL sind im Wesentlichen gleichlaufend zu

¹⁵⁹ Zum Umfang des geplanten Austauschs und zum Inhalt der ausgetauschten Dokumente: *OECD, Country-by-Country Reporting Implementation Package* (abrufbar im Internet: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/beps-action-13-country-by-country-reporting-implementation-package.pdf>), dazu auch ein ausführlicher Bericht von *H.-K. Kroppen/S. Rasch*, Country-by-Country Reporting: Die neue Sichtweise der OECD zur Verrechnungspreisdokumentation, *ISR* 2014, 358 ff.

¹⁶⁰ Zuletzt geändert durch EU-AmtshilfeRichtlinie (Richtlinie (EU) 2015/2376) des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, sowie durch EU-AmtshilfeRichtlinie (Richtlinie (EU) 2016/881) des Rates vom 25.05.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU.

¹⁶¹ Zuletzt geändert durch Gesetz zur Umsetzung der AmtshilfeRichtlinie sowie zur Änderungen steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, *BGBl. I* 2013, 1809.

den entsprechenden DBA Regelungen drei unterschiedliche Formen des Informationsaustauschs zwischen den Mitgliedstaaten geregelt:

1. Der Informationsaustausch auf Ersuchen eines der beiden Mitgliedstaaten (Art. 5 – 7 EU-AmtshilfeRL),
2. der verpflichtende, automatische Informationsaustausch zwischen den beiden Vertragsstaaten (Art. 8 EU-AmtshilfeRL) und
3. der spontane Informationsaustausch ohne Ersuchen eines der beiden Vertragsstaaten (Art. 9 - 10 EU-AmtshilfeRL).

Der Informationsaustausch nach EU-AmtshilfeRL unterscheidet sich dabei von dem nach Art. 26 OECD-MA insbesondere dadurch, dass im Bereich des Informationsaustauschs auf Ersuchens eines der Mitgliedstaaten die Ermittlungspflichten der Behörden des Staates, an den das Informationsersuchen gestellt wird, im Verhältnis zu denen nach DBA ausgeweitet (Art. 6 EU-AmtshilfeRL) und zur Beantwortung des Ersuchens klare Fristen gesetzt sind (Art. 7 EU-AmtshilfeRL).

Durch Änderungsrichtlinie des Rates vom 08. Dezember 2015 und vom 15.05.2016 wurde der Umfang des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches zwischen den Mitgliedstaaten erheblich ausgeweitet. Diese Änderungen sind noch nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt, wobei ein Referentenentwurf¹⁶² zur Vorbereitung des Gesetzgebungsverfahrens existiert.¹⁶³ Schon vor den Änderungen des Jahres 2015 und 2016 sah die EU-AmsthilfeRL einen verpflichtenden Informationsaustausch zu

- a. Vergütungen aus unselbständiger Arbeit,
- b. Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen,
- c. Lebensversicherungsprodukte, die nicht von anderen Rechtsakten der Union über den Austausch von Informationen oder vergleichbare Maßnahmen erfasst sind,
- d. Ruhegehälter,
- e. Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte daraus vor.

¹⁶² Referentenentwurf des BMF v. 31.05.2016, abrufbar im Internet unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2016-06-01-G-Umsetzung-EU-Amtshilferichtlinie-Massnahmen-Gewinnkuerzungen-verlagerungen.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (zuletzt abgerufen am 22.06.2016)

¹⁶³ Die nationale Umsetzung hat nach beiden Richtlinien innerhalb von 12 Monaten nach Inkrafttreten der Richtlinien zu geschehen.

Diese Verpflichtungen wurden nunmehr um für die Verrechnungspreisprüfung relevante Daten erheblich und umfassend in der EU-AmtshilfeRL erweitert.

Die Richtlinienänderung aus dem Dezember 2015 schaffte die unionsrechtliche Grundlage und Verpflichtung der Mitgliedstaaten Informationen über Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen auszutauschen. Sie schafft damit transnationale, inneradministrative Öffentlichkeit für Vorabzusagen. Nach der ausdrücklichen Begründung der Kommission dient die Einführung der Verhinderung von missbräuchlichen Vorabzusagen durch die Mitgliedstaaten und daraus entstehenden weißen Einkünften.¹⁶⁴

Am 25. Mai 2016 hat der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister eine Richtlinie zur Umsetzung des sogenannten *Country-by-Country-Reporting* erlassen. Hierin wird der verpflichtende automatische Austausch von länderbezogenen Informationen zu jeder Tochtergesellschaft und Betriebsstätte eines multinationalen Unternehmens verpflichtend festgeschrieben. Dieser Bericht ist von der in einem Mitgliedstaat ansässigen „obersten Muttergesellschaft“ zu fertigen und der Finanzbehörde ihres Sitzstaates binnen 12 Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres zu übermitteln. Die im jeweiligen Länderbericht (sog. *Country File*) enthaltenen Informationen¹⁶⁵ sollen nach den ausdrücklichen Erwägungen des Rates dazu dienen die Informationsbasis der beteiligten Finanzbehörden zu verbreitern, Informationsasymmetrien abzubauen.¹⁶⁶ Dabei sollen insbesondere die Entstehung weißer Einkünfte verhindert und schädliche Steuerpraktiken frühzeitig identifiziert werden.¹⁶⁷ Die Zielrichtung der Richtlinie ist ganz klar auf eine Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken ausgerichtet und nicht etwa auf die – wie es wünschenswert wäre – zutreffende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.

Auch der spontane Informationsaustausch geht über den in DBA vereinbarten Austausch hinaus. So sind Informationen, die für den anderen Mitgliedstaat bei der Besteuerung relevant sind, innerhalb einer bestimmten Frist spontan mitzuteilen.

Zusammenfassend: Die Informationsaustauschverpflichtungen der unter den Anwendungsbereich der EU-AmtshilfeRL fallenden Mitgliedstaaten gehen deutlich über die in dem OECD-MA folgenden DBA vereinbarten Informationsaus-

¹⁶⁴ Erwägungsgründe 1 bis 3 der Richtlinie (EU) 2015/2376.

¹⁶⁵ Zu Art und Umfang der darzulegenden Informationen vgl. Anh. III Abschnitt II zur Richtlinie (EU) 2016/881.

¹⁶⁶ Erwägungsgründe 1 – 3 der Richtlinie (EU) 2016/881.

¹⁶⁷ Erwägungsgrund 3 der Richtlinie (EU) 2016/881.

tauschpflichten der Staaten hinaus. Deutschland hat die Vorgaben der Art. 5 - 10 EU AmtshilfeRL in den §§ 4 - 9 des EUAHiG nahezu identisch umgesetzt und geht nicht über die in der Richtlinie gemachten Mindestanforderungen hinaus. Abzuwarten bleibt, wie die Änderungen des Jahres 2015 und 2016 in innerstaatliches Recht umgesetzt werden. Der Referentenentwurf sieht hierbei eine 1-zu-1-Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie vor.

In der praktischen Umsetzung der EU-AmtshilfeRL haben die Mitgliedstaaten – zumeist erratisch und in einem inkrementellen Voranschreiten – Methoden und technische Systeme entwickelt, die das gemeinsame Anliegen eines effizienten Informationsaustauschs mit dem Interesse der Wahrung mitgliedstaatlicher Verfahrenshoheit zu verbinden suchen. Da eine Übertragung von (v.a. umfangreichen) Steuerdaten in Papierform als nicht mehr zeitgemäß erscheint und in hohem Maße ineffizient ist, bedienen sich die Mitgliedstaaten zentraler Verbindungsbüros (für Deutschland: das BZSt) für den zwischenstaatlichen elektronischen Datenverkehr mit anderen EU-Staaten, eines gemeinsamen Kommunikationsnetzes/einer gemeinsamen Systemschnittstelle (der sog. CCN/CSI-Plattform¹⁶⁸), die – wiewohl in technischer Hinsicht Internet-basiert – nach heutigem Stand der Technik einen sicheren Datenverkehr zwischen den mitgliedstaatlichen Verbindungsstellen zulässt. Die Einführung von CCN/CSI beruht auf einer Entscheidung der (damaligen) EG aus dem Jahre 2003, mit der v.a. die Zusammenarbeit in Zollsachen verbessert werden sollte.¹⁶⁹

Unter dem Dach von CCN/CSI haben sich inzwischen zahlreiche Anwendungen und fragmentierte Informationsaustauschsysteme entwickelt. In ihrer Mehrzahl betreffen sie bis heute das Zollrecht und das Mehrwertsteuerrecht. Parallel werden sie aber – mit steigender Tendenz – auch für den Austausch personenbezogener Daten auf dem Gebiet der direkten Steuern genutzt.

III. Zwischenbehördliche Verhandlungen und Entscheidungen

Von der Sachverhaltsermittlung (dazu oben S. 45 ff.) sind diejenigen Verfahren und Handlungsformen zu trennen, die darauf abzielen, dass die beteiligten Behörden in zwischenstaatlichen Verhandlungen zu Entscheidungen auf Obersatzebene gelangen. Diese Verhandlungen beschränken sich nicht auf das klassische Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA), dessen Schwerpunkt in der retro-

¹⁶⁸ Common Communication Network/Common System Interface.

¹⁶⁹ Entscheidung Nr. 253/2003/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11.02.2003 über ein Aktionsprogramm für das Zollwesen der Gemeinschaft („Zoll 2007“), Abl. EG L 36/1 v. 12.2.2003.

spektiven Entscheidung bereits rechtsförmlich anhängiger Streitigkeiten liegt. Auf der Grundlage des allgemeinen Völkerrechts (Art. 31 Abs. 3 WVK) können sich die Behörden im Geist der bilateralen DBA stets miteinander ins Benehmen setzen, um Schwierigkeiten bei der Abkommensanwendung bereits präventiv zu vermeiden.

IV. Joint Audits

1) Verfahrensfusion

Die oben genannten Stränge fließen in den besonderen Verfahren gemeinsamer Betriebsprüfungen zusammen. Phänomenologisch sind dabei parallele, aber aufeinander abgestimmte und simultan durchgeführte Betriebsprüfungen nach nationalem Recht der Regelfall. Nur theoretisch denkbar, bislang rechtlich nicht vorgezeichnet und praktisch nicht relevant geworden ist die Verfahrensfusion, d.h. eine homogene gemeinsame Betriebsprüfung mit nur einem Set an Verfahrensregeln, in der zwischenstaatliche, supranationale oder internationale Hoheitsgewalt durch eine zwischenstaatliche Einrichtung oder eine (Zweier-) Gemeinschaft von Staaten ausgeübt wird.¹⁷⁰ Terminologisch ist der Singular „*Joint Audit*“ deshalb zumindest irreführend. Jedenfalls für Deutschland ist stets im Plural von *Joint Audits* als einem abgestimmten Nebeneinander zweier Verwaltungsverfahren, d.h. der deutschen und der ausländischen Betriebsprüfung zu sprechen.

Mit diesen gleichzeitigen Betriebsprüfungen steht den Finanzbehörden der Staaten, die vom Geltungsbereich der EU-Amtshilfe-RL erfasst sind, die Möglichkeit einer koordinierten aktiven Zusammenarbeit während des Festsetzungsverfahrens offen, die sich nicht im bloßen Informationsaustausch erschöpft. Diese Möglichkeit wird von Deutschland auch vermehrt unter der Federführung des BZSt und vor allem der bayerischen Finanzverwaltung beschritten.¹⁷¹

2) Rechtsquellen

In Deutschland bildet die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Durchführung des Joint Audit Verfahrens das deutsche EU-AmtshilfeG (EUAHiG)¹⁷², das die

¹⁷⁰ So aber das Modell der OECD: *OECD Forum on Tax Administration*, 6th meeting, Istanbul, 15-16 September 2010.

¹⁷¹ Siehe zu ersten Erfahrungen: T. Eisengruber, DStR (Beihefter) 2013, 89 (89ff.); J. Becker, ISR 2015, 104 (106f.); zur Funktion des BZSt in diesem Zusammenhang M. Haag/D. Jehle, DStR (Beihefter) 2013, 79 (80f.).

¹⁷² Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderungen steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809.

Vorgaben der EU-Amtshilfe-RL in Deutschland umsetzt. In § 12 i.V.m. §§ 10 – 11 EUAHiG ist das Verfahren zur Durchführung des zwischenstaatlichen Verfahrens und die Art und Weise des Austauschs der Informationen i.S.d. § 5 EUAHiG auf deutscher Seite geregelt. Zur Umsetzung des § 12 EUAHiG hat das BMF in einem Schreiben vom 29.05.2012¹⁷³ die Sicht der deutschen Verwaltung zu Ablauf und Inhalt des Verfahren rudimentär dargestellt. Darüber hinaus bestehen mit einigen Nachbarstaaten völkerrechtliche Verträge, die eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Verwaltung zulassen.¹⁷⁴

3) Zuständigkeitsordnung

i. Zuständigkeit bei Joint Audits nach Art. 12 Abs. 2 EU-AmtshilfeRL i.V.m. § 12 EUAHiG

Unklar ist bereits die Frage, wer für *Joint Audits* zuständig ist. Die Zuständigkeitsordnung hängt – wie das Verfahren – davon ab, ob der *Joint Audit* auf Grundlage der EU-AHiRL¹⁷⁵ oder auf anderweitiger Grundlage, namentlich auf der Basis eines DBA oder der OECD-Europarats-Amtshilfekonvention, betrieben wird.

In innerunionalen Fällen kommt es innerstaatlich stets zu einer kooperativen Zuständigkeit des BZSt einerseits und der Landesfinanzbehörden andererseits. Die Zuständigkeit des BZSt als sog. „Zentrales Verbindungsbüro“ i.S.d. §§ 12 Abs. 1, 3 Abs. 3, 3 Abs. 2 EUAHiG erstreckt sich dabei stets auf die Durchleitung aller Informationen, die eine Landesfinanzbehörde mit einer ausländischen Finanzbehörde austauscht. Darüber hinaus hat das BZSt aber auch Entscheidungskompetenzen. Sie sind allerdings asymmetrisch ausgestaltet:

- **Outbound-Fall:** Wenn die Initiative für die Einleitung eines *Joint Audit* von einer deutschen Landesfinanzbehörde ausgeht, hat sie sich auf dem Dienstweg an das BZSt zu wenden, das nach § 12 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG nach freiem Ermessen darüber entscheidet, ob es mit dem oder den ausländischen EU-

¹⁷³ BMF-Schreiben v. 25.05.2012 IV B 6 – S 1230/0710004:006, BStBl. I, 599; aktuell wird an detaillierten Verfahrensregelungen im BMF gearbeitet.

¹⁷⁴ So z.B. das Abkommen über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen mit der Republik Österreich aus dem Jahr 1954 und das diesen Vertrag betreffende Umsetzungsgesetz v. 25. August 1955 ((BGBl. II 833 = BStBl. I 1955, 433), das einen direkten Kontakt zwischen den örtlich zuständigen Finanzbehörden erlaubt und damit den Bund als Außenvertretungsberechtigten zulässigerweise umgeht.

¹⁷⁵ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (Amtshilferichtlinie).

Mitgliedstaaten *Joint Audits* vereinbart.¹⁷⁶ Übt das BZSt sein Entschließungs-ermessen positiv aus, nimmt es sodann den Kontakt mit dem ausländischen Zentralen Verbindungsbüro auf. Andernfalls kann das BZSt (v.a. dann, wenn es dem Land nicht bekannte ermessensleitende Gesichtspunkte gibt, so dass sich die Ablehnung als Überraschungsentscheidung darstellt) verpflichtet sein, das Land nochmals anzuhören,¹⁷⁷ in jedem Fall muss das BZSt das Land schließlich von seiner ablehnenden Entscheidung unterrichten. Das Land hat u.E. weder einen Anspruch auf Einleitung einer zwischenstaatlichen Vereinbarung nach § 12 Abs. 1 EUAHiG, noch – mangels einer einschlägigen Schutznorm – einen wehrfähigen Anspruch auf eine ermessensfehlerfreie Entscheidung: Bei der Entscheidung des BZSt über die Einleitung von *Joint-Audit*-Verhandlungen i.S.d. § 12 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG handelt es sich vielmehr nach geltendem Recht um eine rein objektivrechtliche, gerichtlich nicht überprüfbare Entscheidung im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung¹⁷⁸. Auch die Amtshilferichtlinie selbst ändert daran nichts; sowohl Art. 12 Abs. 1 EU-AmtshilfeRL als auch die ihn begleitende Ziff. 14 der Präambel der EU-AmtshilfeRL setzen eine einvernehmliche, mithin auf freiem Ermessen der Mitgliedstaaten beruhende Einleitungsentscheidung voraus. Die Ausgestaltung des innerstaatlichen, internen Verfahrens ist von der Richtlinie nicht berührt.

- **Inbound-Fall:** Geht die Initiative für die Einleitung von *Joint Audits* dagegen von dem ausländischen Mitgliedstaat aus, hat Deutschland zwar wiederum keine Pflicht, sondern nur das ermessensbasierte Recht, sich auf dieses Begehren einzulassen. Die Richtlinie greift insoweit aber nicht in die innerstaatliche Kompetenzordnung ein. § 12 Abs. 3 Satz 1 EUAHiG sieht für diesen Fall keine materielle Entschließungskompetenz des BZSt vor, sondern verpflichtet dieses zur Durchleitung der ausländischen Anfrage an „die Finanzbehörde“. Es

¹⁷⁶ Eine Nichteinleitung eines grenzüberschreitenden *Joint Audit*-Verfahren kommt dabei insbesondere dann in Betracht, wenn der andere Mitgliedstaat von den Möglichkeiten der EU-AmtshilfeRL zur Durchführung von *Joint Audits* keinen Gebrauch gemacht hat.

¹⁷⁷ So soll der Grundsatz der Bundestreue für den Fall einer Einzelweisung nach Art. 108 Abs. 3, 85 Abs. 3 und Abs. 4 GG es gebieten, dass der Bund dem Land eine Weisung ankündigt und ihm rechtliches Gehör gewährt: BVerfG, Urt. v. 15.11.1971 - 2 BvF 1/70-, BVerfGE 32, 199; Urt. v. 22.05.1990 - 2 BvG 1/88-, BVerfGE 81, 310 (337); Urt. v. 10.04.1991 - 2 BvG 1/91-; BVerfG 84, 25 (33).

¹⁷⁸ Für die Entscheidung nach § 12 Abs. 1 EUAHiG kann daher nichts anderes gelten als für Einzelweisungen des Bundes i.R.d. Art. 108 Abs. 3, 85 Abs. 3 und Abs. 4 GG, deren Inhalt das Land grundsätzlich ebenfalls nicht mit Rechtsbehelfen überprüfen lassen kann: J. Suerbaum, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.) BeckOK GG, 23. Edition 12/2014, Art. 85, Rn. 32. Eine Ausnahme ist allenfalls für – hier kaum denkbare – Fälle eines groben Verfassungsverstosses anzuerkennen (vgl. BVerfG, Urt. v. 22.05.1990 - 2 BvG 1/88-, BVerfGE 81, 310 (334)).

ist also die zuständige Landesfinanzbehörde, die nach dem klaren Wortlaut von § 12 Abs. 3 Satz 1 EUAHiG darüber zu befinden hat, ob sie an der gleichzeitigen Prüfung teilnehmen wird. Diese gesetzliche Regelung schließt u.E. zugleich die Ausübung der allgemeinen, für die Auftragsverwaltung (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Art. 85 Abs. 3 und Abs. 4 GG) an sich typische Weisungsbefugnis des Bundes gegenüber dem betroffenen Land aus. In dieser Lesart ist § 12 Abs. 3 Satz 1 EUAHiG eine Kompetenzausübungsschranke, keine – verfassungsrechtlich problematische – Kompetenzübertragung. Verfassungsrechtlich sind derartige Kompetenzausübungsschranken unbedenklich; der Gesetzgeber kann daher auch in den Fällen der Art. 108 Abs. 3, 85 Abs. 3 und Abs. 4 GG der Bundesexekutive den Einsatz der ihr an sich zustehenden Weisungsrechte abschneiden¹⁷⁹. Daraus folgt, dass allein das Land darüber entscheidet, ob der ausländischen Bitte um Einleitung von *Joint Audits* entsprochen werden soll. Tritt eine ausländische Behörde mit der Bitte auf Einleitung von *Joint Audits* an das BZSt heran, kann sie dabei bereits eine aus ihrer Sicht zuständige Landesfinanzbehörde benennen; es ist aber Sache des BZSt, auf dem Dienstweg über das betroffene Land die örtlich zuständige Behörde mit dieser Bitte zu befassen. Sobald das Land seine Entscheidung getroffen hat, teilt es sie dem BZSt mit; Ablehnungen sind zu begründen. Das BZSt hat diese Entscheidung seinerseits – als deutsche Position – an den ausländischen Mitgliedstaat zu übermitteln.

Wie gezeigt, fallen die Entscheidungskompetenzen im In- und im Outbound-Fall auseinander. Ob dieser Zustand wünschenswert und für die Zukunft aufrechterhaltbar ist, bedarf einer eingehenden Überprüfung des Gesetzgebers. In der Praxis ist es schon heute möglich, durch eine gezielte informelle Zusammenarbeit zwischen einer Landesfinanzbehörde und dem anderen Mitgliedstaat das BZSt zu umgehen und die Einleitung von *Joint Audits* auch gegen dessen Willen zu ermöglichen. Gelingt es einer Landesfinanzbehörde, die Finanzbehörden des anderen Mitgliedstaates zu überzeugen, die Bitte nach Einleitung von *Joint Audits* an das BZSt heranzutragen, entscheidet nur noch diese Landesfinanzbehörde über die Einleitung des zuvor angeregten *Joint-Audit*-Verfahrens.

Soweit danach die Entscheidung zugunsten von *Joint Audits* gefallen ist, koordiniert das BZSt in Abstimmung mit der jeweils zuständigen Landesbehörde die konkrete Abwicklung der Prüfung. Es kann diese Befugnisse allerdings auf die jeweils zuständige oberste Landesfinanzbehörde delegieren (§ 3 Abs. 2 EUAHiG).

¹⁷⁹ Zu den Ingerenzbefugnissen des Bundes im Rahmen von Art. 85 GG insgesamt T. Tschentscher, Bundesaufsicht in der Bundesauftragsverwaltung (1992); und J. Suerbaum, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.) BeckOK GG, 23. Edition 12/2014, Art. 85, Rn. 24ff.

Innerhalb der Landesebene ist es primär Aufgabe der Landesregierung, im Rahmen ihrer – grundsätzlich nicht unter Vorbehalt des Gesetzes stehenden – Organisationshoheit die Einrichtung von Behörden und deren Zuständigkeiten zu bestimmen. Das schließt das Recht zur Subdelegation der Aufgaben, die der Bund an die oberste Landesfinanzbehörde heranträgt, an nachgeordnete Landesfinanzbehörden ein.

In der Verwaltungspraxis der Länder ergeben sich dabei erhebliche innerföderale Unterschiede. Während vielerorts der klassische Behördenaufbau (u.U. mit einem Ersatz der OFDen durch separate Landesämter für Steuern) gepflegt wird, hat der Freistaat Bayern ein bei dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat angesiedeltes Internationales Steuerzentrum (IStZ) geschaffen¹⁸⁰, das für das Land die Aufgaben eines Zentralen Informationsbüros wahrnimmt und daher alle von bayerischen Finanzbehörden angeregten Anfragen an das BZSt weiterleitet und – speziell für den Bereich von *Joint Audits* – die Durchführung gemeinsamer Prüfungen organisatorisch begleitet.¹⁸¹

ii. Zuständigkeit bei Joint Audits mit Drittstaaten

Soweit dagegen die Amtshilferichtlinie und das EUAHiG nicht eingreifen, weil der Partnerstaat kein EU-Staat ist, richtet sich die behördliche Zuständigkeit allein nach den regulären Vorschriften des FVG und u.U. Sonderregelungen des anwendbaren DBA. Neben den einschlägigen DBA hat Deutschland mit einer Reihe von Staaten Amtshilfeübereinkommen geschlossen, die jeweils eigene Zuständigkeitsvorschriften vorsehen. Diese Abkommen sind zum Teil auch mit EU-Staaten geschlossen worden und weiterhin neben der EU-AmtshilfeRL anwendbar.¹⁸² Exemplarisch sei hier nur wieder das Abkommen über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen mit der Republik Österreich aus dem Jahr 1954 genannt, dass die jeweilig zuständige örtliche Finanzbehörde als zuständige Behörde ausweist und die jeweilige Oberfinanzdirektion zur Entgegennahme der Erklärungen und Dokumente befugt.

Der abkommensrechtliche Informationsaustausch (Art. 26 OECD-MA) ist ebenso wie die abkommensrechtlich vorgezeichnete Entscheidung unklarer Einzelfälle

¹⁸⁰ Für ein detaillierten Bericht über die inhaltliche Ausrichtung des IStZ E. Oertel/M. Merx/E. Reimann, ISR 2015, 153 (153ff.).

¹⁸¹ Zu praktischen Problemen und ersten Erfahrungen im Bereich der Zusammenarbeit zwischen BZSt und den bayerischen Prüfern, aber auch den ausländischen Finanzbehörden, siehe: T. Eisgruber, DStR 2013 (Beihefter), 89 (89 ff.); J. Becker, ISR 2015, 104 (106f.); zur Funktion des BZSt in diesem Zusammenhang, siehe M. Haag/D. Jehle, DStR 2013 (Beihefter), 79 (80f.).

¹⁸² So auch ausdrücklich: Erwägungsgrund 21 der Richtlinie 2011/16/EU vom 15.02.2011.

durch die Vertragsstaaten (Art. 25 OECD-MA) eine Sache der „zuständigen Behörde“ i.S.d. Art. 3 Abs. 1 lit. f OECD-MA; in den deutschen DBA wird als zuständige Behörde durchgehend das Bundesministerium der Finanzen genannt. Das BMF hat allerdings die Kompetenz zur Delegation an das BZSt nach § 4 Abs. 3 FVG.

4) Voraussetzungen der Einleitung von Joint Audits

Gem. § 12 EUAHiG können die jeweils zuständigen Finanzbehörden einander die gleichzeitige Prüfung eines oder mehrerer Steuerpflichtiger vorschlagen, um Doppelbesteuerung oder -belastungen zu verhindern, besonders durch eine übereinstimmende Abgrenzung der Gewinne bei verbundenen Unternehmen oder um grenzüberschreitende Sachverhalte durch Informationsaustausch zu klären.¹⁸³

Inhaltlich bleiben *Joint Audits* auf diese beiden Fragestellungen beschränkt. Damit ist aber im Bereich der Verrechnungspreise das *Joint Audit*-Verfahren in jedem Fall ein tauglicher Lösungsmechanismus zur Beseitigung von Konflikten. Damit wird den Finanzbehörden über den Informationsaustausch nach § 1 EUAHiG (dazu oben Teil 2 Kapitel 2 B.II.3), S. 46 ff.) hinaus die Möglichkeit eröffnet, durch eine aktiv abgestimmte Festsetzung des jeweiligen Verrechnungspreises Doppelbesteuerung effektiv zu vermeiden. Die Einleitung des Joint Audit geschieht ausschließlich auf Betreiben der Steuerverwaltung eines der beiden beteiligten Staaten. Ein Antragsrecht des Steuerpflichtigen besteht zumindest in Deutschland nicht. Der Steuerpflichtige ist vor Einleitung des Verfahrens grundsätzlich anzuhören. *Joint Audits*, als Unterfall der Amtshilfe, unterliegen den Anforderungen des § 117 AO. Hiernach ist der Beteiligte nach § 117 Abs. 4 S. 2 AO anzuhören.¹⁸⁴ § 12 Abs. 5 EUAHiG geht hierüber hinaus und lässt den Verzicht auf eine Anhörung auch dann zu, wenn andernfalls der Prüfungserfolg gefährdet würde. Telos dieser Abweichung von den allgemeinen Vorschriften der AO ist die Ermöglichung eines Koordinierungsprozesses der beteiligten Verwaltungen zur Feststellung, welcher Steuerpflichtige für ein konkretes *Joint-Audit*-Verfahren eignet.¹⁸⁵ Dabei wären Anhörungs- und Mitteilungsrechte des Steuerpflichtigen durchaus hinderlich. Gleichwohl ist die Anhörung alsbald nachzuholen.

¹⁸³ BMF-Schreiben v. 25.05.2012 IV B 6 – S 1230/0710004 :006, BStBl. I, 599, Tz. 7.

¹⁸⁴ So auch ausdrücklich: BMF-Schreiben v. 25. 5. 2012, IV B 6 S - 1230/0710004 :006, BStBl. I 2012, 599, Tz. 7.

¹⁸⁵ K.-D. Drüen, DStR 2013 (Beihefter), 82 (86).

5) Durchführung des Joint Audit

i. Anwendbares Recht

Kernelement der *Joint Audits* ist der Einsatz eines ausländischen Betriebsprüfers auf fremdem Territorium – eines ausländischen Prüfers in Deutschland und (i.d.R. zeitversetzt, in dem Parallelverfahren des verbundenen ausländischen Unternehmens) eines deutschen Prüfers im Ausland. Während der jeweilige heimische Prüfer unproblematisch nach örtlichem Recht agiert, d.h. dessen formelle und materielle Erfordernisse zu erfüllen hat, bedarf für den auf fremdem Territorium agierenden (ausländischen) Prüfer die Frage, welches Recht anwendbar ist, gründlicherer und ergebnisoffener Analyse.

ii. Praktischer Ablauf

Nach dem Abschluss einer Vereinbarung zwischen dem BZSt und der im Ausland zuständigen Behörde, die den jeweiligen Sachverhalt und den zeitlichen und sachlichen Umfang des *Joint Audits* bestimmt, beginnt das eigentliche *Joint-Audit*-Verfahren, die gleichzeitige Prüfung durch die beteiligte in- und ausländische Finanzbehörde. Bei der gleichzeitigen Prüfung besteht für die jeweiligen Finanzbeamten die Möglichkeit, an der Prüfung im jeweils anderen Staat teilzunehmen (§§ 10, 11 EUAHiG). Gleichwohl handelt es sich nicht um eine gemeinsame Prüfung der beiden Finanzbehörden, bei der die Beamten im Ausland mit Hoheits- und/oder Ermittlungsbefugnissen ausgestattet wären.¹⁸⁶ Vielmehr steht der Austausch von Informationen, die für die Besteuerung in den beteiligten Staaten relevant sind, im Vordergrund.¹⁸⁷ Dabei ist für die jeweiligen lokalen Prüfer zu beachten, dass sie vom BZSt für den jeweiligen Einzelfall zur zuständigen Behörde für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch benannt werden.¹⁸⁸

iii. Abschluss der Joint Audits

Primär dient der Informationsaustausch zwischen den Betriebsprüfern der jeweiligen Staaten der Ermittlung eines gemeinsamen Verständnisses des zugrunde liegenden Sachverhalts. Gleichwohl wird auch ein gemeinsames Ergebnis zur Behandlung des jeweiligen Sachverhalts angestrebt.¹⁸⁹ Wird dieses Ergebnis ge-

¹⁸⁶ So auch K.-D. Drüen, DStR 2013 (Beihefter), 82 (86).

¹⁸⁷ Gesetzgebung zu § 12 Abs. 5 EUAHiG – BT-Drs. 17/10000, S. 49; K.-D. Drüen, DStR 2013 (Beihefter), 82 (86).

¹⁸⁸ E. Czakert, IStR 2013, 596 (600).

¹⁸⁹ Ebd.

funden, wird in der Praxis eine sogenannte Prüfungsvereinbarung getroffen. In dieser werden die Ergebnisse festgehalten und die beteiligten Finanzbehörden erlassen in der Folge jede für sich vereinbarungskonforme Steuerbescheide. Der Steuerpflichtige hat hierauf jedoch keinen einklagbaren Anspruch, was die Einigung im *Joint-Audit*-Verfahren von der in einem Verständigungsverfahren elementar unterscheidet.¹⁹⁰

Probleme treten dann auf, wenn die an den Sachverhalt geknüpften Rechtsfolgen im Ergebnis zu einer widerstreitenden Besteuerung führen und eine Doppelbesteuerung eintritt. In einem solchen Fall wirken die beiden Steuerverwaltungen auf eine Verständigung hin.¹⁹¹ Ein Abschluss des *Joint Audits* ist nur möglich, wenn eine solche Verständigung gefunden wird. Dafür ist es aber rechtlich notwendig, dass ein förmliches Verständigungsverfahren eingeleitet wird (i.S.d. Art. 25 OECD-MA). Die Betriebsprüfer sind weiterhin an ihr innerstaatliches Recht gebunden, so dass sie hiervon im regulären *Joint-Audit*-Prozess nicht abweichen können. Praktisch teilen die Betriebsprüfer das bestehende Problem dem Steuerpflichtigen mit, der dann einen Antrag auf die Durchführung eines Verständigungsverfahrens beim BZSt stellen muss. Vorteilhaft, insbesondere im Hinblick auf die Verfahrensdauer ist jedoch, dass die an den *Joint Audits* beteiligten Prüfer, in ihrer Eigenschaft als zuständige Behörde, ein entsprechendes Verständigungsverfahren durchführen und abschließen können.¹⁹²

6) Informationsaustausch und Rechtsschutz

i. Informationsaustausch und Steuergeheimnis

Im Rahmen der *Joint Audits* kommt es zu einem umfassenden Austausch von Steuerdaten zwischen den Finanzbehörden der beteiligten Staaten. Dabei stellen sich umfangreiche Probleme der Datensicherheit und des Schutzes des Steuergeheimnisses (§ 30 AO). Nach § 30 Abs. 4 AO ist eine Veröffentlichung bzw. eine Weitergabe von Daten immer dann zulässig, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Eine derartige Möglichkeit zur Weitergabe von Daten sieht § 117 AO vor, der es der deutschen Verwaltung erlaubt, im Rahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs Daten weiterzugeben, sofern die Einhaltung des Steuergeheimnisses im anderen Staat sichergestellt ist.¹⁹³ Für *Joint Audits* sichern Art. 16

¹⁹⁰ Gleichwohl erscheint es höchst unwahrscheinlich, dass die Finanzbehörden von den gefundenen Ergebnissen abweichen, da ansonsten ein erneutes langwieriges Verständigungsverfahren mit dem anderen Staat droht.

¹⁹¹ E. Czakert, IStR 2013, 596 (600).

¹⁹² Ebd.

¹⁹³ K.-D. Drüen, in: Kruse/Tipke AO/FGO, Lieferung 07.2015, § 30 AO, Rn. 106.

Abs. 1 und Art. 17 Abs. 4 der EUAHi-RL das Steuergeheimnis. Hieran sind alle Staaten gebunden. Sie sind verpflichtet, Informationen geheim zu halten und insbesondere Geschäfts- und Berufsgeheimnisse zu wahren.¹⁹⁴ Unter Wahrung dieser Vorgaben ist die Weitergabe personenbezogener Steuerdaten aus deutscher Sicht zulässig. Problematisch bleibt aber darüber hinaus die sichere Übertragung von Daten an die ausländischen Behörden. Insoweit trifft die deutsche Finanzverwaltung eine Fürsorgepflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen, die sich insbesondere darauf erstreckt, die Daten des Steuerpflichtigen vor unerlaubtem Zugriff von Dritten zu schützen. Auch für Zwecke der innerunionalen *Joint Audits* wird die CCN/CSI-Plattform genutzt.

ii. Rechtsschutz gegen Informationsweitergabe

Gegen die Informationsweitergabe an ausländische Steuerbehörden steht der Rechtsweg vor den Finanzgerichten offen. In Betracht kommen die vorbeugende Unterlassungsklage gerichtet auf die Nichtweitergabe der betreffenden Informationen oder, sofern die Informationen schon ausgetauscht wurden, eine Feststellungsklage gerichtet auf die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Informationsweitergabe.¹⁹⁵ Für die vorbeugende Unterlassungsklage bietet der einstweilige Rechtsschutz nach § 114 FGO die wirkungsvollste Möglichkeit, die Weitergabe der Informationen zu verhindern.¹⁹⁶

iii. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der ausländischen Verwaltung auf inländischem Hoheitsgebiet

Die gerichtliche Kontrolle des Verwaltungshandelns obliegt stets allein dem Staat, dessen Amtsträger in einer Weise gehandelt haben, die diesem Staat zuzurechnen ist. Dadurch ist gewährleistet, dass die der deutschen Staatsgewalt zuzurechnenden exekutiven Hoheitsakte nur von deutschen Gerichten überprüft werden können und ausländische Gerichte keine Jurisdiktion über die Bundesrepublik Deutschland und ihre Untergliederungen erlangen.

Das schließt – weniger in der bisherigen Praxis als im theoretischen Potenzial – allerdings nicht aus, dass ein Staat Beamte eines anderen Staates mit der Ausübung von Hoheitsgewalt beleiht. Das allgemeine Völkerrecht steht derartigen Beleihungen nicht entgegen, wenn beide Staaten sich darüber einig sind. Ver-

¹⁹⁴ K.-D. Drißen, DStR 2013 (Beihefter), 82 (86).

¹⁹⁵ Ebd.

¹⁹⁶ So beispielsweise eine Entscheidung des FG Köln, in der es die Weitergabe von Daten aufgrund fehlender Datensicherheit im anderen Staat untersagte, FG Köln, Urt. v. 20.08.2008, 2 V 1948/08, DStRE 2009, 238.

fassungsrechtlich gilt für diese Beleihung letztlich dasselbe wie für die Beleihung (in- oder ausländischer) Privatpersonen: Die Beleihung gliedert den beleihenen ausländischen Beamten faktisch in das System der Ausübung inländischer Hoheitsgewalt ein. Das Verwaltungshandeln des Beleihenen wird dem inländischen (beleihenden) Verwaltungsträger materiell zugerechnet, ist an die Vorgaben des inländischen Verfahrensrechts gebunden und unterliegt auch dem regulären inländischen (innerstaatlichen) Rechtsschutz.

Das Forum hängt demgegenüber nicht von dem Ort der Ausübung von Hoheitsgewalt ab. Hoheitsakte, die ein deutscher Beamter vornimmt, verlieren dadurch, dass sie *Out-of-Area* geschehen oder sich *Out-of-Area* auswirken, grundsätzlich nicht ihren Charakter als Akte der Ausübung inländischer (deutscher) Staatsgewalt. Sieht man von den o.g. Beleihungsfällen ab, bleiben deshalb stets und ausschließlich deutsche Rechtsbehelfsstellen und Gerichte für den Rechtsschutz zuständig. Hier ist insbesondere kein Raum für ein *Forum Shopping*.

7) Kosten

Für *Joint Audits*, die Teile des Festsetzungsverfahrens sind, fallen für den Steuerpflichtigen keine Verwaltungskosten an. Gleichwohl kann sein privater Koordinierungsaufwand, der gleichsam das Gegenstück zu dem zusätzliche Koordinierungsaufwand der beteiligten Finanzbehörden bildet, zu erhöhten Kosten führen. Sie werden aber durch den Wegfall späterer zusätzlicher Kosten in einem Rechtsbehelfsverfahren und/oder einem Verständigungs- oder sogar Schiedsverfahren i.d.R. ausgeglichen oder sogar überkompensiert.

8) Zwischenfazit

Joint Audits als relativ neues verfahrensrechtliches Mittel, das noch nicht in großem Stil zum Einsatz kommt, haben ein großes Potenzial Verrechnungspreisstreitigkeiten schon in der Außenprüfung zu beseitigen.¹⁹⁷ Durch den engen Kontakt der beteiligten Betriebsprüfer der jeweiligen Staaten kann es gelingen, schon hier eine Lösung des Konflikts herbeizuführen.

Gleichwohl sind die bestehenden Regelungen wenig erprobt und nicht hinreichend ausdifferenziert. Es bestehen rechtlich noch nicht endgültig beantwortete Probleme. Sie beginnen bei der Frage, welches nationale Recht *Out-of-Area*-Anwendung findet, welche sachlichen Eingriffsbefugnisse ein Beamter exterritorial ausüben darf, wie die beiden nationalen Verfahren prozedural und materiell verzahnt sind, inwieweit informationelle Maßnahmen mit Elementen des Ver-

¹⁹⁷ Erste Evaluation bei E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Intertax 2015, 495 ff.

handelns in horizontaler (zwischenstaatlicher) oder auch in vertikaler Richtung (im Staat-Bürger-Verhältnis) verknüpft sind, wie das Steuergeheimnis gewahrt wird und welche Besonderheiten es auf Ebene des Rechtsschutzes gibt. *Joint Audits* bedürfen einer kritischen Überprüfung und Weiterentwicklung, insbesondere auch mit Blick auf die Massentauglichkeit der Verfahren.

Kapitel 3 Phase Korrektur- und Rechtsbehelfsverfahren

Johannes Becker/Ekkehart Reimer

A. Differenzierungen des Rechtsschutzes

Auch das Rechtsschutzsystem ist in hohem Maße ausdifferenziert. Prägend ist die Unterscheidung zwischen innerstaatlichem, europäischem und völkerrechtlichem Rechtsschutz. Dagegen wird im Folgenden die – quer zu dieser ersten Unterscheidung verlaufende – Differenzierung zwischen dem Rechtsschutz gegen das einfache Verwaltungshandeln und dem Rechtsschutz gegen die ihm zugrunde liegenden Normen nicht durchgehend mitgeführt. Die nachfolgende Darstellung konzentriert sich auf den – thematisch zentralen – Rechtsschutz gegen behördliche Einzelmaßnahmen und beschränkt sich für den Rechtsschutz gegen die zugrunde liegenden Normen auf einzelne Besonderheiten, die sich für das Verrechnungspreisverfahren gegenüber den üblichen finanz- und verfassungsgerichtlichen Überprüfungsmöglichkeiten ergeben.

B. Deutsches innerstaatliches Recht

Dem Steuerpflichtigen steht gegen die Festsetzung von konkreten Verrechnungspreisen im Zuge der Außenprüfung kein von den regulären Rechtsmitteln im Besteuerungsverfahren abweichendes Rechtsmittel zur Verfügung. Der Steuerpflichtige ist damit auf das reguläre Rechtsschutzverfahren verwiesen. Dabei ist zunächst Einspruch gegen die Festsetzung einzulegen und bei Ablehnung ein finanzgerichtliches Verfahren anzustrengen.

C. Europäischer Rechtsschutz

I. Rangfolge der Zuständigkeiten

Der Rechtsschutz vor europäischen Gerichten spielt bis heute eine eher untergeordnete Rolle im Bereich der Verrechnungspreise. Der Straßburger Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) kennt zwar den Rechtsbehelf der Individualbeschwerde; diese Beschwerde steht nach Erschöpfung des innerstaatlichen Rechtswegs allen zu, die geltend machen, durch einen Akt mitgliedstaatlicher Staatsgewalt in einem ihrer Menschenrechte aus der EMRK oder einem ihrer (Zusatz-)Protokolle verletzt zu sein. Bisher sind aber Verrechnungspreisfragen im Kern noch nie zum Gegenstand Straßburger Verfahren geworden.¹⁹⁸

Differenzierter ist das Rechtsschutzregime der EU ausgestaltet. Für Streitigkeiten über die Rechtmäßigkeit von Maßnahmen der mitgliedstaatlichen Finanzbehörden am Maßstab des primären Unionsrechts – namentlich der Grundfreiheiten oder auch des Europäischen Beihilfenrechts – sind primär die mitgliedstaatlichen (Finanz-)Gerichte zuständig; in zweiter Linie kommt dann Rechtsschutz durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) in Luxemburg nach Art. 267 AEUV in Betracht (unten Gliederungspunkt II, S. 61 f.). Im Übrigen sind dem Europäischen Gericht (EuG) und dem EuGH bis jetzt auf wenige Kompetenzen zugeordnet worden. Vor allem im Hinblick auf *Joint Audits* (unten Gliederungspunkt III, S. 62 f.), aber auch auf das DBA Österreich (unten Gliederungspunkt IV, S. 63 f.) könnten EuG und EuGH in Zukunft größere Bedeutung erlangen.

II. Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV

Wo immer es in Streitigkeiten vor deutschen Gerichten auf unionsrechtliche Vorfragen ankommt, kann das Gericht ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) richten (Art. 267 Abs. 1 AEUV); der BFH ist dazu sogar verpflichtet (Art. 267 Abs. 3 AEUV) und kann von seiner Vorlagepflicht nur absehen, wenn die Voraussetzungen eines *Acte clair* oder jedenfalls eines *Acte éclairé* erfüllt sind.¹⁹⁹ Dieser gestufte Rechtsschutz im europäi-

¹⁹⁸ S. aber EGMR, Urt. v. 25.07.2013, 11082/06 und 13772/05 – *Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, Internet: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-122697>, Ziff. 762 ff., 791 ff.: Der Gerichtshof prüft (und verneint) die Frage, ob eine Neuinterpretation russischer Missbrauchsverhinderungsvorschriften, die die Verrechnungspreiskontrolle betrafen, zu Lasten der Steuerpflichtigen (Angeklagten) gegen Art. 7 Abs. 1 EMRK verstößt.

¹⁹⁹ EuGH, Urt. v. 06.10.1982, Rs. C-283/81 – *CILFIT*, NJW 1983, 1257; vgl. auch BFH v. 09.08.2006 – I R 95/05 –, FR 2007, 150 (153); aus der Literatur statt aller K. Hummert, Neubestimmung der acte-clair-Doktrin im Kooperationsverhältnis zwischen EG und

schen Rechtsprechungsverbund kann für das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise in dem Maße hohe Bedeutung erlangen, in dem es zu einer nicht erforderlichen Verdopplung verfahrensrechtlicher Pflichten in mehreren Mitgliedstaaten kommt. So könnte insbesondere die Einführung des *Country-by-Country-Reporting* eine mehrfache Erhebung derselben Informationen durch mehrere Mitgliedstaaten angesichts der unionsrechtlich vorgegebenen Möglichkeiten zwischenstaatlicher Amtshilfe als „nicht erforderlich“ und damit als ungerechtfertigten Eingriff in Grundfreiheiten des Steuerpflichtigen erscheinen lassen. Auch Verstöße des materiellen Rechts der Verrechnungspreisbildung gegen Grundfreiheiten²⁰⁰ übertragen sich auf die dieses materielle Recht absichernden verfahrensrechtlichen Regelungen.

Gleiches gilt umgekehrt, wo ein Mitgliedstaat verfahrensrechtliche oder materiellrechtliche Privilegien im Bereich der Verrechnungspreisbildung gewährt, die den Anforderungen des Beihilfenrechts (Art. 107, 108 AEUV) nicht entsprechen,²⁰¹ hier sind allerdings die zugrundeliegenden prozessualen Konstellationen typischerweise anspruchsvoller (Vorabentscheidungsersuchen mitgliedstaatlicher Gerichte ohne oder gegen entsprechende Anregungen oder Anträge der Beteiligten; Konkurrentenklagen).

Im Grundsatz gelten alle diese Regeln auch im AdV-Verfahren. Dagegen besteht im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren noch keine Vorlagemöglichkeit, weil das Finanzamt als Einspruchsbehörde kein Gericht i.S.d. Art. 267 AEUV ist.

III. Rechtsschutz gegen Maßnahmen im Rahmen der Joint Audits

Sofern im Rahmen der *Joint Audits* von einem der beiden Mitgliedstaaten Maßnahmen ergriffen werden, die gegen die EU-Amtshilfe-RL verstoßen, kann die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen den betreffenden Mitgliedstaat einleiten. Dabei ist insbesondere an die Situation zu denken, dass einer der Mitgliedstaaten die Vorschriften der EU-Amtshilfe-RL zu den *Joint Audits* nur unzureichend umsetzt und dem Steuerpflichtigen so der für ihn auch potentiell positiven Möglichkeit von *Joint Audits* verwehrt bleibt.

Mitgliedstaat (2006); J. Kokott/Th. Henze/Ch. Sobotta, JZ 2006, 633 ff.; Ch. Herrmann, EuZW 2006, 231 ff.

²⁰⁰ Statt aller L. Rehfeld, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags (2008).

²⁰¹ Näher unten S. 183 ff. (Teil 4 Kapitel 1 B).

Zwar steht dem Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit zur Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen einen Mitgliedstaat zu;²⁰² die Steuerpflichtigen erlangen Individualrechtsschutz i.e.S. nur in dem oben (vgl. Gliederungspunkt II, S. 61 f.) beschriebenen Verfahren gestuften Rechtsschutzes. Sie müssten deshalb vor den nationalen Gerichten Klagen auf Einleitung der *Joint Audits* erheben; die nationalen Gerichte können sodann nach Art. 267 AEUV den EuGH mit der Klärung der sekundärrechtlichen Vorfragen befassen. Alternativ oder kumulativ kann der Steuerpflichtige aber die Kommission durch formlosen Hinweis oder förmliche Beschwerde auf eine mitgliedstaatliche Vertragsverletzung aufmerksam machen.²⁰³

IV. Rechtsschutz durch den EuGH nach dem DBA Österreich

Das DBA Österreich sieht im Unterschied zu anderen deutschen DBA²⁰⁴ eine Schiedsklausel vor, die in der Wahl des Schiedsgerichtes vom im OECD-MK zu Art. 25 vorgeschlagenen Weg, ein ad hoc Gericht einzusetzen, abweicht. Art. 25 Abs. 5 DBA Österreich enthält eine obligatorische Schiedsklausel und bestimmt dem österreichischen Muster folgend den EuGH als Schiedsgericht.²⁰⁵ Eine solche Regelung ist durch die Vorschrift des Art. 273 AEUV gedeckt, der die Aufgabenzuweisung zum EuGH durch Mitgliedstaaten möglich werden lässt. Der EuGH wird hierbei als Unionsorgan tätig. Folglich bestimmen sich auch die Verfahrensordnung und die Zusammensetzung des Gerichts nach der Satzung und Verfahrensordnung des EuGH.²⁰⁶ Im Gegensatz zu den Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA ist eine abweichende Regelung durch die Vertragsstaaten nicht zulässig.

Das Verfahren kommt auf Antrag des Steuerpflichtigen zustande, der aber nicht selbst Partei des Verfahrens wird. Der Antrag kann gestellt werden, wenn nicht innerhalb von drei Jahren nach Einleitung des Verständigungsverfahrens eine Lösung gefunden wird (dazu auch unten S. 77 (Teil 2 Kapitel 3 D.VII.3))). Gegenstand des Verfahrens ist wie bei anderen Streitigkeiten nach Art. 25 Abs. 5 OECD-

²⁰² U. Ehricke, in: Streinz (Hrsg.) AEUV/EUV, AEUV Art. 258 (ex-Art. 226 EGV), Rn. 1 ff.

²⁰³ Dieses Verfahren ist gleichwohl nicht gerichtlich sanktionierbar, wodurch ein Einschreiten der Kommission nicht erzwungen werden kann, U. Ehricke, in: Streinz (Hrsg.), AEUV/EUV, AEUV Art. 258 (ex-Art. 226 EGV), Rn. 2.

²⁰⁴ Auch das DBA mit Schweden sieht eine abweichende Zuordnung zu einem ständigen Gerichtshof vor.

²⁰⁵ Siehe dazu ausführlich, M. Züger, SWI 1991, 19 (21); M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA, Rn. 268; R. Ismer, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 138.

²⁰⁶ M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA, Rn. 268.

MA auch der im Verständigungsverfahren nicht gelöste Konflikt zwischen den Vertragsstaaten über die Anwendung des DBA. Das Verfahren nach dem DBA ist grundsätzlich neben dem Verfahren nach EU-Schiedskonvention anwendbar.²⁰⁷ Im Unterschied zu dem Verfahren nach EU-Schiedskonvention wird der Schiedsspruch nach der Verfahrensordnung des EuGH veröffentlicht. Nachdem 2015 ein erstes Verfahren vor dem EuGH anhängig gemacht ist, wird es demnächst – allerdings außerhalb des engeren Bereichs des Verrechnungspreisrechts – erstmals zu einer solchen Veröffentlichung kommen.²⁰⁸

D. Völkerrechtlicher Rechtsschutz und seine Einbettung in das Rechtsbehelfssystem der AO

I. Alternativität von innerstaatlichem und völkerrechtlichem Rechtsschutz

Normative Defizite ergeben sich für die spezifisch grenzüberschreitenden Formen des Rechtsschutzes. Rechtsstaatlich bedenklich ist in erster Linie die – gesetzlich nicht vorgegebene – Praxis der deutschen Finanzverwaltungen, die Wirksamkeit einer zwischenstaatlichen Vereinbarung regelmäßig davon abhängig zu machen, dass der Steuerpflichtige einen Rechtsmittelverzicht für verständigungskonforme Steuerbescheide erklärt.²⁰⁹

Mit dieser Erklärung begibt er sich der Möglichkeit, durch Einspruch, Klage und erforderlichenfalls Nichtzulassungsbeschwerde bzw. Revision nach den Vorschriften von AO und FGO die Festsetzung von konkreten Verrechnungspreisen im Zuge der Außenprüfung und der nachfolgenden Veranlagung (Korrektur vorangegangener Bescheide) anzugreifen.

II. Dreistufigkeit des völkerrechtlichen Rechtsschutzes

Lässt sich der Steuerpflichtige allerdings auf diesen Rechtsmittelverzicht ein, kann er ein dreistufiges Verfahren der zwischenstaatlichen Verwaltungszusam-

²⁰⁷ M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA, Rn. 268; H. Jirousek, ÖStZ 1999, 218 (219); a.A. M. Züger, ET 2000, 101 (104f.), der einen Vorrang der DBA Klausel annimmt.

²⁰⁸ EuGH, Rs. C-648/15 – *Österreich/Deutschland*. Dem Verfahren liegt Klage der Republik Österreich vom 03.12.2015 zugrunde, die auf Klärung des Zinsbegriffs in Art. 11 DBA Österreich zielt.

²⁰⁹ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 4.2.

menarbeit und Verständigung über die Grenze²¹⁰ initiieren. Am Ende jeder dieser Phasen kann eine Einigung zwischen den Finanzbehörden der beiden Vertragsstaaten stehen, was dann zu einer Beilegung des Konfliktes auf zwischenstaatlicher Ebene führt.²¹¹

Hat ein Staat eine Verrechnungspreiskorrektur vorgenommen, überprüft auf der ersten Stufe der andere Staat die Möglichkeit der Gegenberichtigung (Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, Art. 9 Abs. 2 dVG). Entschließt er sich nicht zu einer Gegenberichtigung schließt sich auf der zweiten Stufe das eigentliche Verständigungsverfahren an. Sofern auch dies erfolglos bleibt, sehen zahlreiche deutsche DBA mittlerweile auf der dritten Stufe ein Schiedsverfahren nach DBA vor; innerhalb der EU kommt ein Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention in Betracht.

III. Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA

1) Aktuelle Entwicklung

Die in den neueren deutschen DBA mit anderen Industriestaaten²¹² vorgesehene Möglichkeit der Gegenberichtigung von im Ausland abweichend festgesetzten Verrechnungspreisen stellt für sich genommen kein eigenes Verfahren dar; das Gegenberichtigungsverfahren wird von Literatur und Finanzverwaltung regelmäßig als ein dem Verständigungsverfahren vorgelagertes Verfahren bezeichnet.²¹³ Gleichwohl leistet die Gegenberichtigung einen wesentlichen eigenen Beitrag zur Beseitigung von Verrechnungspreiskonflikten, sodass eine eigene Betrachtung sinnvoll ist. Die Gegenberichtigung dient der konsensualen, frühzeitigen Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten im Verfahren²¹⁴ und damit der Vermeidung langwieriger Verständigungs- oder Schiedsverfahren. Dieses Verfahren kommt nichtsdestotrotz noch mit wenigen Vertragsstaaten in Betracht, da

²¹⁰ Überblicksdarstellungen und Einzelanalysen bei R. Heinrich/V. Schmitt, DB 2006, 2428 ff.; J.-D. Kramer, IStR 2007, 174 ff.; T. Lühn, BB 2009, 412 ff.; K. Flüchter, IStR 2012, 694ff.; sowie die Kommentierungen von M. Lehner, in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA; und R. Ismer, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA.

²¹¹ Der Steuerpflichtige hat gleichwohl die Möglichkeit vor den innerstaatlichen Gerichten gegen die gefundene steuerliche Behandlung des gegenständlichen Sachverhalts vorzugehen.

²¹² So zum Beispiel im DBA Großbritannien, DBA Niederlande; DBA Österreich.

²¹³ Vgl. nur BMF-Schreiben v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 10.1; D. Liebchen, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 25 OECD-MA Rn. 278.

²¹⁴ So zutreffend: M. Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.35.

die Regelung des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA bis dato noch in wenige deutsche DBA aufgenommen wurde.²¹⁵

2) Rechtsquellen

Sofern ein DBA eine Art. 9 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA entsprechende Regelung vorsieht, ergibt sich ein etwaiger Anspruch des Steuerpflichtigen auf Korrektur des in Rede stehenden Verrechnungspreises direkt aus diesem DBA. Verfahrensrichtlich hat die Umsetzung solcher Gegenberichtigungen keine eigenständige Reflektion in der AO gefunden, sodass auf die allgemeinen Vorschriften zur Korrektur von Verwaltungsakten (insbesondere §§ 164 Abs. 2 und 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) zurückzugreifen ist. Bei schon bestandskräftigen Steuerbescheiden kommt allenfalls noch eine Korrektur im Rahmen der Billigkeitsregeln in Betracht (§ 227 AO).

3) Voraussetzungen der Durchführung einer Gegenberichtigung

Materielle Voraussetzung ist zunächst eine vom anderen Vertragsstaat durchgeführte Gewinnkorrektur, die unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes durchgeführt worden ist. Aufgrund dieser Gegenberichtigung muss es zu einer Besteuerung im anderen Vertragsstaat gekommen sein. Die Erstberichtigung muss demnach nicht nur durchgeführt, sondern auch besteuierungswirksam geworden sein.²¹⁶ In Deutschland ist dies durch den Steuerpflichtigen durch einen geänderten Steuerbescheid nachzuweisen.²¹⁷ Neben der Besteuerung im Ausland setzt die automatische Gegenberichtigung voraus, dass der der Gegenberichtigung zugrunde liegende Sachverhalt auch in Deutschland einer Besteuerung unterworfen wurde und in der Folge eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung eingetreten ist.

²¹⁵ Für eine Übersicht der DBA mit den wichtigsten Industrienationen, siehe: X. Ditz, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 9, Rn. 135 ff.

²¹⁶ Für viele: X. Ditz, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 9 Rn. 125.

²¹⁷ Zu einer steuerlichen Mehrbelastung muss es gleichwohl nicht kommen, dies ist beispielsweise bei einer bloß niedrigeren Feststellung von bei der Konzerngesellschaft festgestellten Verlusten der Fall, aber auch, wenn diese Einkünfte im anderen Vertragsstaat gar nicht einer Besteuerung unterliegen (hier könnte dann aber eventuell noch eine subject-to-tax Klausel eingreifen); siehe auch: X. Ditz, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 9 Rn. 125; G. Kofler, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 9 Rn. 111; mit weiteren Beispielen: A. Egelshoven, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 9 OECD-MA, Rn. 164.

4) Durchführung der Gegenberichtigung

Auf internationaler Ebene kommt es in der Praxis regelmäßig zu einem Austausch zwischen den beiden Vertragsstaaten. Es ist umstritten, inwieweit dabei ein förmliches Verständigungsverfahren notwendig ist. Teile der Literatur vertreten, dass es in jedem Fall zum Abschluss einer förmlichen Verständigungsvereinbarung kommen muss.²¹⁸ Diese diene dann letztlich als Grundlage für die innerstaatliche Korrektur. Die wohl herrschende Auffassung²¹⁹ geht davon aus, dass grundsätzlich auf ein Verständigungsverfahren verzichtet werden kann und dass nur im Fall einer Weigerung der Durchführung des zur Gegenkorrektur verpflichteten Staates ein Verständigungsverfahren in Betracht kommt. Diese Auffassung wird vom Wortlaut des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA gestützt, der zwar die Möglichkeit einer Konsultationsvereinbarung vorsieht, jedoch keine Pflicht der Vertragsstaaten zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens begründet.

Innerstaatlich ist in materieller Hinsicht die Art und Weise der Gegenberichtigung nicht geregelt. Diese folgt direkt aus Art. 9 Abs. 2 OECD-MA. Gleichwohl wird eine verfahrensrechtliche Grundlage zur Korrektur benötigt. Dabei ist nicht letztlich geklärt, wie diese Korrektur durchgeführt werden kann. Zunächst kommt eine Gegenberichtigung nach § 164 Abs. 2 AO und nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht. Darüber hinaus können im Einzelfall auch die Billigkeitsvorschriften der §§ 163 ff. und 227 AO, § 34c Abs. 5 EStG, sowie eine Anwendung des § 175a AO denkbar sein. § 175a AO kommt jedoch nur zur Anwendung, sofern ein Konsultationsverfahren eingeleitet wird, an dessen Ende eine Verständigungsvereinbarung steht. Für Fälle, in denen es zu einer Gegenkorrektur ohne Verständigungsvereinbarung kommt, sind die soeben genannten Vorschriften der AO anwendbar. Hier fehlt es an der in § 175a AO vorausgesetzten Verständigungsvereinbarung.

5) Kosten

Die Gegenberichtigung ist nicht mit zusätzlichen Kosten für den Steuerpflichtigen verbunden.

²¹⁸ A. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 9 OECD-MA, Rn. 164b ff.

²¹⁹ Überzeugend: F. Wassermeyer, in: Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung: DBA (Stand: 131. Egl.), Art. 9 Rn. 380 f.; X. Ditz, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 9 Rn. 128.

IV. Gegenberichtigung nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA n.F. und den deutschen DBA

Zumeist folgen die neuen deutschen DBA nicht dem Art. 7 Abs. 3 OECD-MA, sondern der in Ziff. 68 OECD MK zu Art. 7 vorgezeichneten Formulierung in Art. 7 Abs. 3 dVG. Die der deutschen Verhandlungsgrundlage folgende Formulierung des Art. 7 Abs. 3 sieht entgegen der eigentlichen Formulierung des OECD-MA nicht die Möglichkeit einer automatischen Gegenkorrektur vor. Vielmehr treten die Staaten dann, wenn einer von ihnen von der Gewinnaufteilung, die der Steuerpflichtige vorgelegt hat, abweichen will, in einen informellen Konsultationsprozess ein. An dessen Ende steht eine Verständigungsvereinbarung, sofern die deutsche Verwaltung von der Richtigkeit der Erstkorrektur überzeugt werden kann.

Im Gegensatz zu dieser verständigungszentrierten deutschen Abkommenspraxis unterliegen Staaten, die den Art. 7 Abs. 3 OECD-MA wortlautgleich übernommen haben, nach Auffassung der OECD einem Einigungszwang – ganz im Gegensatz zu dem Verfahren nach Art. 25 OECD-MA.²²⁰ Im Übrigen folgt das Preisanpassungsverfahren dem Verfahren nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA. Innerstaatlich kommt in Deutschland immer nur eine Korrektur nach § 175a AO in Betracht.²²¹

V. Zwischenfazit

Die Gegenberichtigung nach den Art. 9 Abs. 2 OECD-MA und Art. 7 Abs. 3 OECD-MA n.F. stellt die schnellste und wirkungsvollste Maßnahme zur Beseitigung von aus Verrechnungspreiskonflikten entstehender Doppelbesteuerung dar. Problematisch erscheint aber, dass die Gegenberichtigung nur in eingeschränktem Umfang angewandt wird und sie keinen Beitrag zu Streitfällen leisten kann, in denen die beiden Vertragsstaaten nachhaltig eine andere Auffassung zur Behandlung der streitgegenständlichen Verrechnungspreisfrage vertreten.

²²⁰ X. Ditz, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 7 (2010), Rn. 56.

²²¹ Hier liegt im Gegensatz zur Gegenkorrektur im Rahmen des Art. 9 Abs. 2 eine Verständigungsvereinbarung vor, die die Bestandskraft des Verwaltungsakts durchbricht.

VI. Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA

1) Umsetzung

Deutschland hat in den meisten seiner DBA eine Verständigungsklausel nach dem Vorbild des Art. 25 Abs. 1 OECD-MA (Art. 24 Abs. 1 dVG) aufgenommen. Darin wird die Möglichkeit eröffnet, dass die zuständige Behörde in Deutschland (das BZSt) mit den zuständigen Behörden anderer Staaten unmittelbar verkehren kann, um eine Einigung über Einzelfälle herbeizuführen, die die Besteuerung in Deutschland oder in einem anderen Staat betreffen.

2) Rechtsquellen

Rechtsgrundlage für die Durchführung des Verständigungsverfahrens sind die Verständigungsklauseln der DBA (vgl. Art. 25 OECD-MA). Innerstaatlich sind die DBA aufgrund der Umsetzung innerstaatliches Recht, die nach § 2 AO den anderen Regelungen der AO vorgehen. Gleichwohl wird für die verfahrensrechtliche Umsetzung der Schiedsvereinbarung eine innerstaatliche Rechtsgrundlage benötigt. Diese findet sich in der Korrekturvorschrift des § 175a AO. Auf untergesetzlicher Ebene hat das BMF in seinem Schreiben vom 13. Juli 2006²²² detailliert die Auffassung der Verwaltung zur Durchführung von Verständigungsverfahren und die Umsetzung der gefundenen Ergebnisse in innerstaatliches Recht beschrieben.

3) Zuständige Behörde

Zuständige Behörde für die Durchführung von Verständigungsverfahren ist in Deutschland das BZSt. Diesem wurde vom BMF nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG die Aufgaben hierzu übertragen. Gleichwohl behält sich das BMF vor, das Verfahren in bestimmten Einzelfällen selbst zu führen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Antrag grundsätzlich beim BZSt zu stellen ist. Darüber hinaus besteht in Deutschland die Möglichkeit, den Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens beim örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen.²²³ Dieses nimmt vorab zum Antrag Stellung und leitet diesen dann zeitnah zum BZSt weiter.²²⁴

²²² BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461.

²²³ Ebd., Tz. 2.1.4.

²²⁴ Ebd.

4) Voraussetzungen zur Einleitung des Verfahrens

i. Antragssteller

Grundvoraussetzung für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens ist ein Antrag des Steuerpflichtigen. Die Behörden können zwar auf den Steuerpflichtigen einwirken, ein Verständigungsverfahren zu beantragen, der Antrag muss aber vom Steuerpflichtigen selbst gestellt werden. Die Behörden sind nicht befugt das Verfahren selbst einzuleiten. Einem solchen Antrag steht nicht entgegen, dass der innerstaatliche Rechtsweg noch nicht erschöpft ist.²²⁵

Antragssteller kann jede Person sein, die geltend machen kann, dass Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen, die dem jeweiligen Abkommen widerspricht. Dafür muss der Antragssteller selbst abkommensberechtigt sein. Regelmäßig muss der Antragssteller dafür zumindest in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein.²²⁶ Darüber hinaus sind auch Steuerpflichtige antragsberechtigt, die sich auf das Verbot der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung berufen können und ausweislich des Schreibens des BMF auch solche Personen, die geltend machen können, von einer abkommenswidrigen Besteuerungspraxis betroffen zu sein.²²⁷

Der Antragssteller muss darüber hinaus geltend machen, dass er selbst von der Doppelbesteuerung betroffen ist. Im Bereiche der Verrechnungspreise stellt sich daraus die Schwierigkeit, dass nicht von vorneherein klar sein muss, ob der Steuerpflichtige selbst oder die ausländische Mutter oder Tochter von der Doppelbesteuerung betroffen ist. Diesem Problem wird mit einem weiten Verständnis des Begriffs der Selbstbetroffenheit begegnet. Es reicht demnach aus, wenn der Antragssteller geltend macht, dass entweder die inländische Besteuerung bei ihm selbst oder die ausländische Besteuerung des mit ihm verbundenen Unternehmens zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und damit zu einem Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsabkommen führt.²²⁸

ii. Antragsfrist

Der Antrag ist nach Art. 25 Abs. 1 S. 2 OECD-MA innerhalb von drei Jahren nach Mitteilung der Maßnahme, die zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führt,

²²⁵ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.1.5.

²²⁶ Dazu ausführlich: A. Rust, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 1.

²²⁷ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.1.2.

²²⁸ K. Flüchter, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 25 OECD-MA, Rn. 45f.

zu stellen. Die deutschen DBA folgen regelmäßig dieser Ausschlussfrist. In einigen, wenigen DBA hat Deutschland eine kürzere Zweijahresfrist vereinbart. Sofern das DBA keine ausdrückliche Frist vorsieht, stimmt die deutsche Verwaltung einem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens innerhalb von vier Jahren nach Bekanntwerden der Maßnahme zu.²²⁹ Unter der ersten Mitteilung ist in der Regel die Bekanntgabe des abkommenswidrigen Steuerbescheides zu verstehen.²³⁰ Die Frist ist gewahrt, wenn der Antrag innerhalb der Frist beim BZSt oder dem örtlich zuständigen Finanzamt eingeht.²³¹ Die Beweislast hierfür trägt der Antragssteller.

Im Bereich der Verrechnungspreise stellt sich die Frage, auf welchen Steuerbescheid abzustellen ist. Die Abkommenswidrigkeit kann sich sowohl aus der Erstkorrektur, als auch durch die unterbliebene Gegenkorrektur ergeben. Erst durch das Zusammenspiel beider Maßnahmen kommt es zu einer definitiven Doppelbesteuerung beim Antragssteller. Sowohl die OECD²³², als auch das BMF²³³ stellen daher überzeugend auf die jüngere der beiden Maßnahmen und damit auf den letzten Steuerbescheid ab.

iii. Antragsform und Inhalt

Deutschland hat entgegen der Vorstellung des Musterkommentars²³⁴ keine besonderen Verfahrensvorschriften zur Beantragung eines Verständigungsverfahrens erlassen. Damit richtet sich das Verfahren nach den allgemeinen Vorschriften der AO. Es ist auf die Vorschriften zum Rechtsbehelfsverfahren abzustellen. Der Steuerpflichtige kann demnach den Antrag auf Durchführung der Verständigungsvereinbarung schriftlich oder zur Niederschrift erklären.

Inhaltlich muss der Steuerpflichtige darlegen, dass die Maßnahme eines der beiden Vertragsstaaten oder das Zusammenwirken von Maßnahmen beider Vertragsstaaten zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führen. Regelmäßig handelt es sich dabei um die Darlegung einer Doppelbesteuerung in rechtlicher, wie wirtschaftlicher Hinsicht. Bezüglich der in dem Antrag zu machenden Angaben gibt es weder nationale noch internationale Regelungen. Es empfiehlt sich aber im Sinne eines reibungslosen Ablaufs des Verfahrens, die im BMF Schreiben

²²⁹ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.1.4.

²³⁰ M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25. OECD-MA, Rn. 38.

²³¹ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.2.2.

²³² Ziff. 16 Musterkommentar zu Art. 25 OECD-MA.

²³³ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.2.1.

²³⁴ Ziff. 16 Musterkommentar zu Art. 25 OECD-MA.

vorgesehenen Angaben zu machen und entsprechende Unterlagen einzureichen.²³⁵

5) Möglichkeit präventiver Antragsstellung

Eine Antragsstellung ist auch schon präventiv möglich.²³⁶ Es genügt, wenn der Antragssteller rügen kann, dass die Maßnahmen der beiden Staaten zu einer Doppelbesteuerung führen werden. Entscheidend ist hierfür die Sicht des Steuerpflichtigen.²³⁷ Diese muss aber auf vertretbare und glaubhafte Tatsachen gestützt sein. Nach Auffassung des BMF muss die drohende Doppelbesteuerung deshalb auch nicht nachgewiesen werden, es sei denn, dass das entsprechende Abkommen einen solchen Nachweis verlangt.²³⁸

6) Ermessen und Ablehnung des Antrags auf Einleitung des Verfahrens

Das BZSt trifft die Entscheidung über die Annahme oder die Ablehnung der Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens. Es besteht kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Durchführung des Verfahrens.²³⁹

Zunächst prüft das BZSt aber die Möglichkeit, ob dem Begehren des Steuerpflichtigen bereits durch innerstaatliche Maßnahmen abgeholfen werden kann. Diese Prüfung erfolgt von Amts wegen.²⁴⁰ Hält das BZSt den Antrag des Steuerpflichtigen für begründet und sieht sich zu einer unilateralen Abhilfe nicht im Stande, leitet es das Verfahren ein.²⁴¹ Damit macht das BZSt die Einleitung des Verständigungsverfahrens ausschließlich vom Vorliegen der Antragsvoraussetzungen abhängig. Die Erfolgsaussichten einer Verständigung werden nicht berücksichtigt. Auch wird das Verständigungsverfahren bei präventiven Anträgen erst dann eingeleitet, wenn Maßnahmen der anderen Vertragsstaaten, die die Doppelbe-

²³⁵ Vgl. dazu im Einzelnen: BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.3.3.

²³⁶ So zutreffend: K. Flüchter, in Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 25, Rn. 27.

²³⁷ Ziff. 16 Musterkommentar zu Art. 25 OECD-MA.

²³⁸ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.3.1.

²³⁹ M. Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA, Rn. 90; S. Eilers, in: Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung: DBA, (Stand: 131. Egl.), Art. 25 OECD-MA Rn. 9a. m.w.N.

²⁴⁰ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.4.1.

²⁴¹ Ebd., 2.4.3.

steuerung auslösen, konkret vorliegen oder sich zumindest konkret abzeichnen.²⁴²

Lehnt das BZSt die Eröffnung des Verfahrens ab, teilt es dies unverzüglich dem Steuerpflichtigen und dessen zuständiger Landesfinanzverwaltung mit.²⁴³

Im Falle der Ablehnung der Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellt sich die Frage nach Rechtsschutzmöglichkeiten gegen diese Entscheidung. Wie beim Antrag auf Einleitung eines APA Verfahrens auch ist umstritten, welche Klageart statthaft ist. In Betracht kommen wieder eine Leistungs- und eine Verpflichtungsklage, die jedoch beide gegen das BZSt zu richten sind.²⁴⁴ Aufgrund der Rechtsunsicherheit ist dem Steuerpflichtigen in jedem Fall zu raten, einen Einspruch gegen die Entscheidung des BZSt einzulegen.

7) Durchführung des Verfahrens

Das eigentliche, zwischenstaatliche Verfahren beginnt mit der Kontaktaufnahme des BZSt bei der zuständigen ausländischen Behörde, mit dem Ziel eine Verständigung zu erreichen und die abkommenswidrige Doppelbesteuerung zu verhindern. Dabei besteht keine Pflicht der beiden Vertragsstaaten sich zu einigen. Gleichwohl sollen sich die beteiligten Staaten um eine Einigung bemühen. Die zuständigen Behörden können dazu schriftlich, durch den Austausch von Abschriften, telefonisch sowie im direkten Gespräch unter Umgehung des eigentlichen völkerrechtlich vorgesehenen Wegs über das Außenministerium kommunizieren.²⁴⁵ Insgesamt richten sich der Ablauf des Verfahrens und die Kommunikation nach den Verhältnissen des Einzelfalles und dem Gebot der Zweckmäßigkeit.²⁴⁶

Praktisch kommt es bei der Durchführung in Deutschland dazu, dass ein Referent beim BZSt für die Durchführung der Verfahren mit einzelnen Ländern oder einer Gruppe von Ländern zuständig ist. Je nach Intensität der Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Staaten und Deutschland kommt es halbjährlich oder jährlich zu Treffen von Delegationen beider Staaten, die dann vorher ausgewählte und aufgelaufene Fällen diskutieren und einer Lösung zuführen. Dabei kommt es

²⁴² BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.4.2.

²⁴³ Ebd., Tz. 2.4.4.

²⁴⁴ M. Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.19.

²⁴⁵ M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 181.

²⁴⁶ Zum Verfahren mit einigen Ländern wurden Richtlinien zur Durchführung des Verfahrens erlassen, siehe hierzu: M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA, Rn. 41.

nach allgemeinem Vernehmen nicht zu einer detaillierten Diskussion des Einzelfalles, vielmehr wird die Vielzahl der Steuerfälle als Gesamtpaket verhandelt.²⁴⁷ Dabei kommt es zu einem zwischenstaatlichen Geben und Nehmen, was sich nach dem betroffenen Steuervolumen richtet.

Mit guten Gründen ist dieses Verfahren vor dem Gesichtspunkt der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung von der Literatur heftig kritisiert worden.²⁴⁸ Es erscheint als unzulässig, ja untragbar, wenn man die Abkommensanwendung als Vorgang versteht, für den es nur die *One-right-Answer* gibt. Aus diesem Grund darf und kann es insbesondere keine kontrafaktische Einigung der Vertragsstaaten auf oder über einen Sachverhalt (Tatbestand) geben.

Anders liegen die Dinge auf Ebene der rechtlichen Obersätze. Wenn und soweit jeder der beiden beteiligten Staaten eine für sich genommen vertretbare, d.h. dem Wortlaut des Abkommens nicht zuwiderlaufende Lösung gefunden hat, und auch eine Qualifikations- oder Bewertungsverkettung abkommensrechtlich nicht eingreift, erhält das Verständigungsverfahren den Charakter nachträglicher Abkommensverhandlungen: Es leistet die Nachverdichtung konkreter Rechtsfragen, die bei Abschluss des Abkommens noch nicht in den Blick geraten, vielleicht sogar bewusst ausgeklammert worden waren. In dieser Perspektive sind derartige Verfahren zumindest zu rechtfertigen. Sie entsprechen dem Charakter des Völkervertragsrechts als einer biegsamen, vergleichsweise informell änderbaren Materie. Zudem hat die Ausübung freien Auslegungs-/Abkommensanwendungs-ermessens den Vorteil, dass die lange Dauer der Verhandlung sich nicht durch eine Diskussion des Einzelfalles oder die Suche nach „der“ rechtlich zutreffenden Lösung verlängert.

Am Ende des Verfahrens steht bei Einigung zwischen den beiden Staaten der Abschluss einer Verständigungsvereinbarung. Hierbei handelt es sich um einen völkerrechtlichen Vertrag, dessen Wirksamkeit regelmäßig von der Zustimmung des Steuerpflichtigen abhängig gemacht wird.²⁴⁹ Darüber hinaus macht die deutsche Seite die Wirksamkeit der zwischenstaatlichen Vereinbarung regelmäßig auch davon abhängig, dass der Steuerpflichtige einen Rechtsmittelverzicht für verständigungskonforme Steuerbescheide erklärt.²⁵⁰ Beide Erklärungen müssen vorliegen, damit die Verständigungsvereinbarung wirksam wird.

²⁴⁷ M. Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.21.

²⁴⁸ Für viele: U. Bär, Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht (2009), 209.

²⁴⁹ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 3.4.

²⁵⁰ Ebd., Tz. 4.2.

Das größte Problem der Durchführung der Verständigungsverfahren liegt in der exorbitanten Dauer dieser Verfahren. Die OECD empfiehlt, dass ein Verfahren nach einer Zeit von 24 Monaten abgeschlossen sein soll. Diese Idealvorgabe von maximal zwei Jahren wird in der Praxis wohl bestenfalls in der Hälfte der Fälle eingehalten.²⁵¹ Gründe hierfür können in der Komplexität der zugrunde liegenden Sachverhalts- und Rechtsfragen, in Divergenzen im Bereich des Verfahrensrechts der beiden Staaten, aber auch in unterschiedlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten liegen. Ein weiterer nicht zu unterschätzender Faktor ist die Arbeitsüberlastung des BZSt. Dem Vernehmen nach werden aktuell pro Jahr dreimal mehr Anträge auf Einleitung eines Verfahrens gestellt, als Verfahren abgeschlossen. Man kann von einer faktischen Lahmlegung der Verständigungsabteilung des BZSt sprechen.

Kommt es im Rahmen der Verhandlungen zwischen den Finanzverwaltungen der beiden Staaten zu keinem Ergebnis, sehen die neueren deutschen DBA eine zwingende Schiedsvereinbarung vor. Diese kann auf die EU-Schiedskonvention oder ein Schiedsverfahren nach den Vorgaben der OECD verweisen. Ist eine solche zwingende Schiedsklausel nicht vorgesehen, richtet sich die innerstaatliche Behandlung und die Möglichkeit der Beseitigung der Doppelbesteuerung nach den Billigkeits- und Erlassvorschriften der AO.

8) Beteiligung des Antragsstellers

Der Antragssteller ist am zwischenstaatlichen Verfahren nicht beteiligt. Er verfügt weder über positivrechtlich geregelte Beteiligungsrechte, noch über einklagbare Rechte auf rechtliches Gehör.²⁵² Der Antragssteller hat demnach keinen Einfluss auf den Ablauf des Verfahrens und das an dessen Ende stehende Ergebnis.²⁵³ Gleichwohl versucht das BMF den Steuerpflichtigen insbesondere in Verständigungsverfahren über Verrechnungspreise verstärkt einzubinden.²⁵⁴ Das BMF gewährt dem Steuerpflichtigen Anhörungs- und Mitwirkungsrechte. Das BMF-Schreiben sieht vor, dass von einer Unterrichtung des Steuerpflichtigen über den Fortgang des Verfahrens nur in Ausnahmefällen abgesehen werden kann.²⁵⁵ Gleichwohl handelt es sich auch hierbei nicht um einen einklagbaren Anspruch des Steuerpflichtigen. Nach § 78 AO ist der Steuerpflichtige aber

²⁵¹ K. Flüchter, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 25 OECD-MA, Rn. 119.

²⁵² BFH, Urt. v. 26.5.1982 – I R 16/78, BStBl. II 1982, 583.

²⁵³ C. Decker, PISTbg 2002, 193 (198).

²⁵⁴ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 1.3.

²⁵⁵ Ebd., Tz. 3.3.1.

gleichwohl und im asymmetrischen Verhältnis zu den Beteiligungsrechten stehend zur Mitwirkung verpflichtet.

Kommen die beteiligten Staaten zu einer Verständigungslösung, teilt das BZSt dem Steuerpflichtigen das gefundene Ergebnis mit und fordert den Steuerpflichtigen auf, seine Zustimmung zur zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarung zu erklären.²⁵⁶ Gleichzeitig wird der Steuerpflichtige aufgefordert, einen Rechtsmittelverzicht gegen zukünftige, verständigungskonforme Steuerbescheide zu erklären.²⁵⁷ Der Steuerpflichtige hat damit die Wahl, die gefundene Lösung zwischen den Staaten zu akzeptieren oder Rechtsschutz vor den innerstaatlichen Gerichten zu suchen.

9) Innerstaatliche Umsetzung

Die Umsetzung der gefundenen zwischenstaatlichen Vereinbarung folgt dem innerstaatlichen Recht der beteiligten Staaten. In Deutschland ist eine Umsetzung der gefundenen Vereinbarung nach § 175a AO unabhängig von der Bestandskraft des Steuerbescheides möglich.²⁵⁸ Die Festsetzungsfrist läuft ein Jahr ab dem Zustandekommen der Verständigungsvereinbarung.

Innerstaatliche Rechtsbehelfe gegen die gefundene Vereinbarung sind aufgrund des Rechtsmittelverzichts des Steuerpflichtigen in aller Regel ausgeschlossen. Bei schon laufenden Verfahren zum Zeitpunkt des Antrags auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens lehnt das BZSt die Aufnahme in aller Regel ab, sofern das Verfahren vor den Finanzgerichten nicht ausgesetzt wird.

10) Kosten

Durch das Verständigungsverfahren entstehen dem Steuerpflichtigen keine Kosten. Im Gegensatz zum APA, dass als vorlaufendes Verfahren im Interesse des Steuerpflichtigen durchgeführt wird, ist das Verständigungsverfahren Teil des normalen behördlichen Verfahrens und damit nicht kostenpflichtig.

11) Zwischenfazit

Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA (Art. 24 Abs. 1 dVG) kann es durch die Verhandlung der beteiligten Vertragsstaaten

²⁵⁶ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461.

²⁵⁷ Zur Problematik dieses erpressten Rechtsmittelverzichts siehe schon oben zu APA (S. 34, Teil 2 Kapitel 1 B.I.6)).

²⁵⁸ Dazu ausführlich: S. Stiewe, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (175a AO) (2011), 177 ff.

gelingen, die streitige Verrechnungspreisfrage für die Vergangenheit abschließend zu klären und eine entsprechende Änderung der Steuerbescheide zu erreichen. Allerdings sind die im Verständigungsverfahren getroffenen Regelungen für die Zukunft nicht verbindlich, sodass die Befriedigungswirkung jedenfalls von Rechts wegen nur für die Vergangenheit eintritt.

VII. Schiedssprüche nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA

1) Umsetzung

Das BMF kann im Falle des Scheiterns der Verhandlungen zur Erreichung einer Verständigungsvereinbarung die Eröffnung eines Schiedsverfahrens vorschlagen, soweit dies nach dem DBA mit dem jeweiligen Staat vorgesehen ist. Dabei sehen nur einige neuere deutsche DBA, (insbesondere mit anderen Industriestaaten) ein solches Schiedsverfahren obligatorisch vor.²⁵⁹ Daneben gibt es einige DBA, die die Durchführung eines Schiedsverfahrens in das Ermessen der Vertragsstaaten stellen.²⁶⁰ In diesem Fall kommt es deshalb nur dann zu einem Schiedsverfahren, wenn beide zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten damit einverstanden sind. In den meisten deutschen DBA fehlt die 2008 auf OECD-Ebene eingeführte Regelung einer obligatorischen Schiedsklausel aber ganz.

2) Rechtsquellen

Primäre Rechtsquelle für die Umsetzung von Schiedsverfahren nach DBA ist ein dem Art. 25 Abs. 5 OECD-MA entsprechender Artikel in deutschen DBA. Daneben hat das BMF zu den mit dem Vereinigten Königreich und den Vereinigten Staaten geschlossenen DBA, die eine obligatorische Schiedsklausel vorsehen, BMF-Schreiben erlassen.²⁶¹

3) Einleitung des Schiedsverfahrens

In Fällen des obligatorischen Schiedsverfahrens hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Durchführung des Verfahrens. Die Einleitung liegt nicht im Ermessen der beteiligten Staaten. Das Schiedsverfahren kommt grundsätzlich nur auf Antrag des Steuerpflichtigen zustande. Der Einleitungsanspruch ist dabei aber

²⁵⁹ Vgl. etwa Art. 25 Abs. 5 und 6 DBA-USA, Art. 26 Abs. 5 DBA-Großbritannien.

²⁶⁰ Vgl. etwa Art. 41 Abs. 5 DBA Schweden.

²⁶¹ BMF-Schreiben v. 10.10.2011 – IV B 3 – S 1301-GB11/10003 (2011/0757911), BStBl. I 2011, 956, Tz. 9; BMF-Schreiben v. 16.01.2009 – IV B 2 – S 1301 – USA/08/10001 (2009/013814), BStBl. I 2009, 345.

auf Fragen begrenzt, die im bisherigen Verständigungsverfahren noch nicht zu einer Einigung geführt werden konnten.

In seinem Antrag auf Einleitung des Schiedsverfahrens muss der Steuerpflichtige darlegen, dass er durch die Maßnahmen der beiden Vertragsstaaten einer abkommenswidrigen Besteuerung unterworfen und diese nicht aufgrund einer Einigung im bisherigen Verständigungsverfahren beseitigt worden ist. Ein Schiedsverfahren kommt dabei nur in Betracht, wenn die abkommenswidrige Besteuerung auch tatsächliche eingetreten ist. Ein rein vorbeugendes Schiedsverfahren existiert nicht.²⁶² Nach Auffassung der OECD genügt hierfür aber schon die Mitteilung eines der beiden Vertragsstaaten, bestimmte Einkünfte so zu besteuern, dass eine abkommenswidrige Besteuerung eintritt, mithin eine abkommenswidrige Besteuerung unmittelbar bevor steht.²⁶³

Ein Antrag ist nach Art. 25 Abs. 1 S. 1 lit. b zulässig, wenn die beiden Staaten im Verständigungsverfahren nicht binnen zwei Jahren eine Lösung gefunden haben. Die Frist beginnt dabei zu laufen, wenn der der zuständigen Behörde des einen Vertragsstaates unterbreitete Fall auch der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates unterbreitet wurde. Dabei ist hinreichend, dass dem anderen Staat die Informationen zugehen, die er zur Herbeiführung einer materiellen Prüfung benötigt.²⁶⁴ In dieser Fristbestimmung liegt ein wesentlicher Unterschied zum Verfahren nach EU-Schiedskonvention, bei dem der Fristlauf schon mit Eingang aller Unterlagen bei einer der beiden zuständigen Behörden beginnt. Die DBA-Regelung lässt den Staaten daher einen größeren Spielraum, da durch den Zeitpunkt der Zuleitung an den anderen Vertragsstaat der Beginn des Fristlaufes in den Händen der Vertragsstaaten liegt.

Die Einleitung des Schiedsverfahrens ist nicht von einem vorherigen innerstaatlichen Rechtsmittelverzicht des Steuerpflichtigen abhängig. Es ist jedoch nicht möglich, ein innerstaatliches Rechtsmittel parallel zum Schiedsverfahren zu verfolgen. Daher sind bereits laufende Verfahren bis zum Abschluss des Schiedsverfahrens auszusetzen. Der Steuerpflichtige hat dies in seinem Antrag darzulegen. In Deutschland ist es unproblematisch, wenn in der Sache schon eine rechtskräftige Gerichtsentscheidung ergangen ist. Durch § 175a AO steht den Steuerbehörden nach nicht unumstrittener Auffassung der Verwaltung ein Weg zur Ände-

²⁶² Dazu ausführlich: *M. Lehner*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *DBA*, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA, Rn. 213; zur Anregung der Einführung von Schiedsverfahren auch für APA-Verhandlungen und damit die Schaffung eines vorbeugenden Schiedsverfahrens unten S. 251 (Teil 6 Kapitel 3 C.VII).

²⁶³ Vgl. Ziff. 72 OECD-MK zu Art. 25.

²⁶⁴ Vgl. ebd.

rung bestandskräftiger Steuerbescheide auch gegen schon bestehende rechtskräftige Gerichtsentscheidungen offen.²⁶⁵ Diese Situation ist in anderen Staaten nicht gegeben, hier können Behörden häufig nicht von den Entscheidungen ihrer innerstaatlichen Gerichte abweichen.²⁶⁶ Soweit eine vorherige Gerichtsentscheidung einen Ausschlussgrund für das Schiedsverfahren darstellt, sind dem Antrag ferner Unterlagen beizufügen, aus denen sich ergibt, dass in keinem der Staaten eine Gerichtsentscheidung ergangen ist.

4) Durchführung des Schiedsverfahrens

i. Anwendbares Recht

Das Schiedsverfahren richtet sich ausschließlich nach dem Recht des jeweiligen DBA. Ist die Auslegung einzelner Regelungen zwischen den Finanzverwaltungen der beteiligten Vertragsstaaten strittig, richtet sich die Auslegung der konkreten Bestimmung nach den für völkerrechtliche Verträgen maßgeblichen Auslegungsgrundsätzen der Art. 31-34 WÜRV. Sofern die DBA auf innerstaatliches Recht verweisen, ist auch dies für die Schiedsrichter maßgeblich. Hierzu können die Vertragsstaaten aber den Prüfungsmaßstab eingrenzen, indem sie dem Schiedsgericht im Schiedsauftrag eine bindende Auslegung des innerstaatlichen Rechts – als „quasi-Sachverhalt“ – vorgeben.²⁶⁷

In den deutschen DBA mit Großbritannien und den Niederlanden ist darüber hinaus vereinbart, dass der OECD-Musterkommentar in seiner jeweils geltenden Fassung für die Auslegung von Zweifelsfragen innerhalb der betreffenden DBA zugrunde zu legen ist.²⁶⁸

ii. Schiedsauftrag

Der Schiedsauftrag ergibt sich nicht direkt aus dem Antrag des Steuerpflichtigen. Vielmehr haben sich die beiden beteiligten Staaten innerhalb von drei Monaten auf einen verbindlichen Schiedsauftrag zu einigen, der alle strittigen Fragen umfassen soll. Sofern in keiner dem Fall zugrunde liegenden Fragestellungen Einigkeit besteht oder für die Entscheidung der strittigen Einzelfragen der gesamte

²⁶⁵ Zum Meinungsstand siehe *M. Lehmer*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA, Rn. 132; BMF-Schreiben v. 13.07.2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 13.1.4

²⁶⁶ Ismer, in Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 51 ff.

²⁶⁷ So auch: Ziff. 34 OECD-MK zu Art. 25.

²⁶⁸ Zu diesem Vorgehen grds. kritisch: BFH, Urt. v. 19.05.2010 – I B 191/09, BStBl. II, 2011, 156 m.w.N.

Fall betrachtet werden muss, kann auch der gesamte Fall Gegenstand des Schiedsverfahrens werden. Neben den offenen Fallfragen kann der Schiedsauftrag auch das anzuwendende Recht sowie Verfahrensregelungen enthalten.

Kommt eine Einigung über den Schiedsauftrag nicht binnen drei Monaten zustande, haben der Steuerpflichtige und die in den jeweiligen Vertragsstaaten zuständigen Behörden, einen nach ihrer Auffassung zutreffenden Schiedsauftrag zuzusenden. Aus diesen Schiedsaufträgen erarbeitet das Gericht binnen eines Monats einen vorläufigen, gemeinsamen Schiedsauftrag. Dieser wird den zuständigen Behörden zugeleitet, die dann innerhalb eines Monats einvernehmlich den Schiedsauftrag abändern können. Kommt eine Einigung nicht zustande, gilt der vorläufige Schiedsauftrag als endgültig und verbindlich.

iii. Bestellung der Schiedsrichter

Das Schiedsgericht besteht aus zwei einfachen Mitgliedern und einem Vorsitzenden. Innerhalb einer Frist von drei Monaten haben die Vertragsstaaten jeweils einen Richter zu benennen. Diese beiden Richter haben dann innerhalb von zwei Monaten einen Vorsitzenden zu bestellen. Erfolgt die Ernennung nicht in der vorgesehenen Frist, werden die nicht berufenen Schiedsrichter innerhalb von 15 Tagen durch das hochrangigste Mitglied des Sekretariats des Zentrums für Steuerpolitik und Steuerverwaltung der OECD berufen.²⁶⁹ Die Schiedsrichter müssen unabhängig²⁷⁰ sein und über die nötige fachliche Qualifikation zur Entscheidung des Falles verfügen. Dies bedeutet insbesondere, dass sie am bisherigen Verfahren nicht beteiligt gewesen sein dürfen.²⁷¹ Die Schiedsrichter unterliegen dem Steuergeheimnis.²⁷²

iv. Beteiligung des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige hat neben seinen Rechten, die Einleitung des Verfahrens in Gang zu setzen, keine weiteren Beteiligungs- oder Mitwirkungsrechte im Schiedsverfahren. Insbesondere ist er nicht selbst Beteiligter des Verfahrens.

²⁶⁹ So auch: BMF- Schreiben v. 10.10.2011 – IV B 3 – S 1301-GB11/10003 (2011/0757911), BStBl. I 2011, 956, Tz. 5.

²⁷⁰ Zu Problemen der Unabhängigkeit und den Möglichkeiten der Ablehnung von Schiedsrichtern allgemein, *Lukas Pfister*, Die Schiedsrichterablehnung in internationalen Schiedsverfahren, Diss., Heidelberg, in Vorbereitung.

²⁷¹ BMF- Schreiben v. 10.10.2011 – IV B 3 – S 1301-GB11/10003 (2011/0757911), BStBl. I 2011, 956, Tz. 9.

²⁷² Inwieweit dabei das Steuergeheimnis der einzelnen Vertragsstaaten oder ein abstraktes Steuergeheimnis anzuwenden ist, ist nicht abschließend geklärt.

Regelmäßig wird ihm aber das Schiedsgericht die Möglichkeit geben, seine Sicht der streitigen Fragen zu präsentieren.²⁷³

5) Schiedsspruch

Innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Zuleitung aller für den Fall maßgeblichen Informationen ergeht der Schiedsspruch. Dieser ist den beteiligten zuständigen Behörden sowie allen anderen vom Fall betroffenen Personen innerhalb dieser Frist mitzuteilen. Kommt ein Schiedsspruch in dieser Frist nicht zustande, können sich die zuständigen Behörden einmalig auf eine Fristverlängerung von sechs Monaten verständigen. Kommt diese einvernehmliche Fristverlängerung nicht zustande, ist das gesamte Schiedsverfahren zu wiederholen.

Der Schiedsspruch ergeht als Mehrheitsentscheidung des Schiedsgerichts. Er soll schriftlich ergehen und die maßgeblichen Entscheidungsgründe darlegen. Näheres hierzu regelt der jeweilige Schiedsauftrag. Eine Veröffentlichung des Schiedsspruches steht den beteiligten zuständigen Behörden grundsätzlich in anonymisierter Form frei, ist aber von der Zustimmung des Steuerpflichtigen abhängig. Die OECD empfiehlt ausdrücklich die Veröffentlichung der Entscheidung.²⁷⁴ Soweit ersichtlich wird hiervon jedoch *in praxi* kein Gebrauch gemacht.

Dem Schiedsgericht stehen zur Entscheidungsfindung grundsätzlich zwei unterschiedliche Verfahren zur Verfügung, der sog. „*Independent Opinion Approach*“ als Regelverfahren und der sog. „*Last best Offer Approach*“ als Alternativverfahren. Welches der beiden Verfahren anzuwenden ist, ergibt sich aus dem jeweiligen DBA. Sofern hier beide Verfahren möglich sind, ergibt sich die Art der Entscheidungsfindung aus dem jeweiligen Schiedsauftrag. Beim *Independent Opinion Approach* trifft das Schiedsgericht diejenige Entscheidung über den Streitgegenstand, die es für sachlich und rechtlich zutreffend hält. Es ist dabei unabhängig von den Einschätzungen der beteiligten Staaten. Beim *Last best Offer Approach* hat das Schiedsgericht lediglich die Wahl zwischen den letzten Angeboten der zuständigen Behörden, die dem Schiedsgericht zu Beginn des Verfahrens zugeleitet wurden. Das Schiedsgericht trifft keine eigene Entscheidung, sondern muss sich zwischen den beiden Angeboten der zuständigen Behörden entscheiden. Korrekturen darf das Schiedsgericht nicht vornehmen. Dieses Verfahren erscheint aus Gesichtspunkten der Rechtsstaatlichkeit einer Entscheidung zumindest stark zweifelhaft.²⁷⁵

²⁷³ Sofern es sich um ein Verfahren im *Independent Opinion Approach* handelt.

²⁷⁴ Ziff. 39 OECD-MK zu Art. 25.

²⁷⁵ Dazu unten S. 264 f. (Teil 6 Kapitel 5 C.III).

Die deutschen DBA mit den Niederlanden und Großbritannien folgen grundsätzlich dem *Independent Opinion Approach*. Es steht den beiden Vertragsstaaten aber übereinstimmend mit dem OECD-MK frei, den *Last best Offer Approach* durch den Schiedsauftrag zu vereinbaren. Das DBA-USA hingegen schreibt zwingend den *Last best Offer Approach* vor. So heißt es im Protokoll vom 29. August 1989 zum DBA –USA zu Art. 25: „Die Schiedsstelle übernimmt einen der Lösungsvorschläge der Vertragsstaaten als ihre Entscheidung.“

Gleich welches der beiden Verfahren angewandt wird, ergeht der Schiedsspruch bindend für alle Beteiligten des Verfahrens; im Gegensatz zum Verfahren nach EU-Schiedskonvention haben die Vertragsstaaten nicht die Möglichkeit einer nachgelagerten erneuten Verständigung.

6) Umsetzung in innerstaatliches Recht

Nach Auffassung des BMF ist es unproblematisch, den ergangenen Schiedsspruch auch bei schon eingetretener Festsetzungsverjährung umzusetzen. Durch § 175a AO steht den Steuerbehörden nach nicht unumstrittener Auffassung ein Weg zur Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide zu, auch wenn Festsetzungsverjährung eingetreten ist oder ein rechtskräftiges Urteil besteht.²⁷⁶

7) Kosten

Die Kosten des Schiedsverfahrens tragen die beteiligten Vertragsstaaten zu gleichen Teilen. Hierbei kommt es nicht auf ein in innerstaatlichen Verfahren übliche Anteil des Obsiegens oder Unterliegens einer der beteiligten Staaten an. Eine Überwälzung der Kosten auf den Steuerpflichtigen ist nicht vorgesehen. Der Antragssteller hat nur die ihm selbst entstehenden Kosten zu tragen.

8) Zwischenfazit

Dem Schiedsverfahren nach DBA kommt eine Doppelwirkung zu. Neben der eigentlichen Befriedungswirkung durch einen Schiedsspruch hat es auch disziplinierende Wirkung auf die beteiligten Finanzbehörden, da über dem vorher durchzuführenden Verständigungsverfahren stets die Möglichkeit des späteren Schiedsverfahrens schwebt. Hierdurch und durch feste Fristen, nach denen ein Schiedsverfahren durch den Steuerpflichtigen beantragt werden kann, kommt es zu einer Beschleunigung des Verfahrens. Als Entscheidungsfindungsmechanis-

²⁷⁶ Zum Meinungsstand siehe M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA, Rn. 132; BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 13.1.4.

mus setzt Deutschland, soweit möglich, den *Independent Opinion Approach* in seinen DBA durch.

VIII. Schiedssprüche nach der EU-Schiedskonvention

1) Umsetzung

Für innereuropäische Fälle steht dem Steuerpflichtigen neben dem Verfahren nach den einschlägigen DBA auch das Verfahren der EU-Schiedskonvention zur Verfügung. Diese betreffen allerdings nur die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und die Gewinnaufteilung bei Betriebsstätten, sind aber demnach in allen untersuchungsgegenständlichen Fällen anwendbar. Im Wesentlichen ist das Verfahren nach EU-Schiedskonvention dem Art. 25 OECD-MA nachgebildet, sodass in der Folge nur auf die wesentlichen Unterschiede eingegangen wird.

2) Rechtsquellen

Rechtsgrundlage für die Streitbeilegungsverfahren im Sinne der EU-Schiedskonvention bilden deren § 6 ff. Daneben enthält auch das BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006²⁷⁷ ausführliche Regelungen zur konkreten Durchführung von Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention.

3) Voraussetzungen zu Einleitung des Verfahrens

Wie bei den Verfahren nach DBA werden auch Verfahren nach den §§ 6 ff. EU-Schiedskonvention nur auf Antrag des Steuerpflichtigen betrieben. Für innereuropäische Fälle, bei denen die EU-Schiedskonvention Anwendung findet, ist der jeweilige Vertragsstaat, der eine Korrektur des Gewinns zu Lasten des Steuerpflichtigen beabsichtigt, jedoch schon vor dem Antrag des Steuerpflichtigen dazu verpflichtet, vor Durchführung der Korrektur dem anderen Staat eine Mitteilung hierzu zu machen. Insoweit kommt es im Unterschied zur Korrektur nach Art. 9 OECD-MA zu einer Vorverlagerung des zwischenstaatlichen Verfahrens. Dies zielt auf eine konsensuale Beilegung des sich abzeichnenden Verrechnungspreiskonfliktes ab. Der Steuerpflichtige ist an diesem Prozess zu beteiligen.

Unterschiede zum Verfahren nach DBA ergeben sich darüber hinaus aus einer wesentlich größeren Detailgenauigkeit der Anforderungen an die Antragschrift. Das BMF hat hierzu in einem Schreiben vom 13.7.2006 detaillierte Mindestinhalte

²⁷⁷ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, ab Tz. 11.

des Antrags festgelegt.²⁷⁸ Darüber hinaus verlangt das BZSt im Interesse einer effektiven und schnellen Bearbeitung der Anträge noch eine ganze Reihe weiterer Angaben und im Zweifel auch Unterlagen vom Steuerpflichtigen.²⁷⁹ Darüber hinaus ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zum Antragsverfahren nach DBA.

4) Verpflichtung zur Einleitung des Verfahrens und Einleitungsverfahren

Im Gegensatz zum Verfahren nach DBA verfügt das BZSt bei der Entscheidung über Anträge nach der EU-Schiedskonvention nicht über ein behördliches Ermessen. Sofern der Steuerpflichtige einen fristgerechten, ordnungsgemäßen Antrag gestellt hat und eine unilaterale Abhilfe aus Sicht des BZSt nicht in Betracht kommt, ist ein Verfahren einzuleiten.²⁸⁰ Nach Art. 8 Abs. 1 EU-Schiedskonvention besteht dieser Anspruch jedoch nicht, wenn durch Gerichts- oder Verwaltungsbeschluss festgestellt ist, dass eines der beteiligten Unternehmen einen empfindlichen Verstoß gegen steuerliche Vorschriften eines der beiden Staaten begangen hat. Nach deutschem Verständnis ist dies jeder Verstoß gegen Steuergesetze, der mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird. Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO fallen hingegen nicht unter diese Definition.²⁸¹

Im Rahmen des Verfahrens nach §§ 6 ff. EU Schiedskonvention besteht eine Verpflichtung zur beschleunigten Bearbeitung des Antrags.²⁸² Behördenintern leitet bei Antragsstellung im Inland das BZSt den Antrag unverzüglich den obersten Landesfinanzbehörden und dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt zu. Innerhalb eines Monats ist eine Bestätigung an den Steuerpflichtigen zu senden. Nach interner Prüfung der Zulässigkeit des Antrags und des Vorliegens aller notwendigen Informationen²⁸³ prüft das BZSt die Möglichkeit der innerstaatli-

²⁷⁸ BMF-Schreiben v. 13. 7. 2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, ab Tz. 11.

²⁷⁹ Siehe dazu insbesondere die weiterführenden Hinweise des BZSt auf seiner Homepage mit einer detaillierten List der einzureichenden Unterlagen, www.bzst.de, zuletzt abgerufen am 05.08.2014.

²⁸⁰ M. Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.42 m.w.N.; K. Flüchter, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 25 OECD-MA, Rn. 124 ff., so wohl auch das BMF: Schreiben vom 13. 7. 2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, ab Tz. 11.4.4.

²⁸¹ H. Krabbe, in: Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung: DBA, (Stand: 131. Egl.), Art. 8 EU-SchÜ, Rn. 2.

²⁸² M. Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.44

²⁸³ Sofern diese nicht vollständig vorliegen räumt das BZSt eine zweimonatige Frist zur Nachreichung der Unterlagen ein.

chen Abhilfe. Sofern diese gegeben sind, leiten die deutschen Finanzbehörden von Amts wegen eine Änderung des Steuerbescheides ein. Liegen die Voraussetzungen für eine innerstaatliche Abhilfe hingegen nicht vor, leitet das BZSt ein Verständigungsverfahren nach § 6 Abs. 2 EU-Schiedskonvention ein. In beiden Fällen ist eine Entscheidung binnen vier Monaten nach Antragsstellung bzw., sofern zum Zeitpunkt der Antragsstellung noch kein Steuerbescheid bestand, vier Monate nach dem Erlass des Steuerbescheids zu erlassen, der die Mehrbelastung festgestellt und festgesetzt hat.²⁸⁴

Dieses relativ straffe Verfahren auf Seiten des BZSt lässt sich vor allem dadurch erklären, dass für die Durchführung des Verständigungsverfahrens nach vollständigem Antragseingang lediglich eine Frist von zwei Jahren besteht (Art. 7 Abs. 1 EU-Schiedskonvention). Wenn die Frist durch die Finanzbehörden der beiden Mitgliedstaaten nicht eingehalten wird, sind die Finanzbehörden verpflichtet, das Verfahren einem beratenden Ausschuss vorzulegen (dazu unten: Teil 2 Kapitel 3 D.VIII.6)i „Beratender Ausschuss“).

5) Durchführung des Verständigungsverfahrens

Die eigentliche Durchführung des Verständigungsverfahrens läuft prinzipiell gleich dem Verfahren nach DBA ab. Lediglich die einzelnen Verfahrensschritte sind durch die EU-Schiedskonvention deutlich formaler vorgegeben als im Verfahren nach DBA.²⁸⁵

6) Durchführung des Schiedsverfahrens

i. Beratender Ausschuss

Führt das Verständigungsverfahren nicht innerhalb von zwei Jahren zu einer Einigung, so sind die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten verpflichtet, einen Beratenden Ausschuss einzusetzen und dessen Stellungnahme einzuholen.²⁸⁶ Die zuständigen Behörden können diese Frist von zwei Jahren im Einvernehmen mit den beteiligten Unternehmen verlängern.²⁸⁷

Sofern die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren, ergreift der Vertragsstaat, der die Maßnahme erlassen hat, die zu einer Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der EU-

²⁸⁴ BMF-Schreiben v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 11.4.3.

²⁸⁵ Dazu im Detail: Ebd., Tz. 12.2.1.

²⁸⁶ Ebd.

²⁸⁷ Ebd.

Schiedskonvention geführt hat oder führen könnte, die Initiative zur Einsetzung des Beratenden Ausschusses. Der Beratende Ausschuss besteht in der Regel aus einem unabhängigen Vorsitzenden, je zwei Vertretern der zuständigen Behörden und einer geraden Anzahl in der Regel zwei unabhängigen Personen. Die Mitglieder des Beratenden Ausschusses unterliegen den Geheimhaltungsvorschriften des Art. 9 Abs. 6 der Schiedskonvention.

ii. Verfahrensgrundsätze und Ablauf des Verfahrens

Nach dem EU-Verhaltenskodex²⁸⁸ übermitteln die beteiligten Staaten dem Beratenden Ausschuss alle für den Fall notwendige Dokumente und Unterlagen, sowie alle Unterlagen aus dem Verständigungsverfahren. Das Schiedsgericht ist jedoch nicht auf die von den Staaten zur Verfügung gestellten Informationen beschränkt. Vielmehr gilt der Amtsermittlungsgrundsatz, wonach der Ausschuss dazu berechtigt und verpflichtet ist, Sachverhaltsaufklärung zu betreiben. Dazu kann er sich der nationalen Behörden bedienen, die dann verpflichtet sind im Rahmen ihrer nationalen Gesetze und der nationalen Verwaltungspraxis Beweise und Informationen zu ermitteln.²⁸⁹ Sofern der Beratende Ausschuss eine mündliche Verhandlung mit einem oder beiden Vertragsstaaten wünscht, haben diese zu erscheinen. Der Ausschuss verfügt über keine eigenen Zwangsmittel zur Durchsetzung der Ermittlungsmaßnahmen. Vielmehr ist er auch in diesem Bereich auf die beteiligten Vertragsstaaten angewiesen, die von ihren Möglichkeiten, Zwangsmittel durchzusetzen, Gebrauch machen müssen.²⁹⁰

iii. Beteiligung des Steuerpflichtigen

Der betroffene Steuerpflichtige wird, wie bei den anderen internationalen Verfahren auch nicht selbst Partei des Verfahrens. Dementsprechend kann das Unternehmen auch nicht durch Beweisanträge beim Beratenden Ausschuss das Verfahren beeinflussen.²⁹¹ Gleichwohl kann der Steuerpflichtige die Erhebung bestimmter Beweise durch den Ausschuss anregen. Daneben hat das Unternehmen die Möglichkeit, eine Art mündliche Verhandlung des Falles zu beantragen. Hierbei erhält der Steuerpflichtige nach Art. 10 Abs. 2 S. 1 EU-Schiedskonvention die

²⁸⁸ Überarbeiteter Verhaltenskodex Abl. 2009, Nr. C 322, 1-10, Tz. 7.2.

²⁸⁹ Dazu ausführlich: J. Baßler, Steuerliche Gewinnabgrenzung im Europäischen Binnenmarkt (2011), 329.

²⁹⁰ Zutreffend: H. Krabbe, in: Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung: DBA, (Stand: 131. Egl.), Art. 10 EU-SchÜ, Rn. 4.

²⁹¹ Im Unterschied zu nationalen Verfahren, in denen der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat Beweisanträge zu stellen.

Möglichkeit, die Sach- und Rechtslage aus seiner Sicht darzustellen.²⁹² Weitergehende Rechte, insbesondere ein Recht auf Teilnahme an den Sitzungen des Ausschusses, hat der Steuerpflichtige nicht.

iv. Entscheidung des beratenden Ausschusses und Folgen der Entscheidung

Die Entscheidung des Beratenden Ausschusses ergeht nach spätestens sechs Monaten in Form einer Stellungnahme. Die Frist für die Abgabe der Stellungnahme beginnt mit der ersten Befassung des Ausschusses mit dem Fall, d.h. mit Beginn der Sachaufklärung und dem Eingang aller hierfür notwendigen Dokumente. Die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses ergeht gleichwohl nicht direkt als Schiedsspruch.²⁹³ Vielmehr haben die zuständigen Behörden der an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten sechs Monate Zeit, sich in einem nachgelagerten Verständigungsverfahren zu einigen.²⁹⁴ Sie können von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses abweichen, sofern die Doppelbesteuerung vermieden wird.²⁹⁵ Können sie sich nicht auf eine abweichende Regelung einigen, ergeht die Stellungnahme als Schiedsspruch gebunden.

7) Innerstaatliche Umsetzung

Die innerstaatliche Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruches wird genauso durchgeführt, wie die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung nach DBA.

8) Kosten

Für den Steuerpflichtigen entstehen durch die Durchführung sowohl des Verständigungsverfahrens nach EU-Schiedskonvention als auch durch die Durchführung des eigentlichen Schiedsverfahrens keine Kosten.

9) Durchführung multilateraler Verfahren nach EU-Schiedskonvention

Neben der Möglichkeit bilaterale Verfahren nach der EU-Schiedskonvention durchzuführen, besteht auch die Möglichkeit, multilaterale Verfahren nach der EU-Schiedskonvention zu beantragen. Diese Möglichkeit wird implizit durch Art.

²⁹² H. Krabbe, in: Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung: DBA, (Stand: 131. Egl.), Art. 10 EU-SchÜ Rn. 9.

²⁹³ BMF-Schreiben v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 13.5.4.

²⁹⁴ Ebd.

²⁹⁵ Ebd.

6 Abs. 2 EU-Schiedskonvention geschaffen.²⁹⁶ Die oben (siehe 2) - 8)) beschriebenen Verfahrensschritte sind hierfür jeweils um die Beteiligung eines weiteren Staates zu ergänzen. Insbesondere entstehen Unterschiede in der Besetzung des Schiedsgerichts, die durch die beteiligten Staaten ad hoc gelöst werden.

10) Zwischenfazit

Das Schiedsverfahren nach EU-Schiedskonvention trägt im gleichen Umfang wie die Schiedsverfahren nach DBA zur Beseitigung von Verrechnungspreiskonflikten bei. Aufgrund der ausschließlichen Anwendbarkeit im innerunionalen Bereich bleibt die Anwendung jedoch beschränkt.

IX. Alternativität der Schiedsverfahren nach DBA und nach EU-Schiedskonvention

Schiedsverfahren nach DBA und Schiedsverfahren nach EU-Schiedskonvention stehen, sofern im Verhältnis zum anderen Staat anwendbar, grundsätzlich nebeneinander.²⁹⁷ Dem Steuerpflichtigen ist aber in aller Regel die Nutzung eines Verfahrens nach EU-Schiedskonvention nahezulegen, da insbesondere die Fristregelungen der EU-Schiedskonvention für den Steuerpflichtigen deutlich günstiger sind; auf diesem Weg ist mit einem schnelleren Abschluss des Verfahrens zu rechnen. Daneben sind im Rahmen der EU-Schiedskonvention auch multilaterale Verfahren einfacher durchzuführen.

E. Normenkontrolle

Ekkehart Reimer

I. Überprüfung innerstaatlicher Rechtsverordnungen

Grundsätzlich können sich quer durch alle Rechtsquellen neben den vorstehend skizzierten Möglichkeiten eines Rechtsschutzes gegen die behördliche Rechtsanwendung im Einzelfall auch Bedürfnisse nach einer Überprüfung der Normen selbst am Maßstab ihres jeweiligen höherrangigen Rechts ergeben. Die damit angesprochenen Verfahren bestehen aber nur in Sonderfällen aus eigenständigen, d.h. prinzipialen Normenkontrollen; überwiegend finden Normenkontrollen

²⁹⁶ So auch: A. Bödefeld/N. Kuntschik, IStR 2010, 474 (475); ablehnend: K. Becker, IStR 2007, 592 (594).

²⁹⁷ Für viele: M. Lehner, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. (2015), Art. 25 OECD-MA Rn. 301; a.A. A. Kempf/F. Gelsdorf, IStR 2012, 333 ff.

inzident, d.h. im Rahmen einer ohnehin vorgenommenen Überprüfung der behördlichen Rechtsanwendungsakte, statt.

Bundesrechtsverordnungen unterliegen nicht der prinzipialen oberverwaltungsgerichtlichen Normenkontrolle nach § 47 VwGO. Die inzidente Normenkontrolle kann dagegen auch in Verrechnungspreisfragen Relevanz erlangen. Diese Relevanz zeigt sich etwa, wenn das Finanzgericht einzelne Regelungen der Gewinnaufzeichnungsverordnung²⁹⁸, der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung²⁹⁹ oder der Funktionsverlagerungsverordnung³⁰⁰ als von ihren jeweiligen Ermächtigungsgrundlagen nicht gedeckt oder auch – bei Prüfung unmittelbar am Maßstab der Grundrechte – als für die Anwendung und Durchsetzung des materiellen Rechts nicht erforderlich ansieht. Entsprechendes gilt, wenn das BMF eine Rechtsverordnungen (§ 2 Abs. 2 AO) zur Umsetzung einer Konsultationsvereinbarung nach Art. 25 OECD-MA erlassen hat und das Finanzgericht oder der BFH in dieser Konsultationsvereinbarung eine von Art. 31 Abs. 3 lit. a WÜRV nicht mehr gedeckte Abweichung von dem zugrunde liegenden DBA sehen.³⁰¹ Im Rahmen des Rechtsschutzes gegen einen behördlichen Rechtsanwendungsakt (typischerweise einer Anfechtungsklage gegen einen VA) prüfen Finanzgerichte und BFH in diesen Fällen die Wirksamkeit der Rechtsverordnungen und lassen sie für den Fall, dass das Ergebnis negativ ist, unangewendet. Einer Vorlage an das Bundesverfassungsgericht bedarf es nicht; für Vorlagen an den EuGH nach Art. 267 AEUV gilt das oben Gesagte.

II. Überprüfung innerstaatlicher Gesetze

In dem hier interessierenden Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts sind innerstaatliche Gesetze, namentlich die Vorschriften der Abgabenordnung und des FVG, keiner prinzipialen Normenkontrolle zugänglich. Die oberverwaltungsgerichtliche Normenkontrolle nach § 47 Abs. 1 VwGO beschränkt sich auf unterge-

²⁹⁸ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (GAufzV) v. 13.11.2003, BGBl. I S. 2296 i.d.F. von Art. 7 G v. 26.06.2013, BGBl. I, 1809.

²⁹⁹ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (BsGaV) v. 13.10.2014, BGBl. I, 1603.

³⁰⁰ Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) v. 12.08.2008, BGBl. I, 1672 (1680).

³⁰¹ Zu diesem Ansatz – allerdings außerhalb spezifischer Verrechnungspreisstreitigkeiten – z.B. FG Hessen, Urt. v. 08.10.2013 – 10 K 2176/11 –, EFG 2014, 288 = IStR 2013, 966; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 19.12.2013 – 3 K 1189/13 –, juris; BFH, Urt. v. 10.06.2015 – I R 79/13 –, BFHE 250, 110 = IStR 2015, 786 m. zust. Anmerkungen von M. Lehner, IStR 2015, 790 f.; und das bei Abschluss des Manuskripts noch anhängige Verfahren BFH I R 40/14. Aus der Literatur M. Lehner a.a.O., Ch. Anger, IStR 2016, 57; St. Salzmann, IWB 2015, 855.

setzliche Normen; die Zulässigkeit einer Rechtssatzverfassungsbeschwerde scheitert i.d.R. an deren Subsidiarität gegenüber fachgerichtlicher Inzidentkontrolle.

Rechtsschutz ist daher – jedenfalls primär – durch die inzidente gerichtliche Mitüberprüfung gesetzlicher Befugnisnormen im Rahmen der Prüfung des exekutivischen Handelns zu erlangen. Die zentralen prozessualen Mittel sind die regulären finanzgerichtlichen Klagen (Inzidentprüfung von Verfassungsverstößen durch Finanzgerichte und BFH als primäre Prüfungsinstanzen) und als ultima ratio die Urteilsverfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht. Wenn der Erste Senat des BFH auch bisweilen in engagierten *obiter dicta* Verfassungsverstöße markiert,³⁰² zielt der fachgerichtliche Inzidentrechtsschutz in der Praxis doch nicht primär auf das Verdikt der Ungültigkeit einer Norm, sondern bedient sich des höherrangigen Rechts (namentlich des Grundgesetzes und des mit Anwendungsvorrangs ausgestatteten Unionsrechts) auf Ebene der konformen Auslegung. Die Invalidierung eines innerstaatlichen förmlichen Gesetzes ist beim Bundesverfassungsgericht monopolisiert; die mangelnde Verfügbarkeit der Rechtssatzverfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht lässt dabei letztlich nur Raum für das Verfahren der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG.

Auch hier sind aber wichtige Einschränkungen zu machen, soweit innerstaatliches Gesetzesrecht nicht auf autonomen Entscheidungen der Gesetzgebungsorgane beruht, sondern sich als Vollzug von Unionsrecht erweist: „Das Bundesverfassungsgericht übt seine Grundrechtskontrolle über in Deutschland angewandtes Unionsrecht grundsätzlich nicht mehr aus, solange und soweit die Europäische Union einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Union generell gewährleistet, der dem vom Grundgesetz jeweils als unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im Wesentlichen gleich zu achten ist.“³⁰³ Eine innerstaatliche Rechtsvorschrift, die eine Richtlinie in deutsches Recht umsetzt, wird insoweit nicht an den Grundrechten des Grundgesetzes gemessen, als das Unionsrecht keinen Umsetzungsspielraum lässt, sondern zwingende Vorgaben macht.³⁰⁴ Entsprechend kann auch eine innerstaatliche Rechtsvorschrift, die nicht zur Umsetzung, sondern zur Ergänzung und Durchführung

³⁰² Etwa den (angenommenen) Verstoß von § 2 Abs. 2 AO gegen die verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen: BFH, Urt. v. 10.06.2015 – I R 79/13 –, BFHE 250, 110 = IStR 2015, 786.

³⁰³ So bereits BVerfG Urt. v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83 –, BVerfGE 73, 339 (387); BVerfG Urt. v. 07.06.2000 – 2 BvL 1/97 –, BVerfGE 102, 147 (162 f.); BVerfG Urt. v. 30.06.2009 – 2 BvE 2/08 –, BVerfGE 123, 267 (399).

³⁰⁴ Vgl. BVerfG Urt. v. 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, 79 (95 ff.); BVerfG Urt. v. 02.03.2010 – 1 BvR 256/08 –, BVerfGE 125, 260.

zwingenden Unionsrechts [...] erlassen worden ist, insoweit nicht am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes überprüft werden, als sich eine Verfassungsbeschwerde gegen die vom Unionsgesetzgeber getroffenen Festlegungen richtet.“³⁰⁵

III. Überprüfung unionaler Regelungen

Nur hinzuweisen ist auf die Möglichkeit richterlicher Kontrolle auch unionsrechtlicher Regelungen. Für Entscheidungen der Kommission – namentlich in Wettbewerbssachen einschließlich der Beihilfenaufsicht – liegt für steuerrechtliche Fragen außerhalb des engeren Bereichs der Verrechnungspreise bereits umfangreiches Anschauungsmaterial vor: Individuell Betroffene und ebenso die betroffenen Mitgliedstaaten können gegen Kommissionsentscheidungen im Wege der Nichtigkeitsklage subjektiven Rechtsschutz vor dem EuG suchen. In zweiter Instanz steht der Rechtsweg zum EuGH offen, der – nach eigener Entscheidung – in regulären oder Großen Kammern sitzt.

Bislang eher theoretische Bedeutung hat demgegenüber die prinzipale oder inzidente Kontrolle unionaler Normen. Sieht sich ein Steuerpflichtiger unmittelbar oder mittelbar durch eine sekundär- oder tertiärrechtliche Regelung (etwa der EU-Amtshilferichtlinie) in seinen Rechten verletzt, hat er grundsätzlich zunächst nationalen Rechtsschutz gegen einen behördlichen oder richterlichen Rechtsanwendungsakt zu suchen; für einen prinzipalen Rechtsschutz unmittelbar durch das EuG wird ihm schon mit Blick auf die Vollzugsbedürftigkeit der meisten sekundärrechtlichen Normen im Steuerrecht das *Standing*, die aktuelle persönliche Betroffenheit fehlen. Für die mithin gebotene Inzidentüberprüfung gelten dann wieder die oben skizzierten allgemeinen Regeln.³⁰⁶ Prüfungsmaßstäbe sind in diesen Fällen neben dem primären Unionsrecht des AEUV auch die Charta der Grundrechte, die EMRK und die gemeinsame Verfassungsüberlieferung der Mitgliedstaaten.

IV. Überprüfung abkommensrechtlicher Regelungen

Ist ein Steuerpflichtiger dagegen unmittelbar oder mittelbar durch eine völkervertragliche Regelung (und nicht allein durch deren Anwendung) in seinen Rechten verletzt, kommt allein eine Kontrolle des innerstaatlichen (deutschen) Zustimmungsgesetzes, nicht aber eine – prinzipale oder inzidente – Überprüfungen des völkerrechtlichen Vertrags als solchen in Betracht. Für die richterliche Überprüfung des Zustimmungsgesetzes gelten prozessual dieselben Regeln wie für

³⁰⁵ BVerfG Beschl. v. 29.04.2010 - 2 BvR 414/08 -, BVerfGK 17, 273.

³⁰⁶ Oben S. 61 (Teil 2 Kapitel 3 C.I).

einfache Bundesgesetze; Prüfungsmaßstäbe sind neben den Normen des Grundgesetzes auch die über Art. 25 GG mit höherem Rang ausgestatteten allgemeinen Regeln des Völkerrechts.

Kapitel 4 Erste Bündelung: Defizite und Problemfelder

Betrachtet man die Rechtsregeln jeder der drei Phasen separat, zeigen sich bereits zahlreiche Disparitäten und einzelne Regelungsdefizite. Besonders deutlich werden die Regelungsdefizite aber, wenn man die Perspektive richterlicher Streitbeilegung einnimmt. Behördliche Zwischenhandlungen sind oft keiner separierten Rechtskontrolle zugänglich. Viele Fragen sind aber auch i.w.S. verfassungsrechtlicher Natur.

Einzelne Normen erscheinen als zu unbestimmt. In Deutschland hat der BFH dies für § 2 Abs. 2 AO angenommen,³⁰⁷ mindestens genau so nahe liegt die Frage, unter welchen Voraussetzung die Erteilung verbindlicher Auskünfte oder der Abschluss sog. APA gegen den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vorbehalt des Gesetzes, aber auch gegen überstaatliche Normen wie Art. 107 AEUV verstoßen.

In individualrechtlicher Perspektive sind konkurrierende Wege der Informationsbeschaffung in ihrem Verhältnis zueinander ungeklärt. Offen ist namentlich, inwieweit eine informationelle Doppelbelastung des Steuerpflichtigen (oder verbundener Unternehmen innerhalb einer Gruppe) durch zwei oder mehr Staaten grundrechtlich und grundfreiheitlich zulässig sind. Insbesondere im Binnenmarkt könnte dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch ein primärrechtlicher (grundfreiheitlicher) Vorrang gegenüber dem mehrfachen Zugriff auf den Steuerpflichtigen selbst zukommen. Im Verhältnis zu Drittstaaten könnten dagegen innerstaatliches Verfassungsrecht und namentlich Garantien wie das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung die Verdopplung steuerlicher Nebenpflichten als milderes Mittel gegenüber einem – der Kontrolle des Steuerpflichtigen möglicherweise partiell oder vollständig entzogenen – zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr erscheinen lassen.

Alle diese Fragen markieren allerdings schon in juristischer Perspektive kaum mehr als die Spitze des Eisbergs ungeklärter Rechtsfragen. Gravierende nicht-

³⁰⁷ Oben S. 88 f. (Teil 2 Kapitel 3 E.I. und Teil 2 Kapitel 3 E.II).

normative Unsicherheiten treten hinzu – etwa Fragen der tatsächlichen Wirksamkeit des Geheimnisschutzes in gestuften oder multipolaren Verwaltungsverbänden.

Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise

Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven

Becker, J.; Kimpel, G.; Oestreicher, A.; Reimer, E.

2017, XLV, 457 S. 11 Abb., Hardcover

ISBN: 978-3-658-16361-7