



# Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen



# Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen  
Prinzregentenstraße 50  
80538 München

Tel.: +49 (0) 89 / 12 76 400 02  
Fax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09  
E-Mail: [info@familienunternehmen.de](mailto:info@familienunternehmen.de)  
[www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)

Bearbeitet von:



Andreas Oestreicher, Professor für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Direktor des Instituts für deutsche und internationale Besteuerung an der Georg-August-Universität Göttingen

Gerrit Kimpel, akademischer Mitarbeiter des Instituts für deutsche und internationale Besteuerung an der Georg-August-Universität Göttingen



Ekkehart Reimer, Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität, Heidelberg, und Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht

Johannes Becker, akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht

Unterstützt durch:



In engem fachlichen Austausch mit:

Ministerialrat Manfred Naumann, Bundesministerium der Finanzen, Berlin

Dr. Thomas Eisgruber und Dr. Eva Oertel, Internationales Steuerzentrum im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen, München

© Stiftung Familienunternehmen, München 2015

Abdruck und Auszug mit Quellenangabe

ISBN: 978-3-942467-36-0



## Vorwort

Die großen deutschen Familienunternehmen investieren weltweit und produzieren global. Damit schaffen und sichern sie Arbeitsplätze – in Deutschland wie auch im Ausland. Die steuerlichen Rahmenbedingungen für diese international agierenden Familienunternehmen haben direkten Einfluss auf ihre Wettbewerbsfähigkeit. Nicht nur dem materiellen Außensteuerrecht, sondern immer stärker auch dem Verfahrensrecht kommt hierbei eine bedeutende Rolle zu, insbesondere der Ermittlung der sogenannten Verrechnungspreise als zentrale Besteuerungsgrundlage.



Der bürokratische Aufwand für die Verrechnungspreisermittlung besitzt nicht nur für die großen Familienunternehmen, sondern auch für die Finanzverwaltung besondere Bedeutung. Es gibt weitere Hindernisse: Die Unternehmen erhalten nur schwerlich verbindliche Auskünfte von den Finanzbehörden. Oftmals werden Divergenzen mit der Finanzverwaltung erst bei Betriebsprüfungen sichtbar und beanstandet. Vor dem Hintergrund zahlreicher praktischer Probleme hat die Stiftung Familienunternehmen – unterstützt vom Baden-Württembergischen Industrie- und Handelskammertag – diese wissenschaftliche Untersuchung initiiert.

Prof. Dr. Andreas Oestreicher (Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Universität Göttingen) und Prof. Dr. Ekkehart Reimer (Institut für Finanz- und Steuerrecht, Juristische Fakultät, Universität Heidelberg) erheben in dieser umfangreichen Studie nicht nur empirische Daten über z. B. Verrechnungspreis-Streitigkeiten sowie Verständigungsverfahren, sondern stellen auch den normativen Rahmen wie auch die Verwaltungspraxis im internationalen Vergleich dar. Auf dieser Basis entwickeln sie Vorschläge, wie Unternehmen und Finanzverwaltung auf diesem Feld entlastet werden können. Die wichtigsten Ergebnisse der Studie sind in der vorliegenden Publikation zusammengefasst.

Eine gewinnbringende Lektüre wünscht Ihnen



Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Brun-Hagen Hennerkes  
Vorsitzender des Vorstands der Stiftung Familienunternehmen

# Inhalt

Vorwort .....	III
Inhalt.....	IV
Abbildungen .....	IX
Tabellen.....	IX
<b>I. Erster Teil: Einführung.....</b>	<b>1</b>
<b>II. Zweiter Teil: Bestandsaufnahme. Das geltende Verfahrensrecht und seine Anwendung....</b>	<b>2</b>
I. Phase vor Verwirklichung einer Transaktion .....	2
II. Phase des Festsetzungsverfahrens .....	3
III. Phase des Rechtsschutzes .....	4
a. Erste Stufe: Gegenberichtigung .....	5
b. Zweite Stufe: Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA .....	6
c. Dritte Stufe: Schiedsverfahren .....	6
aa. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA .....	6
bb. EU-Schiedskonvention.....	7
cc. Alternativität der Schiedsverfahren nach DBA und nach EU-Schiedskonvention..	7
<b>III. Dritter Teil: Empirie. Verwaltungskultur, Akzeptanz, weitere Defizite .....</b>	<b>8</b>
A. Methodologie.....	8
I. Nutzung von Sekundärstatistiken.....	8
II. Erhebung von Primärdaten.....	8
B. Darstellung der Datenbasis.....	8
I. Statistik.....	8
II. Befragte Unternehmen.....	9
C. Wahrnehmung der Finanzbehörden durch die Unternehmen und ihre Berater .....	10
I. Vorbemerkung .....	10
II. Ausbildung und Spezialisierung des Verwaltungsbeamten .....	11
a. Beobachtungen .....	11
b. Zwischenfazit.....	12

D.	Phase vor Verwirklichung einer Transaktion.....	13
I.	Vorbemerkungen .....	13
II.	Safe-Harbour-Regelungen .....	14
III.	Advance Pricing Agreements .....	14
a.	Beobachtungen .....	14
b.	Zwischenfazit.....	17
IV.	Sonstige Vorabverständigungsverfahren .....	18
E.	Phase des Festsetzungsverfahrens einschließlich Außenprüfung und Nachprüfung .....	18
I.	Vorbemerkungen .....	18
II.	Festsetzungsverfahren.....	19
a.	Beobachtungen .....	19
b.	Zwischenfazit.....	20
III.	Betriebsprüfung.....	21
a.	Beobachtungen .....	21
b.	Zwischenfazit.....	23
F.	Phase Korrektur- und Rechtsbehelfsverfahren.....	25
I.	Vorbemerkungen .....	25
II.	Innerstaatlicher Rechtsschutz.....	26
III.	Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Art. 25 OECD-MA.....	27
a.	Beobachtungen .....	27
b.	Zwischenfazit.....	28
IV.	Verfahren nach der EU-Schiedskonvention .....	30
a.	Beobachtungen .....	30
b.	Zwischenfazit.....	32
V.	„Roll-back“ von Advance Pricing Agreements.....	33
VI.	Sonstige Streitbeilegungsmechanismen .....	33
<b>IV.</b>	<b>Vierter Teil: Der normative Rahmen. Unionsrecht, Völkerrecht, Verfassungsrecht.....</b>	<b>34</b>
A.	Unionsrechtliche Vorgaben .....	34
I.	Grundfreiheiten .....	34

II. Beihilfenrecht .....	37
III. Charta der Grundrechte.....	37
IV. Sekundärrecht.....	39
V. Beispiel im Querschnitt: Der unionsrechtliche Rahmen von joint audits.....	40
B. Völkerrechtliche Vorgaben.....	41
I. DBA .....	41
II. Allgemeines Völkerrecht.....	41
C. Verfassungsrechtliche Vorgaben.....	41
I. Kompetenzielle Vorgaben.....	41
II. Bestimmtheitsanforderungen .....	42
III. Grundrechte.....	43
IV. Rechtsstaatsprinzip .....	44
<b>V. Fünfter Teil: Rechtsvergleich. Erfahrungen im Ausland .....</b>	<b>45</b>
A. Querschnittsregelungen und Institutionen .....	45
I. Staatsseitig .....	45
II. Seitens des Steuerpflichtigen.....	46
B. Phase vor Verwirklichung einer Transaktion.....	46
I. Innerstaatlich.....	46
a. Rangverhältnis zwischen bilateralen und unilateralen APA.....	47
b. Gesetzlich geregelte Zeitvorgaben für den Abschluss eines APA.....	47
c. Gebühr .....	47
II. Zwischenstaatlich.....	48
a. Regelungsebene .....	48
b. Antragsvoraussetzungen .....	48
c. Bindungszeiträume .....	49
d. Verfahrensdauer .....	49
C. Phase Festsetzungsverfahren einschließlich Außenprüfung und Nachprüfung.....	49
I. Innerstaatlich.....	49
II. Zwischenstaatlich.....	49

a.	Vorstufen des joint audit .....	50
aa.	Verfahren unter Art. 26 OECD-MA .....	50
bb.	Zusammenarbeit nach Art. 8 und 9 der Konvention zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen .....	51
b.	Joint audits nach EU-Amtshilfe-RL .....	51
D.	Phase Korrektur- und Rechtsbehelfsverfahren.....	51
I.	Zwischenstaatlich.....	51
a.	Verweigerung eines Verständigungsverfahrens aufgrund fehlender Mitwirkung...52	
b.	Verlängerung der Möglichkeit der Eröffnung eines Verständigungsverfahrens.....52	
c.	Einigungszwang durch anschließendes Schiedsverfahren .....	53
a.	Fakultative vs. obligatorische Schiedsklausel.....	53
b.	Ausschluss bei gegenteiliger rechtskräftiger Gerichtsentscheidung .....	53
c.	Last Best Offer Approach.....	53
d.	Nachverhandlung mit dem Steuerpflichtigen .....	54
e.	Einsetzung eines ständigen Gerichts .....	54
<b>VI.</b>	<b>Sechster Teil: Was tun? Handlungsoptionen für Deutschland.....</b>	<b>55</b>
A.	Vereinfachung des materiellen Rechts und Zurücknahme der Prüfungsdichte .....	55
B.	Querschnittsfragen und institutionelle Maßnahmen .....	56
I.	Staatsseitig .....	56
a.	Verlagerung weiterer Sachkompetenzen auf den Bund .....	56
b.	Ländernetzwerk .....	57
c.	Künftige Beteiligung des Bundes am Verwaltungsvollzug .....	57
a.	Fachprüfungsstellen .....	58
a.	Stellenpläne und Ressourceneinsatz.....	59
b.	Sachkenntnis und Karrierewege.....	59
aa.	Ausbildung .....	59
bb.	Karrierewege.....	60
cc.	Fortbildung .....	61
dd.	Fazit.....	61



c.	Soft skills .....	61
aa.	Sprachkenntnisse .....	61
bb.	Kommunikative Kompetenz .....	62
d.	Entscheidungsspielräume .....	62
e.	Besoldung .....	62
a.	Verfahrensstatistiken .....	63
b.	Verfahrensergebnisse .....	63
II.	Seitens des Steuerpflichtigen .....	65
C.	Phase vor Verwirklichung einer Transaktion .....	66
I.	Unilateral .....	66
a.	Verbesserung des Instituts der verbindlichen Auskunft .....	67
b.	Verbesserung des Instituts der verbindlichen Zusage .....	68
c.	Einführung von unilateralen APA .....	68
d.	Gesetzliche Entscheidungsfristen .....	69
a.	Vereinbarkeit des horizontal monitoring mit höherrangigem Recht .....	69
b.	Ausgestaltung möglicher Systeme des horizontal monitoring .....	70
II.	Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung über die Grenze .....	73
a.	Rein innerstaatliche Rückwirkung eines für spätere Jahre getroffenen APA .....	75
b.	Völkerrechtlich bindender roll back .....	76
III.	Verwaltungskosten .....	77
D.	Phase Festsetzungsverfahren .....	79
I.	Unilateral .....	79
II.	Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung über die Grenze .....	81
a.	Zuständigkeit, Personal, Organisation .....	83
b.	Einleitung von joint audits .....	83
c.	Weiteres Verfahren .....	84
aa.	Untergesetzliche Maßnahmen .....	84
bb.	Soft skills .....	84
d.	Umsetzung dieser Reformen .....	84

aa. Unionsrecht.....	84
bb. DBA-Recht.....	86
E. Phase Rechtsbehelfsverfahren .....	86
<b>VII. Siebenter Teil: 25 Desiderate. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse .....</b>	<b>90</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>94</b>

## Abbildungen

Abb. 1: Branchenaktivität.....	9
Abb. 2: Kenntnis von und Erfahrung mit streitvorbeugenden Instrumenten .....	13
Abb. 3: Entwicklung von Advance Pricing Agreements .....	15
Abb. 4: Bekanntheit von und Erfahrung mit Verfahren zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten .....	25
Abb. 5: Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA.....	27

## Tabellen

Tabelle 1: Wahrnehmung der Finanzbehörden und ihrer Beamten .....	11
Tabelle 2: Verrechnungspreisprüfung im Ausland.....	23
Tabelle 3: Verteilung laufende Verfahren nach der EU-Schiedskonvention.....	31



# I. Erster Teil: Einführung

Die Regeln zur Bildung und Kontrolle der Verrechnungspreise, die Steuerpflichtige für konzern- oder gruppeninterne Leistungsbeziehungen verwenden, und – parallel hierzu – die Festlegung und die Kontrolle der Aufwendungen und Erträge für Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) innerhalb ein und desselben Unternehmens sind Grundbausteine des Internationalen Steuerrechts.

Die Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften ist aber für alle am Rechtsanwendungsprozess Beteiligten – Steuerpflichtige und Berater, in- und ausländische Finanzbehörden und Gerichte – außerordentlich ressourcenintensiv: Der Compliance-Aufwand der Steuerpflichtigen hat in den letzten Jahren sprunghaft zugenommen. Den Unternehmen erwachsen aus der Erfüllung ihrer Dokumentationspflichten hohe Kosten. Der BEPS-Prozess lässt erwarten, dass sich diese Entwicklung in den nächsten Jahren durch die Ausdifferenzierung und Verdichtung der Rechnungslegungs- und Offenlegungsvorschriften ungebremst fortsetzen wird. Belastend sind aber nicht allein die Kosten für die Erfüllung der Dokumentationspflichten, sondern auch – oft sogar an erster Stelle – die Compliance-Risiken, die mit der Rechtsentwicklung verbunden sind: Gerade Familienunternehmen geraten durch Vorschriften wie § 162 Abs. 3 und Abs. 4 AO unter Druck. Diese Vorschriften sind oft bewusst offen und unbestimmt formuliert. Entsprechend vernehmbar ist die Kritik der Unternehmen an der Unsicherheit, ja Willkür bei der Anwendung dieser Vorschriften in der Betriebsprüfung.

Parallel wächst der politische Druck auf die Vollzugsbehörden des Bundes (BMF, BZSt) und der Länder: Die Behörden müssen ihre Verifikationspflichten auch in einer komplexeren materiellrechtlichen Umgebung erfüllen; diese Verifikationspflichten erstrecken sich ungeachtet erhöhter Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO) auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Die Behörden sollen zudem Steuervermeidungsstrategien der Berater offen legen und neutralisieren. Zugleich sollen sie aber den Steuerpflichtigen dort beistehen, wo es durch das unabgestimmte Zusammenwirken in- und ausländischer Fisci oder auch durch abkommens- oder unionsrechtswidrige Maßnahmen ausländischer Behörden zu Überbelastungen der Unternehmen, insbesondere zu Doppelbesteuerung kommt. Alle diese Erwartungen binden in erheblichem Umfang die – ohnehin zunehmend knappen – Personal- und Sachressourcen der Finanzverwaltungen.

Die vorliegende Broschüre ist eine gekürzte Fassung der dieser Veröffentlichung zugrunde liegenden Studie, die – einschließlich eines ausführlichen Tabellenanhangs – unter dem Titel „Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise: Bestandsaufnahme, Defizite, Reformoptionen“ in Buchform veröffentlicht wird.

## **II. Zweiter Teil: Bestandsaufnahme. Das geltende Verfahrensrecht und seine Anwendung**

### **I. Phase vor Verwirklichung einer Transaktion**

#### **1. Verbindliche Auskunft**

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 „Advance Pricing Agreement“ (APA)<sup>1</sup> 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 Verrechnungspreissachverhalte 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.

#### **2. Verbindliche Zusage**

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 bei der verbindlichen Auskunft. Die Sollvorschrift des § 204 AO wird hierdurch rechtswidrig unterlaufen.

#### **3. Tatsächliche Verständigung**

Es überrascht nicht, dass angesichts dieses doppelten Defizits 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 Festsetzung 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. Gefundene Ergebnisse können teilweise in die Zukunft fortgeschrieben werden.

---

<sup>1</sup> Dazu unten unter 4.

#### **4. Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung über die Grenze Bilaterale und multilaterale APA**

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. APA als Möglichkeit der vorbeugenden Streitbeilegung vor.

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.

## **II. Phase des Festsetzungsverfahrens**

Parallel zu diesen Formen 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<sup>2</sup>. 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, andererseits die Regeln über zwischenstaatliche Verhandlungen und Entscheidungen auf Verwaltungsebene. Sie bilden die Grundlage für die verdichtete Verwaltungszusammenarbeit in den Formen des/der sog. joint audit(s), zeit- und ortsgleicher Außenprüfungen desselben Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörden unterschiedlicher Staaten (Art. 12 EU-AHiRL, § 12 EUAHiG).

---

2 OECD Forum on Tax Administration (2010): Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 15 - 16 September 2010, Joint Audit Report, online verfügbar unter <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>, zuletzt geprüft am 14.08.2015.

Joint audits als relativ neues verfahrensrechtliches Mittel, das noch nicht in großem Stil zum Einsatz kommt, haben ein großes Potenzial, Verrechnungspreisstreitigkeiten schon in der Betriebsprüfung zu beseitigen<sup>3</sup>. 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 Verhandeln 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.

### **III. Phase des Rechtsschutzes**

Auch auf Ebene des Rechtsschutzes gegen Steuerbescheide, denen potenziell unrichtige Annahmen oder Würdigungen von Verrechnungspreisfragen zugrunde liegen, ergeben sich normative Defizite. Das gilt namentlich für die spezifisch grenzüberschreitenden Formen des Rechtsschutzes.

#### **1. Alternativität von innerstaatlichem und völkerrechtlichem Rechtsschutz**

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.<sup>4</sup>

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.

---

3 Erste Evaluation bei E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands?, *intertax* 2015, S. 495 ff.

4 BMF-Schreiben v. 13.07.2006, IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 4.2.

## 2. Dreistufigkeit des völkerrechtlichen Rechtsschutzes

Lässt sich der Steuerpflichtige allerdings auf diesen Rechtsmittelverzicht ein, kann er ein dreistufiges Verfahren der zwischenstaatlichen Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung 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.

Hat ein Staat eine Verrechnungspreiskorrektur vorgenommen, prüft 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.

### a. Erste Stufe: 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.<sup>5</sup> Diese diene dann letztlich als Grundlage für die innerstaatliche Korrektur. Die wohl herrschende Auffassung<sup>6</sup> 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

---

5 Axel Eigelshoven, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.) Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 6. Aufl. (2015), Art. 9 OECD-MA, Rn. 164b ff.

6 Überzeugend: Franz Wassermeyer, in: Wassermeyer, Franz et al. (Hrsg.), Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Loseblatt), Art. 9 Rn. 380 f.; Xaver Ditz, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (2013), Art. 9 Rn. 128.



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.

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 kaum 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.

b. Zweite Stufe: Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA

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 geregelt, 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.

Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA (Art. 24 Abs. 1 dVG) kann es durch die Verhandlung der beteiligten Vertragsstaaten 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, so dass die Befriedungswirkung jedenfalls von Rechts wegen nur für die Vergangenheit eintritt.

c. Dritte Stufe: Schiedsverfahren

aa. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA

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 DBA mit anderen Industriestaaten) ein Schiedsverfahren zwingend vor.<sup>7</sup> Daneben gibt es einige DBA, die die Durchführung eines Schiedsverfahrens in das Ermessen der Vertragsstaaten stellen.<sup>8</sup> 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.

---

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

8 Vgl. etwa Art. 41 Abs. 5 DBA-Schweden.

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

*bb. EU-Schiedskonvention*

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.

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.

*cc. 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. 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; daher ist einem schnelleren Abschluss des Verfahrens zu rechnen. Daneben sind im Rahmen der EU-Schiedskonvention auch multilaterale Verfahren einfacher durchzuführen.

### **III. Dritter Teil: Empirie. Verwaltungskultur, Akzeptanz, weitere Defizite**

#### **A. Methodologie**

##### **I. Nutzung von Sekundärstatistiken**

Die Effektivität von Regelungen zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten spiegelt sich in der Häufigkeit, den Inhalten und Abläufen von Verrechnungspreiskorrekturen und Verständigungsverfahren. Entsprechende Daten können auf generell zwei Wegen ermittelt werden. Möglich ist einmal, dass Sekundärdaten zu Verrechnungspreiskorrekturen und Verständigungsverfahren existieren. Ist das nicht oder in nicht ausreichendem Maße der Fall, müssen fehlende Informationen primär erhoben werden.

In diesem Sinne wurde geprüft, welche Informationen zu Häufigkeit, Inhalten und Abläufen von Verrechnungspreiskorrekturen und Verständigungsverfahren für Deutschland, die Mitgliedstaaten der EU, OECD und anderen wichtigen Industriestaaten aus öffentlich zugänglichen Statistiken zu erhalten sind.

##### **II. Erhebung von Primärdaten**

Im Hinblick auf die Anzahl multinationaler Unternehmen muss sich unsere Untersuchung auf eine Auswahl beschränken. Das gleiche gilt für die Anzahl der Gesprächspartner, die im Rahmen strukturierter Interviews die Perspektive der betrachteten Zielländer einbringen. Daher kann diese Studie nicht beanspruchen repräsentativ zu sein. Da sich die vorliegende Studie auf international tätige deutsche Familienunternehmen beschränkt, hat es die Stiftung Familienunternehmen übernommen, ihre Mitgliedsunternehmen zu bitten, an einer entsprechenden Primärdatenerhebung teilzunehmen. Daneben wurden aktive Bestandskunden einer international tätigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft um Mitwirkung gebeten.

#### **B. Darstellung der Datenbasis**

##### **I. Statistik**

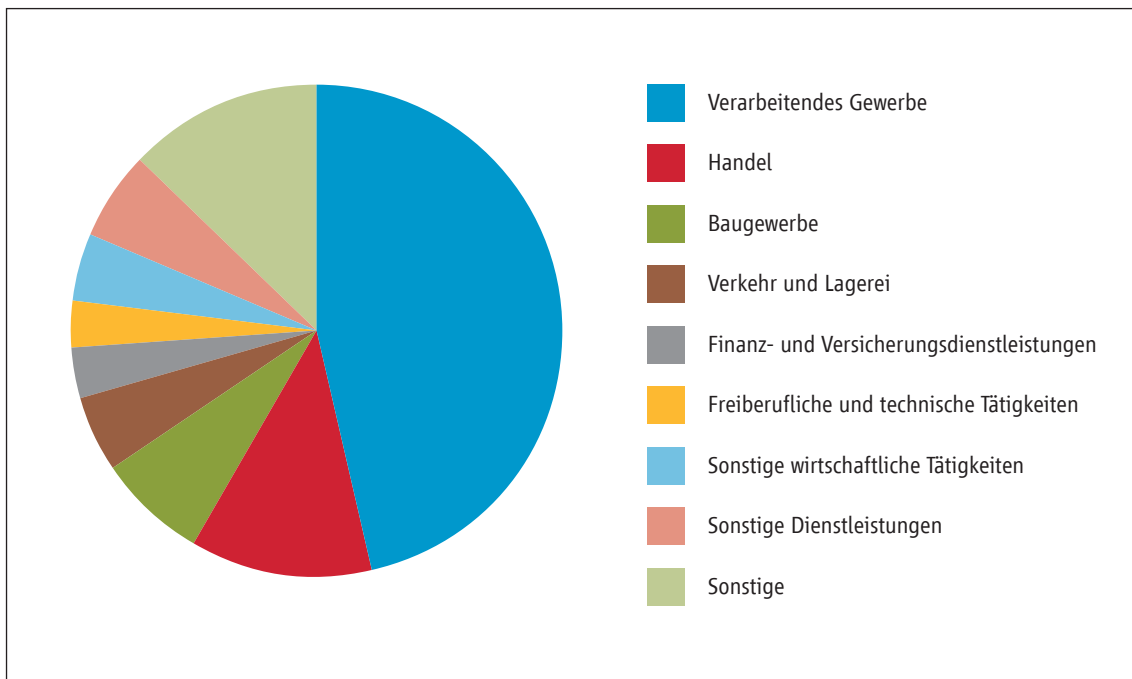
Ausgewertet wurden die offiziellen Statistiken zu Verrechnungspreisen der OECD, des European Joint Transfer Pricing Forum und der betrachteten Länder (siehe Tabelle 1). Dabei ist festzuhalten, dass die statistischen Informationen, je nach der Institution, die diese Daten erhebt und veröffentlicht, nicht alle Themen abdecken, äußerst heterogen sind und in ihrem Detailierungsgrad stark variieren.

## II. Befragte Unternehmen

### 1. Grundlegende Eigenschaften

Die Unternehmensbefragung richtete sich an die Mitgliedsunternehmen der Stiftung Familienunternehmen sowie an aktive Mandanten des Bereichs „Middle Market“ einer in Deutschland ansässigen, international tätigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die (soweit Kontaktdaten vorlagen) vollständig angeschrieben wurden. Aus der Grundgesamtheit der kontaktierten Unternehmen nahmen insgesamt 100 Unternehmen an der Befragung teil.

**Abb. 1: Branchenaktivität**



Knapp 60 Prozent der Unternehmen sind im verarbeitenden Gewerbe und/oder im Handel tätig (Abb. 1). Der kumulierte Anteil des Dienstleistungssektors beläuft sich hingegen auf lediglich 13 Prozent. Auf die übrigen Sektoren entfällt mit Ausnahme der sonstigen Branchen jeweils ein Anteil von weniger als fünf Prozent der Unternehmen.<sup>9</sup>

### 2. Eigenschaften der ausländischen Wirtschaftsaktivität

Betrachtet man die Zielländer der ausländischen Wirtschaftsaktivität, zeigt sich, dass sich die Auslandsaktivitäten der deutschen Familienunternehmen auf die traditionellen Zielländer deutscher Investitionen erstrecken (Frankreich, USA und Großbritannien). Ebenfalls wird deutlich, dass die in der jüngeren Vergangenheit stark aufstrebenden Länder (unter anderem China, Brasilien und Indien) an Bedeutung gewonnenen haben.

<sup>9</sup> Aufgrund ihrer jeweils geringen Bedeutung werden die übrigen Wirtschaftszweige gemäß NACE Rev. 2 unter „Sonstige“ ausgewiesen.

Neben einer allgemeinen wirtschaftlichen Aktivität im Ausland ist es jedoch für Zwecke der vorliegenden Studie notwendig, insbesondere konzerninterne Transaktionen näher zu beleuchten, da nur dort die Bestimmung von Verrechnungspreisen zur Abgrenzung des Erfolgs der verschiedenen Unternehmensteile notwendig ist und Konflikte zwischen den beteiligten Finanzbehörden in Bezug auf die Akzeptanz und Angemessenheit der unternehmensinternen Transaktion auftreten können.

Es zeigt sich, dass Dienstleistungen (82 Prozent) und Endproduktlieferungen (75 Prozent) die häufigsten Transaktionsarten im Konzern darstellen. Die unternehmensinterne Übertragung von Sachanlagen und die Lieferung von Ersatzteilen über die Grenze erfolgen hingegen nur bei 38 Prozent und 40 Prozent der Unternehmen. Damit sind diese Transaktionsarten am geringsten verbreitet.

Für 61 Prozent der an der Befragung teilnehmenden Unternehmen haben Verrechnungspreise eine hohe oder sehr hohe Relevanz im Rahmen der Unternehmenssteuerpolitik, 12 Prozent sehen Verrechnungspreise als gleichwertig zu anderen steuerlichen Fragestellungen an und für 27 Prozent hat die Frage der Verrechnung konzerninterner Leistungen nur geringe Bedeutung.

## **C. Wahrnehmung der Finanzbehörden durch die Unternehmen und ihre Berater**

### **I. Vorbemerkung**

Im Rahmen einer Prüfung der allgemeinen steuerlichen Deklarationen sowie der von Verrechnungspreisen besteht ein regelmäßiger Kontakt zwischen den Steuerpflichtigen und Finanzbehörden. Als Repräsentant der Finanzbehörden steht der Betriebs- oder Verrechnungspreisprüfer in direkten Kontakt mit den zu prüfenden Unternehmen. Aufgrund dieser regelmäßigen Interaktion zwischen beiden Akteuren bot es sich an, sowohl die Unternehmensseite als auch die Beratungspraxis über ihre Erfahrungen mit den Finanzbehörden und Betriebsprüfern zu befragen. Dabei soll auf die Wahrnehmung eingegangen werden, die die betrachteten Unternehmen und befragten Verrechnungspreisexperten von den Finanzbehörden haben, mit denen sie bei der Abstimmung und Anpassung von Verrechnungspreisen im Kontakt stehen.

## II. Ausbildung und Spezialisierung des Verwaltungsbeamten

### a. Beobachtungen

Wollte man die Wahrnehmung der Finanzbehörden durch die Unternehmen und ihre Berater auf einen kurzen Punkt bringen, müsste man wohl feststellen, dass bei der Zufriedenheit mit den Prüfern und Institutionen noch Steigerungspotenzial besteht. Die wesentlichen Punkte sind in Tabelle 1 dargestellt.

**Tabelle 1: Wahrnehmung der Finanzbehörden und ihrer Beamten**

	DE	BR	CN	FR	IN	IT	JP	NL	PL	UK	US
<b>Lokale Betriebsprüfer (in Bezug auf Verrechnungspreise)</b>											
Ausbildung	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Expertise	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Arbeitseffizienz	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Flexibilität	-	0	-	--	0	-	0	+	0	0	0
<b>Spezialisierte Prüfer und Mitglieder der Verhandlungsdelegationen („Competent Authorities“)</b>											
Ausbildung	+	+	+	0	+	+	+	++	+	++	+
Englischkenntnisse	0	0	+	0	+	+	+	0	0	++	++
Ökonomieverständnis	0	0	+	+	0	+	0	0	0	+	+
Vergütung	0	0	0	0	0	+ <sup>9</sup>	0	0	0	0	0
<b>Finanzbehörden</b>											
Ressourcenausstattung	-	-	-	-	-	-	0	-	-	0	-
Kommunikation	0	0	-	0	0	0	0	+	--	+	-
Entscheidungsspielräume auf lokaler Ebene	-	-	--	-	-	-	-	-	-	-	-
Aktives Anwerben	+	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+
Erfolgreiche Rekrutierungen	+	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	+	-	+	+

In Bezug auf die lokalen Prüfer ist die Einschätzung der Unternehmen und Berater eindeutig (siehe Tabelle 1). Da spezielle Prüfungen die Ausnahme sind, verfügen die Mitglieder der regulären Betriebsprüfungsteams aus Sicht der Befragten zumeist nicht über die notwendige Erfahrung und Expertise auf dem Gebiet der Verrechnungspreise. Hier mag sich der eine oder andere die Hände reiben. Die Unternehmen und Berater sehen hierin jedoch bereits ein wesentliches Potenzial für Verrechnungspreiskonflikte. Dieses Konfliktpotenzial kann entschärft werden, wenn, wie das in den Ländern zum Teil geschieht, die Prüfung

10 Die höhere Vergütung von Verrechnungspreisspezialisten in Italien ist darauf zurückzuführen, dass sie im Regelfall auf den oberen Ebenen der Finanzverwaltung beschäftigt sind und deshalb in höhere Vergütungsstufen fallen.

auf der lokalen Ebene durch spezialisierte Prüfer unterstützt wird. Dieses Verfahren hat den Vorteil, dass vermeintliche Probleme schon im Ansatz gelöst werden können und mögliche Prüfungsfeststellungen auf berechnete Einwände konzentriert bleiben. Weitere Kritikpunkte sind auf der lokalen Ebene die oft fehlende Flexibilität und Effizienz, die sich in häufig undifferenzierten Informationsanforderungen äußert.

Besser geschult gelten die spezialisierten Prüfer und Mitglieder der Verhandlungsdelegationen internationaler Verwaltungsverfahren. Zum Teil werden aber Defizite in Bezug auf notwendige Englischkenntnisse und das Verständnis für ökonomische Zusammenhänge ausgemacht. Hier wird auch bei Teilen der deutschen Prüfer Nachholbedarf gesehen, was damit in Zusammenhang stehen mag, dass das Laufbahnrecht und die Vergütungssysteme in der öffentlichen Verwaltung relativ starr sind, wenn auch nicht bekannt ist, dass die höheren Vergütungen, die in der Beratungspraxis erzielt werden können, Fluktuation auslösen würden. Vielmehr zeigt sich, dass in vier Ländern auch Anwerbungen aus der Wirtschaft mit Erfolg unternommen werden.

In Bezug auf die Institution der Finanzbehörde wird aus Sicht der Unternehmen und Berater vor allem die nicht ausreichende Ressourcenausstattung kritisiert. Dieser Mangel zeigt sich nicht nur auf der lokalen Ebene.

#### b. Zwischenfazit

Die Hinweise der Unternehmen und Berater geben Anlass zu der Sorge, dass die Ausbildung und Expertise der Mitarbeiter in den Finanzbehörden mit der steigenden Internationalisierung der Unternehmen nicht Schritt gehalten haben. Wahrgenommene Defizite betreffen das ökonomische Verständnis und die erforderlichen Sprachkenntnisse. Sie können überzogene Informationsanforderungen zur Folge haben, führen dazu, dass unnötige Konflikte entstehen, und tragen zu Verzögerungen bei. Daneben hinkt aber aus Sicht der Befragten auch die personelle Ausstattung der Finanzbehörden hinter der wachsenden Bedeutung von Verrechnungspreisen her. Vor diesem Hintergrund kann ein weiterer Beitrag zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten darin liegen, dass die Finanzbehörden im Einklang mit der Entwicklung auf Ebene der Unternehmen und Berater mehr Spezialisten einsetzen, die im Idealfall auch über eine fundierte betriebswirtschaftliche Ausbildung verfügen. Daneben erscheint eine höhere Durchlässigkeit der Karrierewege erforderlich, die gegebenenfalls mit einer Reform des Laufbahnrechts verbunden ist. Um erfahrene Kräfte für die Finanzverwaltung zu gewinnen, mag es erforderlich sein, dass sich die Finanzverwaltung für Späteinsteiger öffnet, für die je nach Erfahrung angemessene Einstiegsgehälter geboten werden.

## D. Phase vor Verwirklichung einer Transaktion

### I. Vorbemerkungen

Besondere Bedeutung haben Maßnahmen oder Instrumente, die darauf gerichtet sind, einen möglichen Verrechnungspreiskonflikt bereits vor der Durchführung einer Transaktion zu verhindern (streitvorbeugende Mechanismen). Dabei sind Safe-Harbour-Regelungen auf Ebene des materiellen Rechts, Advance Pricing Agreements (APA) und sonstigen Streitbeilegungsmechanismen zu unterscheiden. Der Bekanntheits- sowie der Verbreitungsgrad dieser Instrumente ist in Abb. 2 dargestellt.

**Abb. 2: Kenntnis von und Erfahrung mit streitvorbeugenden Instrumenten**



Es zeigt sich, dass der Bekanntheitsgrad von APA mit über 72 Prozent recht hoch ist, während der Bekanntheitsgrad sonstiger Vorabverständigungsverfahren und von Safe-Harbour-Regelungen mit 56 Prozent und 47 Prozent deutlich niedriger liegt. Die Gemeinsamkeit aller drei Verfahren besteht jedoch darin, dass sie bisher nur bei circa 15 Prozent der Unternehmen, die diese Verfahren kennen, zur Anwendung kamen. Wird diese Zahl auf die Grundgesamtheit aller Umfrageteilnehmer bezogen, zeigt sich, dass die Verbreitung von APA, Safe-Harbour-Regelungen und sonstigen streitvorbeugenden Instrumenten bei 11 Prozent (APA), 8 Prozent (Safe-Harbour-Regelungen) und 9 Prozent (sonstige Streitbeilegungsmechanismen) der Unternehmen liegt.



## II. Safe-Harbour-Regelungen

Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise wird entlastet, wo das materielle Recht die Anforderungen an die Verrechnungspreisbildung zurücknimmt. Die Auswertung der steuerlichen Regelungen zeigt aber, dass derartige Safe-Harbour-Regelungen bisher eine lediglich untergeordnete Rolle eingenommen haben. Daneben wird deutlich, dass sich diese Regelungen primär auf Routinedienstleistungen beziehen und dort mit Kostenaufschlagsätzen arbeiten, die in Einzelfällen bis zu 15 Prozent (Österreich) betragen können. Indien und Neuseeland akzeptieren pauschale Zinsaufschläge für konzerninterne Finanzierungen. Einzelne Schwellenländer (Brasilien, Indien) kennen Safe-Harbour-Regelungen auch für Erzeugnisse. Indien erwartet Kostenaufschläge bis zu 30 Prozent bei Auftragsforschung und IT-Dienstleistungen.

Safe-Harbour-Regelungen sind insbesondere im Bereich weitgehend risikoloser Routinedienstleistungen verbreitet. Aus Sicht der Berater sind diese Regelungen ein effizientes Mittel zur Vorbeugung von Verrechnungspreiskonflikten vor allem für risikoarme Routinedienstleistungen. Daher sehen sie diese Regelungen positiv und befürworten die Ausweitung des Anwendungsbereichs von Safe-Harbour-Regelungen. Safe-Harbour-Regelungen führen aber nicht notwendigerweise zu fremdüblichen Preisen und bieten daher auch nur insoweit effektiven Schutz, als sie auf bilateraler oder multilateraler Grundlage in Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart sind. Daher sorgen namentlich bi- oder multilaterale Safe-Harbour-Regelungen für Arbeitsentlastung sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch auf Seiten der Finanzbehörden, da sich Dokumentation und Prüfung von Verrechnungspreisen, die im Sicherheitsbereich liegen, erheblich vereinfachen.

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass Safe-Harbour Regelungen für eine Vereinfachung der Festsetzung, Dokumentation und der behördlichen Prüfung von Verrechnungspreisen, die im Sicherheitsbereich liegen, sorgen. Sie schützen aber nur dann wirksam vor Doppelbesteuerungen, wenn sie bi- oder multilateral vereinbart sind.

## III. Advance Pricing Agreements

### a. Beobachtungen

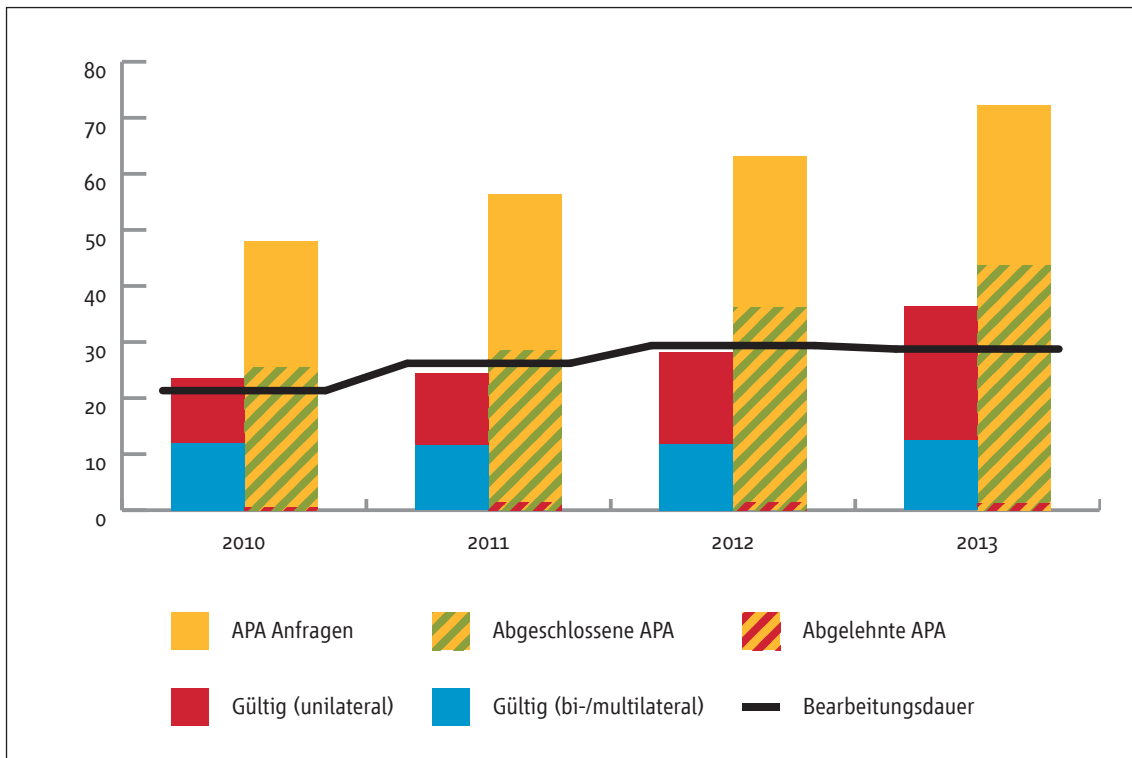
Abb. 3 zeigt für wirtschaftlich bedeutsame Staaten der OECD die Entwicklung der jeweils durchschnittlichen Anzahl Anträge für ein APA pro Jahr, die durchschnittliche Anzahl abgeschlossener APA pro Jahr und die durchschnittliche Anzahl insgesamt gültiger uni- und bilateraler APA pro Jahr für den Zeitraum von 2010 bis 2013. Daneben ist ebenfalls die durchschnittliche Bearbeitungsdauer für die Durchführung eines APA angegeben.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Mit Blick auf die berechneten Werte ist darauf hinzuweisen, dass die verschiedenen Länder in sehr heterogener Weise Zahlen zu Advance Pricing Agreements berichten. Die graphischen Darstellungen in Abb. 3 basieren stets auf den maximal verfügbaren Beobachtungen.

Insgesamt zeigt Abb. 3, dass die durchschnittliche Anzahl Anträge auf Abschluss von APAs und auch die Anzahl durchschnittlich abgeschlossener Verfahren über die Jahre stetig ansteigen. Dieser Bedeutungszuwachs ist jedoch primär auf einen Anstieg unilateraler APA zurückzuführen. Ferner ist zu beachten, dass die Steigerungsraten sehr stark durch eine hohe Anzahl Anträge und Abschlüsse in China, Japan, Luxemburg, den Niederlanden und den Vereinigten Staaten getrieben sind, die im Jahr 2013 allein für 63 Prozent der Anfragen und 79 Prozent der Abschlüsse verantwortlich zeichnen.

**Abb. 3: Entwicklung von Advance Pricing Agreements**



Neben den oben zusammenfassend dargestellten Statistiken zur Anzahl von APA-Verfahren werden in einigen (wenigen) Staaten zusätzlich Informationen über die grundlegenden Inhalte der Verfahren auf unterschiedlich aggregierter Ebene veröffentlicht. Zentrale Inhalte dieser Informationen sind bei bilateralen Verfahren zumeist die Vertragspartner, die den APAs zugrundeliegenden Transaktionen, die angewandten Verrechnungspreismethoden einschließlich der dafür gegebenenfalls maßgebenden Erfolgskennzahlen („Profit Level Indicators“) und Angaben zu Branchen oder dem Unternehmensbereich.

Eine detaillierte Auswertung dieser Berichte der nationalen Finanzbehörden zeigt auch, dass die bestehenden APAs größtenteils auf Transaktionen in Bezug auf materielle Wirtschaftsgüter, immaterielle Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen bezogen sind. Mit Blick auf die gewichtete Verteilung entfallen circa 60 Prozent der APAs auf materielle Wirtschaftsgüter und jeweils 20 Prozent auf Dienstleistungen und immaterielle Wirtschaftsgüter. Bei der Interpretation dieser Daten ist allerdings zu beachten, dass im Länder- und Jahresvergleich (nicht sehr ausgeprägte) Unterschiede in Bezug auf die Verteilung dieser Anteilswerte zu beobachten sind.

APAs werden branchenübergreifend genutzt. Ihre Verbreitung ist aber stark von der Bedeutung der jeweiligen Branche geprägt, die diese Branche für die nationalen Volkswirtschaften der Vertragsparteien jeweils haben.

Wesentliche Gründe für die Beantragung eines APA sind aus Sicht der Unternehmen die Erlangung von Rechtssicherheit und die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (jeweils 35 Prozent). Eine weniger umfangreiche Betriebsprüfung erhoffen sich 18 Prozent, die Vermeidung von Strafzuschlägen ist bei 12 Prozent der Unternehmen das primäre Motiv. Für Unternehmen, die bereits Erfahrungen mit APAs gemacht haben, wurde die gewünschte Rechtssicherheit durch ein APA in 63 Prozent der Fälle erzielt, das Entstehen von Doppelbesteuerungen und Strafzuschlägen konnte in der Hälfte der Fälle vermieden werden. Eine Reduzierung des Betriebsprüfungsumfangs konnte hingegen nur in 25 Prozent erreicht werden.

Zurückzuführen ist die geringe Nutzung von APAs durch familiengeführte Unternehmen im Wesentlichen auf die folgenden Gründe:

- Verhandlungsdauer, fehlende Garantie auf Einigung und Kosten (jeweils 69 Prozent),
- ein hoher Arbeitsaufwand (62 Prozent),
- unklare Verfahrensabläufe (55 Prozent) und
- die fehlende Verfügbarkeit eines APA (31 Prozent).

In Bezug auf die „Gesamtdauer des APA Verhandlungsprozesses“, die nur in einem Teil der offiziellen Statistiken berichtet wird, erlaubt die Expertenbefragung eine differenzierte Analyse des zeitlichen Ablaufs einer APA Verhandlung. Hier besteht insoweit Einigkeit, dass die Vorgespräche einen Zeitbedarf von durchschnittlich zwei Monaten umfassen und die eigentliche Antragstellung durch das Unternehmen weitere drei bis vier Monate in Anspruch nimmt.

Im Hinblick auf die Bearbeitungsdauer des APA Antrags durch die Finanzbehörden einschließlich möglicher Rückfragen zeigt die Datenauswertung jedoch deutliche Unterschiede. Während die Experten aus den Niederlanden und Japan berichten, dass für diese Stufe im Durchschnitt vier Monate Zeit erforderlich sind, dauert es in China, Italien, Großbritannien und Polen durchschnittlich 7,5 Monate und in Frankreich, Indien und USA mindestens 12 Monate bis zum Beginn der zwischenstaatlichen Verständigung.

Die Dauer des Verhandlungsprozesses zwischen den beteiligten Finanzbehörden beläuft sich in Italien und Indien auf ungefähr sechs Monate.<sup>12</sup> In den übrigen Ländern ist hingegen mit der Zeitspanne von zwölf bis 18 Monaten zu rechnen.

---

12 Eine sehr kurze Bearbeitungsdauer in Italien sollte auf die Tatsache zurückzuführen sein, dass zwar formal bilaterale APAs möglich sind, dieses Instrument jedoch nur äußerst selten genutzt wird.

Die Zustimmung des Steuerpflichtigen zum Verhandlungsergebnis der Finanzbehörden sowie die abschließende schriftliche Bestätigung der Finanzbehörden über das getroffene Ergebnis nimmt nach Aussage der befragten Experten durchgängig jeweils zusätzlich circa 1,5 Monate in Anspruch.

Insgesamt liegt die Bearbeitungsdauer für ein APA damit zwischen 18 und 39 Monaten, was sich mit den Daten offizieller Statistiken deckt (siehe Abb. 3). Diese langen Verfahrensdauern, die vor allem auf die zum Teil sehr detaillierten Anforderungen an die vorzulegenden Dokumente zurückgeführt werden müssen, werden insgesamt sehr kritisch gesehen. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass gelegentlich Unterlagen angefordert werden, die für den zu beurteilenden Sachverhalt keine Bedeutung haben.

Mit Blick auf Deutschland kann festgehalten werden, dass die Bearbeitungszeit mit geschätzten 36 Monaten am oberen Ende der Spanne liegt. Zurückzuführen ist dies vor allem darauf, dass die Vorabgespräche mit sechs und die schriftliche Bestätigung mit drei Monaten deutlich oberhalb der Werte anderer Länder liegen.

#### b. Zwischenfazit

Mit Blick auf die vorliegenden statistischen Daten sowie die Befragungsergebnisse kann in Bezug auf Advance Pricing Agreements festgehalten werden, dass sowohl Unternehmen als auch Berater eine grundsätzlich positive Einstellung zu diesem Instrument haben. Ein gravierendes Defizit ist aus Unternehmenssicht das Fehlen unilateraler APA in Deutschland, das umso deutlicher durch die Tatsache hervortritt, dass die Zahl unilateraler APA im Ausland stetig steigt. Für die bi- und multilateralen APA ist quer durch alle Länder problematisch, dass die Verfahren zu lange dauern und zu kostenintensiv sind.

Diese Beobachtung macht deutlich, dass die Einführung von Advance Pricing Agreements zur Vorbeugung länderübergreifender Verrechnungspreiskonflikte und hieraus resultierender Doppelbesteuerungen keine Erfolgsgeschichte ist. Will man die Wirksamkeit von APA steigern, muss dafür Sorge getragen werden, dass insbesondere die bi- und multilaterale APA-Prozesse zeitlich flüssiger laufen. Hier mögen regelmäßige Auskunftspflichten der Finanzbehörden über den Stand des Verfahrens oder einklagbare Fristen helfen. Nachzudenken wäre aber auch über die Frage, ob nicht vereinfachte Verfahren für kleine und mittlere Unternehmen dazu führen könnten, die für diese Unternehmen prohibitive Zeit- und Kostenbelastungen zu senken und die Verfahren damit attraktiver zu gestalten.

## IV. Sonstige Vorabverständigungsverfahren

Zu sonstigen Vorabverständigungsverfahren gehören vor allem lokale Compliance-Programme zwischen den Steuerpflichtigen und Steuerbehörden. Beispiele sind die „horizontale Überwachung“ (Horizontal monitoring) in den Niederlanden, die „Arbeitsabläufe in Echtzeit“ (Real-time working procedures) in Großbritannien und das „Programm zur Sicherung der Einhaltung von Verrechnungspreisvorschriften“ (Compliance assurance program) in den USA.

Gemeinsam ist allen Verfahren, dass sie darauf ausgerichtet sind, die Beziehung zwischen Steuerpflichtigem und den Finanzbehörden zu verbessern, indem durch regelmäßige Kommunikation und höhere Transparenz auf Seiten des Steuerpflichtigen das Vertrauen vertieft wird.<sup>13</sup>

Informelle Begleitprogramme stehen zwar außerhalb des verfahrensrechtlichen Rahmens für die Abstimmung und Anpassung von Verrechnungspreisen. Sie bieten aber die Möglichkeit, die Kommunikation und das Vertrauen zwischen den Unternehmen und Steuerbehörden zu verbessern und können dabei helfen, dass mögliche Verrechnungspreiskonflikte schon im Vorfeld gelöst werden. Zwar sind derartige Konfliktvermeidungsmechanismen auf das Inland beschränkt. Dennoch können sie, soweit die Erfahrungen der Finanzbehörden aus vergangenen Streitbeilegungsverfahren mit dem Ausland einfließen, zum Abbau von Verrechnungspreiskonflikten auf bi- und multilateraler Ebene beitragen. Diese Programme sind allerdings auf wenige (große) Unternehmen beschränkt; sie können auch notwendige Maßnahmen zur Verbesserung des verfahrensrechtlichen Rahmens nicht ersetzen.

## E. Phase des Festsetzungsverfahrens einschließlich Außenprüfung und Nachprüfung

### I. Vorbemerkungen

Gegenstand dieses Abschnitts sind die empirischen Ergebnisse zu Ursachen und Mechanismen der Lösung von Verrechnungspreiskonflikten im Festsetzungsverfahren einschließlich Außenprüfung und Nachprüfung, wie sie sich auf Basis unserer Befragungen für die Unternehmen der Stichprobe und die Experten aus den betrachteten Ländern darstellen.

---

13 OECD, Co-operative Compliance: A Framework - From Enhanced Relationship to co-operative Compliance (2013), online verfügbar unter <https://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCoQFjABahUKewiz3uPnBlMbHAhVjj3IKHZgzBko&url=http%3A%2F%2Fwww.oecd.org%2Fctp%2Fadministration%2FCo-operative-Compliance-Preliminary.pdf&ei=-WHdVffXMuOeygOY55DQCg&usg=AFQjCNEHuZNIvh7VQLU9dMMLqpWZPAzP8A&cad=rja>, zuletzt abgerufen am 25.08.2015.

## II. Festsetzungsverfahren

### a. Beobachtungen

Gegenstand der Dokumentationspflicht sind in Deutschland unter anderem die einzelnen Verträge, die den verschiedenen Geschäftsbeziehungen zu Grunde liegen. Hierbei zeigt sich, dass die betrachteten Unternehmen in nahezu allen Kategorien konzerninterner Geschäftsvorgänge mehr als 95 Prozent der Verrechnungspreise schriftlich vereinbaren. Lediglich bei der Lieferung von Vorprodukten werden mit 93 Prozent unwesentlich weniger Fälle schriftlich dokumentiert. Neben formellen Verträgen gelten Verrechnungspreis-Richtlinien als Mittel der Wahl. Die Sachverhaltsdokumentation hat aber vor allem dort Lücken, wo die Anforderungen des Gesetzgebers unbestimmt sind. Beispiele, die in den betrachteten Ländern generelle Gültigkeit haben, sind die Beschreibung der Wertekette und Wertbeiträge<sup>14</sup>, die Bezeichnung aller immateriellen Werte und die Funktions- und Risikoanalyse.

Mit Blick auf die verschiedenen Arten konzerninterner Geschäftsvorgänge wird deutlich, dass die Festsetzung der Verrechnungspreise für insbesondere die Versorgungskette (Lieferung von Vor- und Endprodukten sowie Ersatzteilen) auf Basis einer Verrechnungspreisrichtlinie erfolgt. Die Übertragung von Sachanlagen, die Nutzung und Übertragung immaterieller Vermögenswerte sowie Dienstleistungen und vor allem Finanzierungen werden hingegen mehrheitlich im Rahmen eines formellen Vertrags festgelegt. Die Beobachtungen deuten darauf hin, dass die Unternehmen ihr regelmäßig wiederkehrendes Tagesgeschäft möglichst einfach und standardisiert abwickeln, während die Verrechnungspreise für komplexere, weniger häufig zu vereinbarende Transaktionen überwiegend Gegenstand formeller Verträge sind.

Zentrales Element der Verrechnungspreisermittlung auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes ist der Nachweis, dass „Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise) zugrunde gelegt werden, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten“ (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG). Methodisch zeigt sich, dass die Kostenaufschlagsmethode vor allem in Bezug auf Dienstleistungen und die Lieferung von Produkten (Vor- und Endprodukte sowie Ersatzteile) hohe Bedeutung hat; bei Dienstleistungen und Ersatzteillieferungen kommt diese Methode sogar mehrheitlich zur Anwendung. Die Nettogewinnmethode (TNMM) hat ihren Anwendungsbereich dagegen vor allem bei der Lieferung von Vorprodukten sowie in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter, während die primäre Bedeutung der Preisvergleichsmethode auf der Bestimmung der Verrechnungspreise für die Überlassung oder Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter und Finanzierungsleistungen liegt. Im letzteren Zusammenhang kommt die Preisvergleichsmethode in nahezu der Hälfte aller Fälle zur Anwendung.

Die Angemessenheitsdokumentation vollzieht sich weit überwiegend (circa 75 Prozent) auf der Basis von Datenbankstudien. Erfolgt die Ermittlung von Preisen und Margen mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken sind Konflikte vorprogrammiert, da der Transaktionsbezug verloren geht und eine dezidierte Analyse

---

14 BMF, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.11.5.

der Funktionen und Risiken kaum möglich ist. Da Datenbankstudien zur Verrechnungspreisanalyse kaum wegzudenken sind, wäre eine internationale Verständigung über „best practices“ hilfreich.

b. Zwischenfazit

Zur Bestimmung der Verrechnungspreise haben dabei Standardmethoden und die unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls akzeptierte Nettomargenmethode Priorität. Die Fremdüblichkeit der verrechneten Preise kann aber vielfach nur mit Hilfe von Datenbanken eingeschätzt werden. Da der Marktpreis auf dieser Basis vor allem dann nicht widerspruchsfrei zu belegen ist, wenn Unternehmensdatenbanken zur Anwendung kommen, birgt die Datenbankanalyse Konfliktpotenzial. Im Hinblick auf die zahlreichen Anforderungen, Bedingungen und Besonderheiten sind aber auch die Anwendung der Verrechnungsmethoden und die Beschaffung von Unterlagen nicht einfach zu leisten. Das mag erklären, weshalb die Dokumentation der Verrechnungspreise für Unternehmen eine schwierige Aufgabe ist. Sehr anschaulich macht hier vor allem die „Wertschöpfungsanalyse“ deutlich, welche Schwierigkeiten im Einzelfall zu meistern sind, wenn es im Interesse einer Verprobung darum geht, die Wertschöpfungskette für steuerliche Zwecke zu beschreiben und den eigenen Wertbeitrag darzustellen. Ergebnis sind oft überzogene Informationsanforderungen, die mit der fehlenden Erfahrung auf Seiten der Prüfer steigen. Eine weitere Konkretisierung der maßgebenden Informationsinstrumente würde dazu beitragen, dass mögliche Konflikte bereits im Rahmen des Festsetzungsverfahrens gelöst werden können. Damit zeigt sich aber, dass das Konfliktpotenzial schon im Festsetzungsverfahren reduziert werden könnte, wenn die Finanzverwaltung ihren Informationsbedarf konkret beschreiben und auch aufzeigen würde, welche belastbaren Voraussetzungen sie an den Nachweis angemessener Verrechnungspreise mit Hilfe von Datenbanken stellt. In diesem Sinne hat die Europäische Kommission im Rahmen ihres Aktionsplans für eine faire und effiziente Besteuerung in der Europäischen Union in Aussicht gestellt, dass sie auf eine innerhalb der Mitgliedstaaten abgestimmte, konkretere Umsetzung der im Rahmen des BEPS Projektes überarbeiteten OECD Leitlinien innerhalb der EU hinarbeiten wird, die den wirtschaftlichen Gegebenheiten des Binnenmarkts Rechnung trägt.<sup>15</sup> Man darf gespannt sein, ob dieser Vorschlag zu „besseren Verrechnungspreisvorschriften in der EU“ führt oder im Wesentlichen neue Informationsanforderungen begründet. Eine Konkretisierung der „recht allgemein“ gehaltenen Leitlinien der OECD kann aber bestehende Rechtsunsicherheiten abbauen und die gefühlte Komplexität der Verrechnungspreisdokumentation reduzieren helfen.

---

15 Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte (2015). Hierzu auch ifo-Schnelldienst, 15, 2015 vom 13. August 2015.

### III. Betriebsprüfung

#### a. Beobachtungen

Die verfügbaren Daten zu Betriebsprüfungen sind in den betrachteten Ländern sehr heterogen. Deutlich wird aber, dass in Betriebsprüfungen häufig auch die Verrechnungspreise beanstandet werden. Wenig Anlass zur Kritik gibt dabei ganz offensichtlich die Wahl der Verrechnungspreismethode. Diese wird über alle Transaktionsarten hinweg in überwiegend mehr als 95 Prozent durch die Finanzverwaltung akzeptiert. Zu intensiveren Diskussionen mit der Finanzverwaltung kommt es im Wesentlichen nur bei immateriellen Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen. Dies dürfte bei immateriellen Wirtschaftsgütern darauf zurückzuführen sein, dass hier der Methodenkanon anwendbarer Verrechnungspreismethoden stark eingeschränkt ist. Im Unterschied dazu sind die Anwendung der Verrechnungspreismethoden, die Verrechnungspreisdokumentation und die Höhe des Verrechnungspreises häufiger Gegenstand einer Kontroverse zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden.

Die Form, in der die Unternehmen ihre Verrechnungspreismethoden zur Anwendung bringen, hat in nur circa 55 Prozent der Fälle keine Beanstandungen zur Folge. Dieses Resultat macht deutlich, dass die Anwendung der Verrechnungspreismethoden in mehr als 45 Prozent aller Fälle korrigiert wird. Das kommt zwar überwiegend selten oder gelegentlich vor. Mehr als 15 Prozent der Unternehmen stellen aber fest, dass dies häufig oder immer der Fall ist.

Vergleichbar damit wird in mehr als 40 Prozent der Fälle die Dokumentation und in mehr als 54 Prozent der Fälle die Höhe des Verrechnungspreises beanstandet. Letzteres ist zwar für knapp 21 Prozent der Unternehmen selten der Fall, in weiteren knapp 20 Prozent der Beobachtungen ist das aber häufig oder immer der Fall. Betroffen sind hier vor allem die Preise für Erzeugnisse, immaterielle Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen. So wird für immaterielle Wirtschaftsgüter die Höhe der Verrechnungspreise in 69 Prozent moniert, die Dokumentation in 53 Prozent der Fälle beanstandet und die Anwendung der Verrechnungspreismethode in 55 Prozent. Die wenigsten Beanstandungen treten bei Finanzierungen und der Lieferung von Ersatzteilen auf. Auch im Ausland treten die meisten Beanstandungen bei immateriellen Wirtschaftsgütern und konzerninternen Dienstleistungen auf.

Im Regelfall bleibt die Beanstandung der Verrechnungspreise für den Steuerpflichtigen nicht ohne Folgen. Die Unternehmensbefragung macht deutlich, dass eine Anpassung der Verrechnungspreise nur in circa 35 Prozent ausbleibt. Vergleichbares gilt für die Nachdokumentation (52%), Strafzuschläge (81%) und Doppelbesteuerungen (44%). Umgekehrt bedeutet dies aber, dass es im Zusammenhang mit einer Beanstandung der Verrechnungspreise in circa 65 Prozent der Fälle zu einer Verrechnungspreisanpassung kommt, wenn das zum Teil auch selten (28%) oder gelegentlich (22%) der Fall ist. In knapp 15 Prozent ist das aber häufig oder immer so. Darüber hinaus ergibt die Datenauswertung, dass das korrigierte Einkommen in 56 Prozent aller Beanstandungen doppelt besteuert wird, in mehr als 11 Prozent der Fälle ist das häufig oder immer so.



Eine detaillierte Analyse der Konsequenzen nach Transaktionsarten macht deutlich, dass Doppelbesteuerungen vor allem bei Dienstleistungen sowie der Lieferung von Erzeugnissen (Vorprodukte, Endprodukte und Ersatzteile) entstehen und Verrechnungspreisanpassungen vorgenommen werden. Bei Dienstleistungen ist das in 45 Prozent der Prüfungen mehr als gelegentlich so. Besonders markant ist das Problem bei immateriellen Wirtschaftsgütern. Nach den Ergebnissen der Befragung haben 80 Prozent der Beanstandungen eine Anpassung der Verrechnungspreise zur Folge. In 25 Prozent der Beanstandungen ist das sogar häufig der Fall.

Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Art und Weise, in der die Prüfung der Verrechnungspreise in den betrachteten Staaten personell besetzt sind. Dabei können, wie aufgezeigt wird, im Hinblick auf den Einsatz von Spezialisten drei Varianten unterschieden werden (Teil der allgemeinen Betriebsprüfung, Unterstützung durch spezielle Verrechnungspreisprüfer und ausschließliche Prüfung durch Spezialisten). Die Zeilen 4 und 5 dokumentieren ergänzende Aspekte.

Danach ergibt sich, dass die Prüfung der Verrechnungspreise in Brasilien, Japan und den USA ausschließlich durch Spezialisten erfolgt, während China und Italien auf den Einsatz von Spezialisten vollständig verzichten. Dieses Organisationselement ist nicht ohne Bedeutung für die Wahrnehmung der Prüfung durch die Unternehmen und ihre Berater. Werden Spezialisten eingesetzt, steigt die Zufriedenheit mit dem Ablauf und den Ergebnissen der Verrechnungspreisprüfung.

**Tabelle 2: Verrechnungspreisprüfung im Ausland**

	DE	BR	CN	FR	IN	IT	NL	JP	PL	UK	US
Verrechnungspreisprüfung ist Teil der allgemeinen Betriebsprüfung, spezielle Verrechnungspreisprüfer nehmen <b>nicht</b> an der Prüfung teil			+			+					
Verrechnungspreisprüfung ist Teil der allgemeinen Betriebsprüfung, spezielle Verrechnungspreisprüfer unterstützen die allgemeine Betriebsprüfung	+			+	+		+		+		+
Ausschließliche Prüfung der Verrechnungspreise durch Spezialisten		+						+		+	
Prüfung sämtlicher Verrechnungspreise			+		+	+					
Auf übergeordneter (regionaler und zentraler) Ebene befassen sich Experten mit dem Thema Verrechnungspreise	+ <sup>16</sup>	+		+	+		+	+	+	+	+

b. Zwischenfazit

Die Ansatzpunkte für Verrechnungspreiskonflikte im Festsetzungsverfahren sind vielfältiger Natur. Probleme bestehen typischerweise dort, wo die Identifikation der Leistungsbeziehung schwierig ist (Dienstleistungen, Übertragungen oder Überlassungen immaterieller Wirtschaftsgüter, Funktionsverlagerungen). Daneben treten Streitigkeiten auf, wenn Vergleichspreise fehlen und die Verbindung zum operativen Geschäft locker ist. Sie haben Verrechnungspreisanpassungen zur Folge und führen sehr häufig zu wirtschaftlicher Doppelbesteuerung (Doppelbelastungen), die aus verschiedenen Gründen nicht beseitigt werden können.

Behördenseitig mindert das Generalistenprinzip die Effizienz von Verrechnungspreisprüfungen. Fehlende Detailkenntnis führt hier nicht selten zu überzogenen Informationsanforderungen und einer (zu) engen Orientierung an Leitlinien, die die Lebenswirklichkeit nur mit Abstrichen erfassen können. Zwar bedeutet der Einsatz von Fachprüfern nicht, dass weniger intensiv geprüft würde. Der Einsatz von Spezialisten steigert jedoch die Zufriedenheit mit dem Ablauf und den Ergebnissen der Verrechnungspreisprüfung.

In diesen Ergebnissen spiegelt sich erneut die Notwendigkeit einer Stärkung der Sachkompetenz in den Landesfinanzbehörden. Kurzfristig kann dabei an die Einbindung von Spezialisten zur Unterstützung der

<sup>16</sup> Zusätzliche Spezialisierung auf Branchenebene.

Betriebsprüfer in Verrechnungspreisfällen und die Spezialisierung in den Landesfinanzbehörden durch Einrichtung von Schwerpunktprüfungsstellen gedacht werden. Langfristig dürfte kein Weg an einer verbesserten Ausbildung der Prüfer auf dem Gebiet der Betriebswirtschaft und/oder die Einrichtung von Karrierewegen für Wirtschaftswissenschaftler in der Finanzverwaltung vorbeigehen.

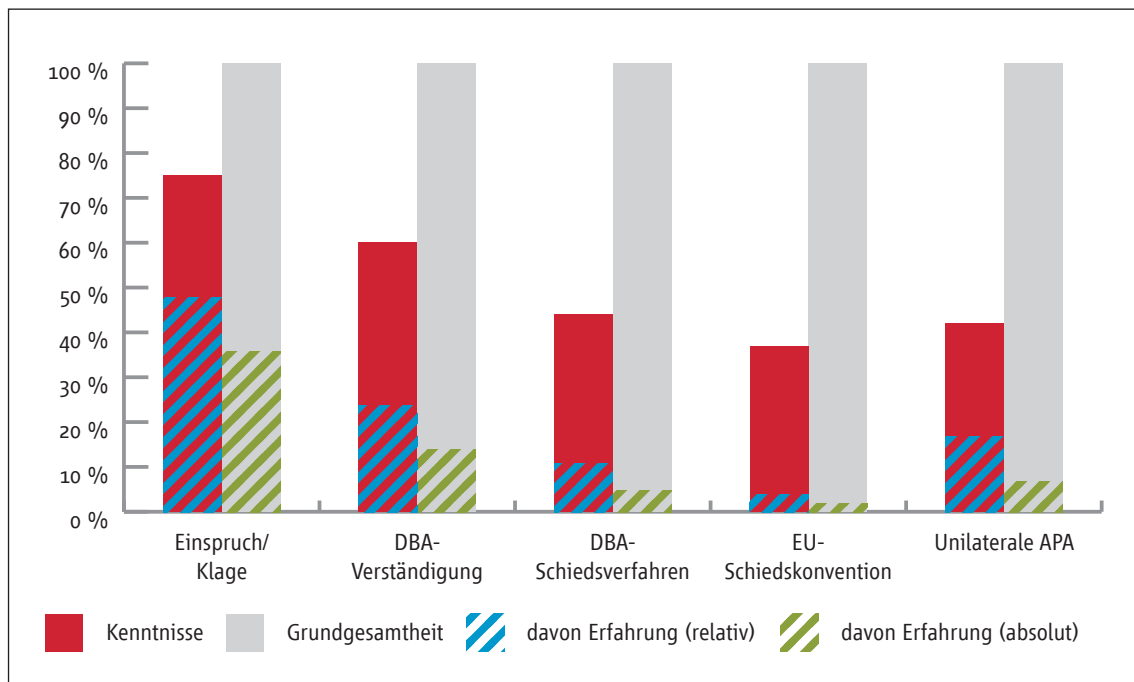
Am Ende sind aber auch Spezialisten an Gesetze und intern auch die Verwaltungsgrundsätze gebunden. Insoweit wird durch die Tatsache, dass sich die Beanstandungen im Rahmen der Dokumentation auf die Funktions- und Risikoanalyse, die Beschreibung der immateriellen Wirtschaftsgüter und die Analyse der Wertschöpfungskette einschließlich einer Darstellung des eigenen Wertbeitrags konzentrieren, deutlich, dass sich die Konfliktfälle im Rahmen des Festsetzungsverfahrens reduzieren ließen, wenn die Informationsanforderungen im Rahmen der Sachverhaltsdokumentation mit klaren Vorgaben über die Datenbasis und die Art der Datenverarbeitung (zum Beispiel die Bestimmung des transaktionsbezogenen Beitrags zur Wertschöpfung) verbunden wären. Dies setzte voraus, dass die Finanzverwaltung konsistente und abschließende Anforderungen an das steuerliche Berichtswesen in Bezug auf Verrechnungspreise vorgibt, die sicher nicht ohne Generalklauseln auskommen können werden.

## F. Phase Korrektur- und Rechtsbehelfsverfahren

### I. Vorbemerkungen

Abb. 4 gibt einen Überblick über die Bekanntheit von und die Erfahrung mit Verfahren zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten im Rahmen eines Korrektur- und/oder Verständigungsverfahrens.

**Abb. 4: Bekanntheit von und Erfahrung mit Verfahren zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten**



Es zeigt sich, dass die befragten Unternehmen mit den nationalen Rechtsbehelfsverfahren (Einspruch und Klage) gut vertraut sind, während Kenntnisse über das Verfahren der unilateralen Vorabzusage sowie bi- oder multilateralen Verständigungs- und Schiedsverfahren weniger verbreitet sind. So sind die nationalen Rechtsbehelfsverfahren bei fast 80 Prozent der Unternehmen bekannt, knapp 50 Prozent haben mit diesen Verfahren bereits Erfahrungen gesammelt. Im Vergleich dazu beschränken sich die Kenntnisse über das Verständigungs- und Schiedsverfahren nach DBA auf 61 und 45 Prozent der Unternehmen; nur 38 Prozent der Unternehmen kennen das EU-Schiedsverfahren. Entsprechend gering sind auch die Erfahrungen der Unternehmen mit diesen Instrumenten. So hat nur knapp ein Viertel der Unternehmen (24 Prozent), die das Verständigungsverfahren nach DBA kennen, dieses Verfahren bereits angewendet. Bei den Schiedsverfahren nach DBA und der EU-Schiedskonvention liegen diese Anteile bei circa 12 und 5 Prozent; bezogen auf die Grundgesamtheit entsprechen diese Werte einem Anteil von knapp 13, 6 und 2 Prozent der Unternehmen.<sup>17</sup>

<sup>17</sup> Die geringere Verbreitung der Schiedsverfahren sollte nach Auskunft der befragten Experten zu einem wesentlichen Teil darauf zurückzuführen sein, dass die beteiligten Finanzbehörden darum bemüht sind, eine Einigung im Rahmen des vorgelagerten Verständigungsverfahrens herbeizuführen.

## II. Innerstaatlicher Rechtsschutz

Die Häufigkeit, mit der Unternehmen innerstaatlichen Rechtsschutz suchen, ist von den in dem jeweiligen Staat verfügbaren Rechtsbehelfen abhängig; die Praxis der Unternehmen ist entsprechend heterogen. Hat der Einspruch eine Basisfunktion oder stehen informelle und/oder zwischenstaatliche Rechtsbehelfe nicht zur Verfügung, ist der reguläre innerstaatliche Rechtsschutz von zentraler Bedeutung. Gibt es andere Wege, wird das nationale Rechtsbehelfsverfahren häufiger gemieden. In jedem Fall wird aus Sicht der Unternehmen die Entscheidung für oder gegen den Rechtsweg auf der Basis wirtschaftlicher Aspekte getroffen: Das Rechtsbehelfsverfahren ist kostspielig und zeitintensiv, gerichtliche Verfahren zudem öffentlich; ferner haben förmliche Rechtsbehelfe in insgesamt kaum mehr als der Hälfte aller Fälle Erfolg.

Betrachtet man die Erfolgswahrscheinlichkeit im Ländervergleich, so zeigt sich, dass dieses Verfahren in Deutschland keinen guten Ruf genießt. Hier ist nicht nur auf der Stufe des Einspruchsverfahrens die Wahrscheinlichkeit gering, dass die angegriffene Verrechnungspreisfestsetzung rückgängig gemacht wird. Es bringen auch nur wenige Unternehmen ihren Fall vor Gericht. Dort hat aber die bisher nur geringe Anzahl verhandelter Verrechnungspreisfälle gute Aussicht, im Sinne des Steuerpflichtigen entschieden zu werden. Zwar wird man annehmen müssen, dass diese Quote bei einer größeren Zahl verhandelter Fälle geringer ausfallen dürfte. Lässt sich eine Doppelbesteuerung aber auf dem innerstaatlichen Rechtsweg beseitigen, sollten finanzgerichtliche Verfahren jedenfalls nicht deshalb ausscheiden müssen, weil sie kostenintensiv, zeitintensiv oder verfahrensrechtlich komplex sind. Die geringe Inanspruchnahme dürfte aber nicht primär im Verfahrensrecht zu suchen sein, die Ergebnisse legen vielmehr nahe, dass fehlende Marktpreise kein Fall für den Rechtsweg sind.

### III. Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Art. 25 OECD-MA

#### a. Beobachtungen

Abb. 5 macht deutlich, dass die Verständigungsverfahren in der überwiegenden Mehrzahl den jeweils zugrunde liegenden Konflikt beseitigen können, da im Durchschnitt circa 90 Prozent der Verfahren erfolgreich verlaufen, wenn auch seit 2010 ein leichter Anstieg erfolgloser Verfahren zu beobachten ist.

**Abb. 5: Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA**



Die durchschnittliche Dauer eines Verständigungsverfahrens liegt weitgehend konstant bei circa 24 Monaten und ist nur geringfügigen Schwankungen unterworfen. Zwar macht Abb. 5 deutlich, dass, in absoluten Zahlen betrachtet, die Anzahl der Verfahren, deren Laufzeit mehr als 36 Monaten beträgt, ansteigt. Da gleichzeitig die neu hinzutretenden Verfahren („Aufbau“) und der Bestand an offenen Verfahren („Offen“) wachsen, ist diese Veränderung nicht alarmierend. Bezogen auf die offenen Verfahren schwankt der Anteil lang laufender Verfahren um die 23 Prozent. Abb. 5 macht aber auch klar, dass mit Ausnahme des Jahres 2010 die Anzahl neu beantragter Verfahren die Anzahl abgeschlossener Verfahren („Abbau“) deutlich übersteigt.

Betrachtet man die der Abbildung zugrunde liegenden Einzelstatistiken wird deutlich, dass die dargestellten Zahlen ganz wesentlich durch die USA und Deutschland, die an den meisten Verfahren beteiligt sind, gespeist werden. Während der Anteil der Vereinigten Staaten nach 43 Prozent im Jahre 2008 auf 33 Prozent im Jahr 2013 zurückging, bleibt der Anteil Deutschlands unter leichten Schwankungen bei 36 Prozent.

Gründe die gegen eine Nutzung des Verständigungs- und Schiedsverfahrens nach Art. 25 OECD-MA sind für die befragten Unternehmen erneut in der Wirtschaftlichkeit des Verfahrens zu suchen. Hinderungsgründe sind im Wesentlichen die Verfahrenskosten (74 %), die Verfahrensdauer (65 %), die Unklarheit über die Verfahrensabläufe (57 %) und ein hoher erwarteter Arbeitsaufwand (55 %). Daneben spielen die fehlende Einigungsgarantie (55 %), die wirtschaftlich geringe Bedeutung des Sachverhalts (44 %), die Möglichkeit einer Nutzung alternativer Streitbeilegungsverfahren (44 %) und die Preisgabe sensibler Unternehmensinformationen (33 %) eine Rolle.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht problematisch ist nach Angabe der befragten Experten die Feststellung, dass sich die Steuerpflichtigen auf keine verbindlichen und in der Praxis durchsetzbaren zeitlichen Fristen berufen können. Von Nachteil ist ferner auch der fehlende Einigungszwang im Verständigungsverfahren. Er hat Zeit- und Kostennachteile zur Folge, während die Existenz eines Schiedsverfahrens einen starken Anreiz auf die beteiligten Finanzverwaltungen ausübt, sich bereits im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu einigen. Muss im Rahmen eines Schiedsverfahrens die Einigung durch eine Schiedsstelle herbeigeführt werden, ist für die Experten das Prinzip einer unabhängigen Beurteilung („Independent Opinion Approach“) einer Bindung der Schiedsstelle an die Vorschläge der zuständigen Behörden („Final Offer Approach“) vorzuziehen, da auf diese Weise die Chance auf ein für alle Beteiligten gerechtes Ergebnis besteht. Unter Effizienzgesichtspunkten hat andererseits die Bindung der Schiedsstelle an die Vorschläge der Beteiligten Vorteile.

#### b. Zwischenfazit

Die Auswertung statistischer Veröffentlichungen macht deutlich, dass die Anzahl und mit ihr wohl auch die Bedeutung von Verständigungsverfahren im Laufe der Zeit deutlich angestiegen ist. Starken Anteil an dieser Entwicklung haben vor allem Deutschland, die USA und Japan. In den USA und Japan wird dieses Instrument auch im Vergleich zu anderen Maßnahmen relativ häufig angewendet. Über Einzelheiten dieser Verfahren liegen aber so gut wie keine Ergebnisse vor. Lediglich Kanada und Japan berichten über die den Verständigungsverfahren zugrundeliegenden Transaktionen, die dafür maßgebenden Verrechnungspreismethoden und die Verteilung der Verständigungsverfahren nach Branchen. Dieses Ergebnis zeigt, dass die Transparenz, die den Steuerpflichtigen in letzter Zeit verstärkt abverlangt wird, auf das eigene Verwaltungshandeln nicht angewendet wird.

Aus Sicht der Unternehmen wird kritisiert, dass die Verfahren zu lange dauern und kostenintensiv sind. Hintergrund dürfte vor allem die niedrigen personellen Ressourcen auf Seiten der Finanzbehörden sein (siehe Abschnitt C), die es schon praktisch nicht zulassen, dass die im Verständigungsverfahren maßgebenden Fristen durchsetzbar sind. Auf der anderen Seite ist aber auch einzuräumen, dass die Verständigungsverfahren in mehr als drei Viertel der Fälle zur eine Lösung gebracht und Doppelbesteuerungen verhindert oder beseitigt werden können.

Aus den Beobachtungen lassen sich Ansatzpunkte für Reformen identifizieren. Im Einklang mit Advance Pricing Agreements wäre zunächst daran zu denken, die Fristen zu klären. Ferner könnte auch die Einführung eines Rederechts im Rahmen der bi- und multilateralen Verhandlungstermine sowie eine Auskunftspflicht der Finanzbehörden über den Stand der Verhandlungen, die Rechtsauffassungen der Verhandlungsdelegationen und ein Nachweis über ihr ernsthaftes Bemühen, eine Einigung herbeizuführen, zur Beschleunigung der Verfahren beitragen. Voraussetzung für eine Wirksamkeit der letzten beiden Reformansätze müsste jedoch sein, dass sowohl die Einhaltung von Fristen als auch die Berichtspflichten einklagbar und nachprüfbar sind. Darüber hinaus wäre insbesondere die Aufnahme obligatorischer Schiedsklauseln in deutsche Doppelbesteuerungsabkommen zu begrüßen. Eine Aufnahme solcher Schiedsverfahren würde dazu führen, dass sich die an der Verhandlung beteiligten Finanzbehörden bereits im Verständigungsverfahren noch stärker bemühen, eine Einigung zu erzielen. Unter Effizienzgesichtspunkten wäre darüber nachzudenken, ob es nicht wirksamer wäre, das Schiedsverfahren generell in der Weise umzusetzen, dass die Schiedsstelle an die Vorschläge der zuständigen Behörden (Final Offer Approach) gebunden ist.



## IV. Verfahren nach der EU-Schiedskonvention

### a. Beobachtungen

In Bezug auf die Verfahren der EU-Schiedskonvention sind schon seit vielen Jahren offizielle Statistiken zu der Anzahl der eröffneten und offenen Verfahren verfügbar. Mit Blick auf die durchschnittliche Bearbeitungsdauer wird deutlich, dass diese sowohl in 2012 als auch 2013 deutlich über der im Verfahrensrahmen grundsätzlich vorgesehenen Maximaldauer von 24 Monaten liegt.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass zahlreiche Verfahren nicht innerhalb der grundsätzlich vorgesehenen Dauer beendet werden. Im Durchschnitt der Jahre 2012 und 2013 konnten lediglich 59,5 Prozent der Verfahren innerhalb von zwei Jahren abgeschlossen werden. Die Gründe für das Überschreiten dieser Frist liegen nach den Angaben im entsprechenden Bericht des Joint Transfer Pricing Forum in folgenden Punkten:

- Die Frist wird mit Zustimmung des Steuerpflichtigen außer Acht gelassen (21 %). Dies gilt im Besonderen für Irland (89 %), Frankreich (74 %) und Dänemark (30 %). In Deutschland ist dies hingegen in nur zwei Prozent der Fälle gegeben.
- Der zu verhandelnde Sachverhalt ist gleichzeitig noch vor einem Gericht anhängig und wird deshalb vorübergehend nicht weiter verfolgt (19 %). Dies gilt im Besonderen für Italien und Schweden (jeweils 46 %), Deutschland, Spanien und Großbritannien (jeweils 16 %) sowie Frankreich (9 %).
- Eine Einigung wurde bereits im Grundsatz erreicht, die schriftliche Bestätigung fehlt jedoch noch (12 %). Dies gilt im Besonderen für Deutschland (18 %), Spanien (17 %) und Frankreich (15 %).
- Sonstige nicht weiter spezifizierte Gründe (40 %). Hier zeichnen sich insbesondere Großbritannien (76 %), Österreich (75 %), Spanien (64 %) und Deutschland (58 %) aus.

Einen Überblick über die an den laufenden Verfahren beteiligten Länder zum Ende des Jahres 2011 gibt Tabelle 3.<sup>18</sup> Im Hinblick auf die Entwicklung des Verfahrensstands ist nicht davon auszugehen, dass sich die Zusammensetzung der beteiligten Länder grundlegend verändert hat, da an den meisten Verfahren die wirtschaftlich stärkeren Mitgliedstaaten Deutschland, Frankreich, Spanien, Italien und Großbritannien beteiligt sind.

---

18 Tabelle 3 beruht auf den statischen Veröffentlichungen des Joint Transfer Pricing Forum. Aufgrund der letztmaligen Veröffentlichung der entsprechenden Übersicht für das Jahr 2011, können aktuellere Zahlen nicht präsentiert werden.

**Tabelle 3: Verteilung laufende Verfahren nach der EU-Schiedskonvention**

	BE	CZ	DK	DE	IE	EL	ES	FR	IT	LU	HU	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK	Σ	
BE			2	8			1	10	1			2											24
CZ				4				1													1		6
DK	2			7			3	3				2	1	2	1					3	4	3	31
DE	8	3	7		2		10	53	18		5	13	12	6	1			1	4	5	20		168
IE				2			2	8														1	13
EL								2															2
ES	1		3	10	2			23	4			2	1		4							3	53
FR	14	1	3	53	8	2	23		23			2	2	3	8	1					5	23	171
IT	2	1		18		1	4	24		1	1	5	2	1	1		1	1			3	7	74
LU	1			1					1														3
HU				4					1														5
NL			2	13			2	2	5		1		1		1						4	1	32
AT			1	12			1	2	1			1							1		1		20
PL	1		2	6				3	1												1		14
PT			1	1			4	8	1														15
RO																							0
SI																							0
SK				1					1														2
FI			3	4					1				1								7		16
SE		1	4	5				3	3			3		1						7		1	28
UK			3	19			3	27	7			1									2		63
Σ	29	6	31	168	13	3	53	169	68	1	7	31	20	13	16	1	1	2	16	33	59	— <sup>19</sup>	

Die Gründe, die in der Grundgesamtheit für die bisher nur geringe Nutzung des Verfahrens nach der EU-Schiedskonvention maßgebend sind, decken sich aber weitgehend mit den Argumenten, die aus Sicht der befragten Unternehmen gegen die Nutzung eines Verfahrens auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens sprechen. Damit wird deutlich, dass auch die Hinderungsgründe, die gegen die Inanspruchnahme des Verständigungs- und Schiedsverfahrens nach der EU-Schiedskonvention sprechen, in der Wirtschaftlichkeit des Verfahrens zu suchen sind. Auch aus diesem Grund wäre es hilfreich, wenn das Ergebnis von Verständigungs- und Schiedsverfahren auf Antrag und unter den Bedingungen eines APA auf zukünftige Veranlagungsperioden erstreckt werden könnte (roll forward).

19 Aufgrund bestehender Unstimmigkeiten über die Anzahl offener Verfahren nach der EU-Schiedskonvention stimmen die Zahlen der Kreuztabelle nicht immer überein.

Müssten sich die befragten Unternehmen bei innereuropäischen Verrechnungspreisstreitigkeiten zwischen den DBA- und dem EU-Verständigungs- und Schiedsverfahren entscheiden, würden 56 Prozent die Verfahren nach DBA und 44 Prozent das Verfahren nach der Schiedskonvention bevorzugen.

Soweit die EU-Schiedskonvention anwendbar ist, wird dieses den DBA-Verständigungsverfahren grundsätzlich vorgezogen, da das Verfahren nach der EU-Schiedskonvention detaillierter geregelt ist und auch ein obligatorisches Schiedsverfahren vorsieht. Die Experten betonen, dass die letztere Entscheidung für oder gegen eines der beiden Verfahren von den Umständen des Einzelfalls sowie der Existenz und der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens im DBA abhängig ist. Dazu trägt auch bei, dass die Erfolgswahrscheinlichkeit eines Verfahrens nach der EU-Schiedskonvention nicht höher eingeschätzt wird als die Wahrscheinlichkeit, die eigene Position im Rahmen eines DBA-Schiedsverfahrens durchsetzen zu können.

#### b. Zwischenfazit

Aufgrund klarer Fristen, umfangreicher Richtlinien und einer Schiedsklausel wird das EU-Schiedsverfahren dem DBA-Verständigungsverfahren tendenziell vorgezogen. Zwar mag man meinen, dass die Daten der Statistik im Hinblick auf die im Vergleich zu den DBA niedrigeren Werte ein anderes Bild zeichnen. Bei einer Interpretation der statistischen Daten muss aber berücksichtigt werden, dass das EU-Schiedsverfahren inhaltlich auf Verrechnungspreise und räumlich auf das Gebiet der EU beschränkt ist.

Wenn das EU-Schiedsverfahren auch eine leichte Präferenz genießt, impliziert dies nicht, dass dieses Instrument nicht verbessert und vor allem nicht beschleunigt werden kann. In diesem Zusammenhang wurde bereits für DBA-Verfahren diskutiert, dass Maßnahmen, die die Aufmerksamkeit hoch halten (Beispiele sind Akteneinsicht durch den Steuerpflichtigen, Auskunftspflicht und Berichtspflichten) den Verlauf des Verfahrens begünstigen können. Die regelmäßige Überschreitung des vorgesehenen Zeitrahmens für die Verständigungsphase sollte eingedämmt werden können, wenn deren Einhaltung einklagbar und nachprüfbar wäre. Hilfreich wäre ferner die Unabhängigkeit der für die Durchführung von Verständigungsverfahren zuständigen Behörden zu stärken, geeignete Leistungskennzahlen für die Steuerverwaltung einzuführen, einen häufig im Betriebsprüfungsverfahren erwirkten Verzicht auf die Inanspruchnahmen von Verständigungsverfahren einzudämmen oder Leitlinien über den Inhalt einzureichender Unterlagen zu erstellen.

## **V. „Roll-back“ von Advance Pricing Agreements**

Die Möglichkeit eines „roll-back“ von Ergebnissen, die im Rahmen eines Advance Pricing Agreements erzielt wurden, ist mit Ausnahmen von Brasilien und formal auch Polen weit verbreitet. Im Hinblick auf die Verbreitung dieses Instruments sowie die grundsätzlich hohen Erfolgsquoten ist dem „roll back“ von APA eine grundsätzlich hohe Wirksamkeit zu bescheinigen. Dieses Verfahren ist vor allem für mögliche Problemfälle geeignet, die im Vorfeld einer späteren Betriebsprüfung liegen. Dieses grundsätzlich eigene Verständigungsverfahren ist aber inhaltlich an die Durchführung eines APA gebunden und wird typischerweise auch formal mit dem APA zu einem Verfahren verbunden, sodass es verfahrensrechtlich die Vor- und Nachteile des Advance Pricing Agreement teilt.

## **VI. Sonstige Streitbeilegungsmechanismen**

Indien, Italien, Großbritannien und die Vereinigten Staaten kennen alternative Mechanismen der Streitbeilegung, die über das bisher dargestellte Instrumentarium hinausgehen. Gemeinsamer Nenner dieser alternativen Verfahren ist, dass sie eine Art Mediationsverfahren darstellen. Der Ablauf und die Anordnung des Verfahrens auf verschiedenen Ebenen unterscheiden sich jedoch zum Teil erheblich.

Im Hinblick auf die Erfahrung in Indien, Italien, Großbritannien und den Vereinigten Staaten können auch Mediationsverfahren das Mittel der Wahl sein, um Verrechnungspreiskonflikte zu lösen. Gegenstand und Verfahren dieser Instrumente konnten im Rahmen der Expertenbefragung allerdings nur prinzipiell diskutiert werden, sodass sich ein Fazit an dieser Stelle darauf beschränken muss festzustellen, dass es sich lohnen mag, bei der Suche nach einer Verbesserung des verfahrensrechtlichen Rahmens für die Abstimmung und Anpassung der Verrechnungspreise auch dieses Instrument eingehender zu prüfen.

Die konkrete Ausgestaltung dieser Verfahren muss aber mit der Rechtsordnung kompatibel sein, auf die sie Anwendung finden sollen. Von daher mag nicht jedes Verfahren, das in anderen Ländern funktioniert, auf die Verhältnisse in der Bundesrepublik anwendbar sein. In jedem Fall ist festzuhalten, dass es sich bei den Blaupausen aus Indien, Italien, Großbritannien und den Vereinigten Staaten um unilaterale Instrumente handelt, die im länderübergreifenden Kontext nur mit Einschränkungen geeignet sind. Es erscheint aber im Rahmen einer Gegenberichtigung sinnvoll oder dort, wo der Verrechnungspreiskonflikt und die drohende Doppelbesteuerung auf eine abweichende Beurteilung der nationalen (deutschen) Finanzbehörden zurückzuführen ist. Dies gilt vor allem, wenn eine Gegenberichtigung nicht möglich, zulässig oder erfolglos ist.

## IV. Vierter Teil: Der normative Rahmen. Unionsrecht, Völkerrecht, Verfassungsrecht

Die oben genannten Probleme des geltenden deutschen Rechts, die Defizite seines Vollzugs und die zusätzlichen Belastungen, die sich aus der gegenwärtigen Vollzugspraxis für die Steuerpflichtigen und ihre Berater ergeben, verdeutlichen den hohen Reformbedarf, der sich für das deutsche Recht und seinen Vollzug ergibt. Erste Hinweise auf alternative Regelungs- und Vollzugsmodelle lassen sich teilweise bereits aus der juristischen Innensicht<sup>20</sup>, v.a. aber aus den bisherigen Vollzugserfahrungen der Steuerpflichtigen mit den Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder ableiten.<sup>21</sup>

Die nachfolgenden Überlegungen setzen neu an. Sie zeigen, wie Reformen de lege ferenda ausgestaltet werden können. Dabei gehen sie dreischrittig vor. Zunächst ist – in der gebotenen Kürze – der normative Rahmen abzustecken, den der deutsche Gesetzgeber nicht ohne Verstoß gegen das geltende Unionsrecht und/oder gegen das Grundgesetz verlassen könnte. In Ausfüllung dieses Rahmens ist sodann nach Impulsen aus der Rechtsvergleichung und aus dem Vergleich von Vollzugserfahrungen unterschiedlicher Partnerländer zu fragen. Darauf bauen konkrete Vorschläge auf, die – einzeln oder in ihrer Gesamtheit – auch für Deutschland das Verfahrensrecht für die Anpassung und Abstimmung von Verrechnungspreisen nachhaltig verbessern können.

### A. Unionsrechtliche Vorgaben

#### I. Grundfreiheiten

Aus dem Bereich des Primärrechts (EUV, AEUV, GRCh) begrenzen v.a. die in den Grundfreiheiten des AEUV niedergelegten Garantien den Spielraum innerstaatlicher Reformen. Vorbehaltlich spezifischer Rechtfertigungsgründe verbieten sie es den EU-Mitgliedstaaten, innerunionale Fälle mit grenzüberschreitenden (Binnenmarkt-)Bezügen schlechter zu behandeln als die rein innerstaatlichen Fälle.<sup>22</sup> Diese Verbote erstrecken sich über das materielle Recht hinaus auch auf das Verfahrensrecht.<sup>23</sup>

---

20 Oben S. 2 ff.

21 Oben S. 8 ff.

22 Speziell zur Bedeutung der Grundfreiheiten für die Regelungen des § 1 AStG Alexander Mann, Einkünftekorrekturnormen im deutschen Internationalen Steuerrecht. Die Vereinbarkeit des § 1 AStG mit Europäischem Gemeinschaftsrecht (2009). Allgemein zur Dogmatik der Grundfreiheiten v.a. Axel Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH (2002); Benjamin Straßburger, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten – Konkretisiert anhand des nationalen Rechts der Dividendenbesteuerung (2012); und Ekkehart Reimer, in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 7.1 ff. m.w.N.

23 Leitentscheidung: EuGH, Urt. v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 – Futura Participations and Singer, Slg. 1997, I-2471. Hierzu Dautzenberg, FR 1997, 567; und Ekkehart Reimer, in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 7.183.

### **1. Verrechnungspreisregeln als Eingriff in Art. 49 ff., 63 ff. AEUV**

Die Diskriminierungsverbote treffen im Steuerrecht der Verrechnungspreise auf ein Phänomen, das traditionell spezifisch und ausschließlich auf grenzüberschreitende Fälle abzielt: In innerstaatlichen Fällen sind zwar materiellrechtliche Angemessenheitsprüfungen v.a. im Rahmen der vGA-Dogmatik, aber auch einzelner Entstrickungstatbestände etwa bei einer Betriebsaufgabe, in Umwandlungsfällen oder bei der unentgeltlichen Verlagerung von Betriebsvermögen in eine andere Sphäre üblich. Die Regelungen über die Nachprüfung und Anpassung von Verrechnungspreisen in Art. 9 OECD-MA, Art. 9 dVG, § 1 AStG greifen sachlich und zeitlich aber viel weiter aus.

Das gilt nicht nur für das materielle Recht, sondern ebenso für die umfassenden, v.a. bereits präventiv ansetzenden Aufzeichnungs-, Dokumentations- und Erklärungspflichten, die das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise prägen. Hier begründet das Verfahrensrecht spezifische Hürden für den Bereich der Verrechnungspreise, die sich auf grenzüberschreitende Fälle beschränken. Tatbestandlich steht damit der Eingriff in die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) und/oder die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) fest; er hat in Inbound-Fällen den Charakter einer Diskriminierung i.e.S., in Outbound-Fällen wirken die Grundfreiheiten als Verbote sog. diskriminierender Beschränkungen.

### **2. Rechtfertigung dem Grunde nach**

In der Grundfreiheitsdogmatik richtet sich der Blick deshalb zentral auf die Dogmatik der Rechtfertigungsgründe und die ihr nachgeschaltete Verhältnismäßigkeitsprüfung. Besondere Bedeutung kommt dabei dem Erforderlichkeitskriterium zu.<sup>24</sup> In Ermangelung einer Harmonisierung von Bemessungsgrundlage und Tarif („GKB plus“) oder sogar einer Konsolidierung der einzelnen Bemessungsgrundlagen der verbundenen Unternehmen zu einer einheitlichen Bemessungsgrundlage des ganzen Konzerns mit anschließender Formelzerlegung („GKKB“) ist das Interesse der Mitgliedstaaten an der Wahrung der Aufteilung ihrer Besteuerungshoheit zwar ein anerkannter Rechtfertigungsgrund.<sup>25</sup> Darin liegt aber nur eine notwendige, nicht bereits eine hinreichende Bedingung für die Vereinbarkeit des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise mit den Grundfreiheiten.

### **3. Zentrale Bedeutung der Verhältnismäßigkeit**

Vielmehr gelingt die Rechtfertigung nur, wenn und insoweit die den grenzüberschreitenden Fall spezifisch belastenden verfahrensrechtlichen Vorschriften geeignet, erforderlich und angemessen sind, um das Ziel der Wahrung der Aufteilung der mitgliedstaatlichen Besteuerungshoheit auch zu erreichen. Diese umfassende Verhältnismäßigkeitsprüfung und hier v.a. die Erforderlichkeitsprüfung nimmt der EuGH in seiner Rechtsprechung zum materiellen Recht der direkten Steuern sehr ernst. Es gilt aber nicht allein für das materielle Recht, sondern ebenso auch für die Auferlegung verfahrensrechtlicher Pflichten. Den

---

24 Joachim Englisch, in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 7.199 ff.

25 Joachim Englisch, in: Harald Schaumburg/Joachim Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 7.224 ff.

Mitgliedstaaten ist zwar die Verifikation der Angaben des Steuerpflichtigen gestattet; damit können dem Grunde nach auch verfahrensrechtliche Belastungen verbunden sein.

Dabei darf aber nie aus dem Blick geraten, dass Verwaltungsverfahren und damit auch die einzelnen verfahrensrechtlichen Pflichten, die Richtliniengeber, mitgliedstaatliche Gesetzgeber oder Finanzbehörden (Betriebsprüfer) dem Steuerpflichtigen auferlegen, stets dienende Funktion haben. Gerade aus der Perspektive der Grundfreiheiten sind verfahrensrechtliche Belastung deshalb nur zulässig, wenn und soweit sie der richtigen Anwendung des materiellen Rechts dienen und damit die tatsächliche Beachtung des materiellen Rechts absichern.

Die Einführung oder Aufrechterhaltung von Regelungen (auch: behördlichen Auskunft- oder Dokumentationsanforderungen) verstößt dagegen gegen Grundfreiheiten, wo sie i.d.S. nicht erforderlich ist. Derartige Fallgestaltungen sind in der Praxis aber vielfach anzutreffen. Die hohe Relevanz der Erforderlichkeitsprüfung wird exemplarisch v.a. in folgenden drei Fallkonstellationen sichtbar:

- Teilweise besteht die Gefahr eines Missbrauchs bereits a priori nicht. Zu denken ist z.B. an Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, wenn in einer der betroffenen Gesellschaften ein Minderheitsgesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt und damit evident ist, dass er in seinem eigenen Interesse auf die Angemessenheit der Verrechnungspreise achtet.
- Teilweise scheitert die Erforderlichkeit einer Anforderung von Auskünften oder Unterlagen des Steuerpflichtigen daran, dass diese Daten bereits an Amtsstelle vorhanden sind. Die Redundanz erneuter Datenerhebung betrifft dabei nicht allein Fälle, in denen dieselbe Behörde (oder gar derselbe Prüfer) bestimmte Unterlagen mehrfach anfordert. Vielmehr ist auch die erstmalige Datenanforderung durch die Finanzbehörde problematisch, wenn dieselben Daten bereits bei anderen Behörden (etwa im Handelsregister, bei Zollbehörden, bei der Arbeitsagentur, bei der Gewerbeaufsicht etc.) vorhanden und im Wege der Amtshilfe (Art. 35 Abs. 1 GG, § 111 AO) zu beschaffen sind.
- Nach der Rechtsprechung des EuGH zu Fragen des materiellen Steuerrechts könnte es sogar genügen, dass die Daten bei einer EU-ausländischen Finanzbehörde lagern. Zwar sind die praktischen Kontingenzen evident, von denen der innerunionale Informationsaustausch zwischen den mitgliedstaatlichen Finanzbehörden derzeit noch geprägt ist. Vieles spricht aber dafür, dass auch in diesem Fall zur Wahrung der Grundfreiheiten die zwischenstaatliche Amtshilfe auf der Grundlage der EU-AHiRL vorrangig ist, mithin einer (sc. erneuten) Datenanforderung bei dem Steuerpflichtigen entgegensteht. Mit feinem Gespür sieht und stärkt der EuGH hier die kontrafaktische Kraft des Sekundärrechts im Interesse der Grundfreiheiten und damit eines funktionierenden Binnenmarkts.

Diese Beispiele sprechen für eine perspektivisch viel sorgfältigere Kontrolle des behördlichen Handelns, aber auch der Regelungen der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung.<sup>26</sup>

## II. Beihilfenrecht

Neben die Diskriminierungsverbote aus den Grundfreiheiten treten komplementär die Besserstellungsverbote des Beihilfenrechts (Art. 107, 108 AEUV). Die Mitgliedstaaten dürfen keine selektiven Vorteile<sup>27</sup> für Unternehmen gewähren, die den grenzüberschreitenden Handel mit Waren und Dienstleistungen aktuell oder potenziell verzerren. Auch das Beihilfenverbot betrifft gleichermaßen das materielle Steuerrecht und das Steuerverfahrensrecht. Es betrifft neben der Rechtsetzungsebene auch den Steuervollzug.

Die Durchschlagskraft des Beihilfenrechts in diesem Bereich zeigt sich in den Kommissionsverfahren, die zunächst im Juni 2014 gegen Irland, Luxemburg und die Niederlande wegen deren ruling-Praxis eröffnet und im Dezember 2014 auf alle 28 EU-Staaten ausgedehnt wurden. Diese Untersuchungen haben unterschiedliche Intensität; so hat die Kommission im Februar 2015 mitgeteilt, die belgische Praxis einer eingehenden Überprüfung zu unterziehen.<sup>28</sup>

## III. Charta der Grundrechte

### 1. Adressaten, Anwendungsbereich, Wirkungsweise

Gänzlich anderen Charakter haben die Vorgaben der Europäischen Grundrechtecharta (GRCh).<sup>29</sup> Sie binden neben den Unionsorganen auch die Mitgliedstaaten. Diese Bindungen erstrecken sich aber nicht auf deren gesamtes Verwaltungshandeln, sondern nur auf die Ausgestaltung und den Vollzug von Unionsrecht. Für das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise betrifft die Grundrechtecharta deshalb insbesondere die Amtshilferichtlinie, die EU-Schiedskonvention und deren Vollzug.

Soweit Regelungen des sekundären Unionsrechts die Mitgliedstaaten zu bestimmten Maßnahmen (Gesetzgebung, Gesetzesauslegung) verpflichten, immunisieren sie dieses mitgliedstaatliche Handeln grundsätzlich gegen eine verfassungsrechtliche Überprüfung am Maßstab der mitgliedstaatlichen

---

26 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 S. 1809.

27 Zur Bedeutung des Selektivitätskriteriums zuletzt Roland Ismer/Sophia Piotrowski, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015, 257 ff.

28 KOM, Mitteilung vom 3.2.2015, Internet: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-4080\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4080_en.htm), zuletzt abgerufen am 10.08.2015.

29 Charta der Grundrechte der Europäischen Union (2000/C 364/01), ABl. EG C 364/1 v. 18.12.2000.



Grundrechte.<sup>30</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH lassen das Unionsrecht insgesamt und insbesondere die Regelungen der Grundrechtecharta aber in Situationen, in denen das Handeln eines Mitgliedstaats nicht vollständig durch das Unionsrecht determiniert wird, Raum für die parallele Anwendung nationaler Schutzstandards für die Grundrechte, sofern durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom EuGH ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.<sup>31</sup>

## 2. **Recht auf gute Verwaltung**

Von übergreifender Bedeutung für Ausgestaltung und Anwendung des Verfahrensrechts ist zunächst das Recht auf gute Verwaltung. Nach Art. 41 Abs. 1 GRCh hat jede Person ein Recht darauf, dass ihre Angelegenheiten von den Organen und Einrichtungen der Union unparteiisch, gerecht und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden.

Dieses Recht wird in Art. 41 Abs. 2 und Abs. 4 GRCh durch eine Reihe von Einzelgarantien präzisiert, die – gewonnen im Wege wertender Rechtsvergleichung – das Destillat grundrechtlicher und rechtsstaatlicher Überlieferungen der Mitgliedstaaten für die Stellung des Einzelnen in Verwaltungsverfahren bilden. Sie umfassen

- das Recht, die eigene Sprache zu verwenden und eine Antwort in dieser Sprache zu erhalten;
- das Recht auf rechtliches Gehör;
- das Recht auf Aktenzugang und Akteneinsicht, das allerdings unter dem Vorbehalt der Wahrung des legitimen Interesses der Vertraulichkeit sowie des Berufs- und Geschäftsgeheimnisses steht; sowie
- Begründungserfordernisse.

Art. 41 Abs. 3 GRCh stärkt diese Positionen faktisch durch einen Hinweis auf den unionsrechtlichen Haftungsanspruch: Jede Person hat Anspruch darauf, dass die Union den durch ihre Organe oder Bediensteten in Ausübung ihrer Amtstätigkeit verursachten Schaden nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen ersetzt, die den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsam sind.

## 3. **Recht auf Datenschutz**

Die Charta der Grundrechte enthält daneben spezifische Einzelgarantien. Art. 8 GRCh erkennt das Recht jeder Person auf Schutz der sie betreffenden personenbezogenen Daten an. Die Erhebung und

---

30 BVerfG, Beschl. v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83 –, BVerfGE 73, 339 – Solange II; Beschl. v. 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, 79 (95 f.) – Emissionszertifikate; Beschl. v. 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09 –, BVerfGE 129, 78 (90) – Le Corbusier; Beschl. v. 04.10.2011 – 1 BvL 3/08 –, BVerfGE 129, 186 (199) – Investitionszulagengesetz.

31 EuGH, Urt. v. 26.02.2013, Rs. C-617/10 – Åkerberg Fransson.

Verarbeitung personenbezogener Daten steht nach Art. 8 Abs. 2 Satz 1 GRCh unter Vorbehalt des Gesetzes. Die Vorschrift ordnet ferner an, dass die Mitgliedstaaten diese Daten nur „nach Treu und Glauben“ und „für festgelegte Zwecke“ verarbeiten dürfen; in diesem unbestimmten Erfordernis ist insbesondere eine strenge Erforderlichkeitsbindung enthalten. Danach sind die Erhebung, Speicherung, Verarbeitung oder Weitergabe personenbezogener Daten unzulässig, soweit dies für den Vollzug des materiellen Rechts der Verrechnungspreise nicht erforderlich ist, wenn und weil es gleich sichere mildere Mittel zu seinem Vollzug gibt.

Flankierend gewährt Art. 8 Abs. 2 Satz 2 GRCh jeder Person ein subjektives, gerichtlich durchsetzbares Recht, Auskunft über die sie betreffenden erhobenen Daten zu erhalten und die Berichtigung der Daten zu erwirken.

Neben diese subjektiven Garantien tritt – speziell für das Recht auf Datenschutz – eine institutionelle Garantie: Art. 8 Abs. 3 GRCh ordnet an, dass die Einhaltung der materiellen Garantien aus Art. 8 Absätzen 1 und 2 GRCh von einer unabhängigen Stelle überwacht wird.

#### **IV. Sekundärrecht**

Zentrale Bedeutung haben die Regelungen der Amtshilferichtlinie.<sup>32</sup> Ebenso wie die Richtlinien, die das materielle Steuerrecht grenzüberschreitend tätiger Unternehmen prägen (Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen; Mutter-Tochter-Richtlinie; steuerliche Fusionsrichtlinie), bilden sie einen normativen Rahmen, der im Rahmen der vorliegenden Untersuchung als gegeben gesetzt ist und auch in den Handlungsoptionen de lege ferenda nicht zur Disposition gestellt werden soll.

---

32 Zu ihrer Darstellung und Analyse oben S. 23 und unten S. 40 ff.

## V. Beispiel im Querschnitt: Der unionsrechtliche Rahmen von joint audits

Charakteristisch für die Handlungsform „Richtlinie“ ist die Ausgestaltungsautonomie der Mitgliedstaaten (Art. 288 UAbs. 3 AEUV) bei gleichzeitiger Pflicht der Mitgliedstaaten zur Umsetzung dessen, was die Richtlinie anordnet, in innerstaatliches Recht.

Die Bindungs- und Harmonisierungskraft der EU-AHiRL zeigt sich exemplarisch im Referenzgebiet der joint audits. Die Mitgliedstaaten sind nach Art. 12 Abs. 1 EU-AHiRL nicht verpflichtet, überhaupt joint audits einzuführen. Wenn sie es aber tun, sind sie in der Ausgestaltung der einschlägigen Verfahren an die Vorgaben der Richtlinie gebunden; sie müssen dann z.B. festsetzen, dass

- ihre zuständige Behörde der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaats Personen vorschlägt und
- diesen Vorschlag begründet (Art. 12 Abs. 2 EU-AHiRL),
- ihre zuständige Behörde ein „Nein“ des anderen Mitgliedstaats akzeptiert (Art. 12 Abs. 3 EU-AHiRL),
- ihre zuständige Behörde für den Fall einvernehmlicher Entscheidungen zwischen beiden Mitgliedstaaten einen Koordinator bestellt (Art. 12 Abs. 4 EU-AHiRL).

Im Übrigen aber schweigt die Richtlinie. Unter den vielen Einzelheiten, die der Rat nicht aufgreift und die damit in der alleinigen Regelungshoheit der Mitgliedstaaten verbleiben, sind auch Grundfragen der joint audits: So verlangt die EU-Amtshilferichtlinie es z.B. nicht, dass der Staat, auf dessen Territorium die joint audits stattfinden (Zielstaat), es teilnehmenden Beamten eines anderen EU-Staats (Entsendestaat) gestattet, im Zielstaat nach ihrem Heimatrecht (dem Recht des Entsendestaats) zu agieren. Die Anwendbarkeit ausländischen Rechts (Rechts des Entsendestaats) im Zielstaat ist insbesondere nicht durch Art. 12 EU-AHiRL gefordert.

Vieles spricht sogar dafür, dass das Sekundärrecht in diesem Punkt änderungsfest ist. Im Unterschied zur grenzüberschreitenden polizeilichen Zusammenarbeit, für die Art. 88 Abs. 3 und Art. 89 AEUV unter sehr engen Voraussetzungen (insbesondere: Einstimmigkeit im Rat) eine Ausübung von Hoheitsgewalt von Beamten eines Mitgliedstaats auf dem Territorium eines anderen Mitgliedstaats zulässt, fehlen für das Steuer(verfahrens)recht derartige primärrechtliche Ermächtigungsgrundlagen. Nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung – und mit Blick auf die besondere Souveränitätsnähe der Integrität des Staatsgebiets – ist daraus der Schluss zu ziehen, dass die EU-AHiRL nicht verletzt ist, wenn einzelne oder alle Mitgliedstaaten joint audits (Art. 12 EU-AHiRL) nur in der Weise zulassen und durchführen, dass für joint audits auf ihrem Staatsgebiet stets auch ausschließlich ihr eigenes Recht anwendbar ist.

## **B. Völkerrechtliche Vorgaben**

### **I. DBA**

Die rund 100 deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, die in den für das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise relevanten Teilen – mit Abstrichen beim Schiedsverfahren<sup>33</sup> – im Wesentlichen dem OECD-Musterabkommen entsprechen, enthalten nahezu keine substanziellen Restriktionen für verfahrensrechtliche Verbesserungen. So durchschlagend ihre materiellrechtlichen Regelungen sind, so beweglich ist das Verfahrensrecht der DBA. Namentlich die Vorschriften über die grenzüberschreitende Informationszusammenarbeit (Amtshilfe; Art. 25 dVG bzw. Art. 26 OECD-MA) und über das Verständigungs- und Schiedsverfahren (Art. 24 dVG bzw. Art. 25 OECD-MA) lassen Raum für verfahrensrechtliche Verbesserungen, insbesondere für eine Vertiefung zwischenstaatlicher Kooperationsformen praeter conventionem.

### **II. Allgemeines Völkerrecht**

Neben diesen speziellen, teils eher dem soft law zuzurechnenden Teilen des Besonderen Völkerrechts können aber auch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts – für Deutschland im Zusammenspiel mit Art. 25 GG – Relevanz für das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise gewinnen. Das zeigt sich etwa in der oben<sup>34</sup> bereits angesprochenen Frage, nach welcher Rechtsordnung ein Betriebsprüfer bei einem joint audit auf fremdem Territorium agiert. Im Vorfeld aller verfassungsrechtlichen Haupt- und Nebenbedingungen garantiert das allgemeine Völkerrecht insbesondere die strikte Beachtung des Interventionsverbots.

## **C. Verfassungsrechtliche Vorgaben**

### **I. Kompetenzielle Vorgaben**

Kaum überschaubar ist für Deutschland das Spektrum an kompetenziellen Vorgaben, die sich überwiegend aus dem Grundgesetz selbst, teils aber auch – i.S.e. Nachverdichtung – aus einfachgesetzlichen Vorschriften und hier namentlich aus § 5 FVG ergeben. In sachlicher Hinsicht ist die Kompetenzordnung durch den Dualismus von Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen geprägt; in persönlicher (institutioneller) Hinsicht durch den Dualismus von Verbands- und Organkompetenzen. Innerhalb der Kategorie der Verbandskompetenzen sind neben Ländern und Bund auch die Europäische Union, in – freilich beschränktem – Umfang ferner Internationale Organisationen und Netzwerke (VN, OECD, Global Forum, Joint Transfer Pricing Forum u.a.) nach Maßgabe ihrer Gründungsdokumente und der deutschen Beitrittsakte zu berücksichtigen.

---

33 Vgl. oben S. 6 f.

34 Schon oben S. 3.

## II. Bestimmtheitsanforderungen

Von zentraler Bedeutung sind sowohl für das materielle Recht als auch für das Verfahrensrecht die verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen. Ebenso, wie der Gesetzgeber die Steuerbelastung transparent und vorhersehbar vorgeben muss, hat er auch die verfahrensrechtlichen Pflichten und hier namentlich die Anforderungen, die an Dokumentations-, Mitteilungs- und Erklärungspflichten gestellt werden, ex ante zu spezifizieren. Diese verfahrensrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen speisen sich aus mehreren Quellen:

- zunächst allgemein aus den Grundrechten (Art. 12 Abs. 1, 9 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG) und
- aus dem Rechtsstaatsprinzip,
- speziell für das durch §§ 369 ff. AO latent strafbewehrte Steuerrecht aus den Vorwirkungen des Art. 103 Abs. 2 GG,
- ferner – soweit Bundesrechtsverordnungen wie insbesondere die Gewinnaufzeichnungsverordnung<sup>35</sup> und die Funktionsverlagerungsverordnung<sup>36</sup> betroffen sind – aus den in Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG besonders explizierten Anforderungen, die das Grundgesetz an die Bestimmtheit parlamentarischer Verordnungsermächtigungen stellt.

Dabei folgt die Auslegung des Grundgesetzes einem dynamischen Ansatz: Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ist nicht schlechthin verboten, sondern – auch aus Sicht des Bundesverfassungsgerichts – in vielen Fällen unvermeidlich. Es ist einerseits die mangelnde Vorhersehbarkeit der betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten und der zivilrechtlichen Gestaltungen, die deshalb Maßstab und Grenze für die Bestimmtheit der Verfahrensrechtssetzung werden. Andererseits kann die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe eine spezifische Funktion der Missbrauchsabwehr haben, die legitim ist: Zu klar begrenzte Eingriffsregelungen laden zu Umgehungsgestaltungen ein; in dieser Lage darf der Gesetzgeber durch die Verwendung unbestimmter oder jedenfalls unscharfer Regelungen die Fähigkeiten von Verwaltung und Rechtsprechung zu eigenverantwortlicher Norminterpretation nutzen.

Die Dynamik der Bestimmtheitsanforderungen zeigt sich aber dann, wenn sich neue Branchen, Transaktionsarten, Leistungsbeziehungen oder Funktionen etablieren, die vorläufig nur von der Generalklausel erfasst werden, dann aber in großer Zahl auftreten. Hier können der Verfahrensgesetzgeber und/oder der Ordnungsgeber von Verfassungswegen verpflichtet sein, die verfahrensrechtlichen Regelungen „nachzuführen“, neue verfahrensrechtliche Spezialklauseln einzuführen und die eingriffsrechtlichen

---

35 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 S. 1809.

36 Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (FVerlV) v. 12.08.2008, BGBl. I S. 1680 i.d.F. von Art. 24 G v. 26.06.2013, BGBl. I S. 1809.

Generalklauseln (auch) auf dem Gebiet des Verfahrensrechts auf diese Weise laufend von (neuen) Standardfällen und dokumentarischen Standardanforderungen freizuhalten. Die verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen verpflichten die Gesetz- und Verordnungsgeber damit zu fortschreitender Präzisierung der Normen. Daraus folgt eine Beobachtungspflicht des Bundesgesetzgebers und v.a. der mit dem Gesetzesinitiativrecht (Art. 76 Abs. 1 GG) und der Kompetenz zur Verordnungsgebung ausgestatteten Bundesregierung und des Bundesrates. Insofern sind insbesondere das Bundesministerium der Finanzen und – über den Bundesrat – die Landesfinanzministerien in der Pflicht, zu unbestimmte verfahrensrechtliche Regelungen laufend zu überprüfen und durch Präzisierungen für mehr Rechtssicherheit zu sorgen.

### **III. Grundrechte**

Nicht minder bedeutsam ist der – bislang auch in der Wissenschaft zu wenig behandelte – Einfluss der Grundrechte auf die Ausgestaltung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise. Jede verfahrensrechtliche Belastung ist ein Grundrechtseingriff. Das gilt für gesetzliche Regelungen ebenso wie für das Verordnungsrecht (namentlich die Regelungen der GAufzV) und behördliche Einzelmaßnahmen schriftlicher oder mündlicher Art bis hinein in die Betriebsprüfung.

Primärer Maßstab für derartige Freiheitsbeschränkungen ist im Verfahrensrecht der Verrechnungspreise die Berufs(ausübungs)freiheit des Art. 12 Abs. 1 und Abs. 2 GG. Ergänzend treten aber aus dem Bereich der Freiheitsrechte die Vereinigungsfreiheit (Gründung oder Erwerb von Tochtergesellschaften, Etablierung von Konzernverbänden) aus Art. 9 Abs. 1 GG, das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) und die Privatautonomie (Vertragsfreiheit) aus Art. 2 Abs. 1 GG hinzu. Alle diese Freiheitsrechte enthalten zugleich gleichheitsrechtliche Anforderungen.

Daneben beansprucht der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG in seiner neuen Auslegung („neue Formel“) Beachtung: Die ungleiche Auferlegung verfahrensrechtlicher Pflichten bedarf stets der Rechtfertigung, für die die bloße Willkürfreiheit nicht genügt. Vielmehr stellt das Bundesverfassungsgericht zunehmend – zuletzt in dem Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17.12.2014 – strenge Verhältnismäßigkeitsanforderungen.

Alle diese Freiheits- und Gleichheitsrechte sind nach Art. 19 Abs. 3 GG auch auf andere Rechtsträger als natürliche Personen anwendbar, namentlich auf Personen- und Kapitalgesellschaften. Zwar verlangt Art. 19 Abs. 3 GG seinem Wortlaut nach, dass es sich um „inländische“ Rechtsträger handelt; mit Blick auf die Grundfreiheiten des AEUV wird allgemein aber eine Erstreckung dieser Garantien auf EU-ausländische juristische Personen und Personenmehrheiten anerkannt.

Vieles, was oben bereits für die unionalen Vorgaben (Grundfreiheiten<sup>37</sup>, Grundrechtecharta<sup>38</sup>) skizziert wurde, gilt auch für die Grundrechte. Beide Rahmenordnungen greifen insbesondere dort ineinander, wo Deutschland als Mitgliedstaat der EU Sekundärrecht – namentlich die EU-AHiRL – vollzieht: Hier sind die Regelungen der Richtlinie, soweit sie – mittelbar oder unmittelbar – die behördlichen oder gerichtlichen Entscheidungen prägen (Umsetzung bindender sekundärrechtlicher Vorgaben durch den deutschen Gesetzgeber, unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie, richtlinienkonforme Auslegung) allein am Maßstab der Grundfreiheiten und der Unionsgrundrechte zu messen. Wo der deutsche Gesetzgeber oder auch Finanzbehörden (Betriebsprüfer) und Finanzgerichte dagegen Umsetzungsspielräume haben, unterliegt ihr Handeln dagegen weiterhin voller Nachprüfung am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes.

#### **IV. Rechtsstaatsprinzip**

Aus den zahlreichen Gewährleistungen des Rechtsstaatsprinzips, die das Grundgesetz enthält, sind neben den Bestimmtheitsanforderungen<sup>39</sup> v.a. die Desiderate von Rechtssicherheit und Verhältnismäßigkeit erneut in Erinnerung zu rufen. Das Rechtsstaatsprinzip stützt aber auch die Beachtung der Kompetenzordnung, namentlich der horizontalen Gewaltenteilung. Es streitet für die Unantastbarkeit von Entscheidungsräumen der zweiten und v.a. der dritten Gewalt.

Das ist namentlich für die Frage von Relevanz, inwieweit sich Deutschland ohne Verfassungsverstoß für Streitbeilegungskonzepte nach Art der final-offer-Methode öffnen kann. Die strikte Gesetzesbindung der Verwaltung, verbunden mit der Pflicht der Gerichte, allein die Gesetze zu beachten, verbietet ein Spiel mit dem Recht. Jedenfalls dort, wo weder der Steuerpflichtige noch die Verwaltung die Gesetze – aus richterlicher Sicht – richtig angewandt haben, muss der Richter beide korrigieren, wenn es ohne diese Korrektur zu Belastungsungleichheiten kommt. Die dienende Funktion, die das Verfahrensrecht für das materielle Recht hat, verlangt daher jedenfalls in Fällen eklatant falscher Anwendung des materiellen Rechts, dass Gerichte und administrative Spruchkörper von final offers abweichen.

---

37 Oben S. 34 ff.

38 Oben S. 37 ff.

39 Oben S. 42 f.

## **V. Fünfter Teil: Rechtsvergleich. Erfahrungen im Ausland**

### **A. Querschnittsregelungen und Institutionen**

#### **I. Staatsseitig**

##### **1. Zuständigkeitsordnung als Problem?**

Im Unterschied zu Deutschland<sup>40</sup> ergeben sich für die zumeist unitarisch verfassten Referenzstaaten keine spezifisch föderalen Kompetenzfragen. Umso deutlicher treten aber in einer Reihe von Staaten, für die exemplarisch Italien steht, Konflikte zwischen Unter- und Oberbehörden zutage. Das zeigt sich im Festsetzungsverfahren und hier v.a. auf der Ebene der Verifikation der Angaben des Steuerpflichtigen in Betriebsprüfungen. Ermittlungs- und v.a. Entscheidungsspielräume der örtlichen Betriebsprüfer sind deutlich geringer als in Deutschland; ihre Entscheidungsfreude ist oft überraschend gering. Nicht selten sind zudem – gleichsam auf der Horizontalen – Zuständigkeitskonflikte zwischen konkurrierenden, teils zu unabhängigen Agenturen verselbständigten Verwaltungsträgern zu beobachten.

##### **2. Ausbildung und Spezialisierung des Verwaltungsbeamten**

Die untersuchten ausländischen Rechtsordnungen zeigen zum Teil einen deutlich höheren Grad der Spezialisierung der Finanzbeamten. Insbesondere bilden manche Staaten spezielle Verrechnungspreisprüfer aus, die dann zu einer Betriebsprüfung hinzugezogen werden können und sich isoliert mit den streitigen Verrechnungspreisfragen beschäftigen. Dieser Befund wurde auch von den befragten ausländischen Experten hervorgehoben und als einer der großen Vorteile der ausländischen Rechtsordnungen dargestellt.<sup>41</sup>

##### **3. Publizität**

Alle untersuchten Staaten sehen keine detaillierten Veröffentlichungen von Verrechnungspreislösungen, seien sie im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Rahmen eines (Vorab-)Verständigungsverfahrens gefunden, vor. Allenfalls veröffentlichen einzelne Staaten stark aggregierte APA- und MAP-Statistiken, die aber keinen Rückschluss auf die in den jeweiligen APA oder Verständigungsverfahren gefundenen Lösungen zulassen.<sup>42</sup> Vielmehr handelt es sich hierbei um statistische Daten zur Anzahl der Anträge auf Durchführung von APA und Verständigungsverfahren und den erledigten Fällen.

---

40 Oben S. 41 f.

41 Zu Einzelheiten und Details, siehe oben S. 11 f.

42 Dazu ausführlich, oben S. 13 ff.



#### **4. Safe-Harbour-Regelungen**

Safe-Harbour-Regelungen, die dem materiellen Recht zuzuordnen sind, finden sich in einigen der untersuchten Staaten.<sup>43</sup> Diese tragen aufgrund ihrer materiellen Vereinfachungswirkung im Vorfeld der Transaktion automatisch zu einer erheblichen Entlastung des Verfahrens bei.

## **II. Seitens des Steuerpflichtigen**

Auf Seiten des Steuerpflichtigen sehen keine der Staaten besondere, über die allgemeinen, auch in Deutschland üblichen Vorgaben zur Betriebsorganisation und zur Dokumentation von Verrechnungspreisen hinausgehende Regelungen vor. Alle Staaten kennen aber eine dem deutschen § 90 Abs. 2 AO ähnliche Vorschrift zur besonderen Dokumentation von Auslandssachverhalten.

### **B. Phase vor Verwirklichung einer Transaktion**

#### **I. Innerstaatlich**

##### **1. Unilaterale APA**

Im Gegensatz zu Deutschland sieht eine Reihe der untersuchten ausländischen Verfahrensordnungen die Möglichkeit des Abschlusses unilateraler APA für Verrechnungspreissachverhalte vor. Eine Ausnahme bildet hierbei neben Deutschland auch Brasilien, das grundsätzlich keine Vereinbarungen mit dem Steuerpflichtigen hinsichtlich der zukünftigen Behandlung von noch nicht verwirklichten Sachverhalten trifft.

In den untersuchten Staaten, die ein unilaterales APA kennen (China, Frankreich, Indien, Italien, Japan, die Niederlande, Polen, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten), gelten für die Beantragung unilateraler APA die gleichen verfahrens- und materiellrechtlichen Anforderungen wie für die Beantragung eines bi- oder multilateralen APA. Der einzige wesentliche Unterschied zwischen den beiden Verfahren ergibt sich aus der Natur der Sache: Da kein weiterer Staat beteiligt ist, werden die Verhandlungen nur zwischen dem Steuerpflichtigen und der jeweiligen Finanzverwaltung durchgeführt. In der Regel kommt es daher zu einem deutlich schnelleren Abschluss der APA-Verhandlungen, im Vergleich zu langwierigen bilateralen Verhandlungen.<sup>44</sup> In der Unilateralität liegt aber auch eine der größten Schwächen dieser Vereinbarungen. In allen untersuchten Staaten, die die Möglichkeit des Abschlusses eines unilateralen APA vorsehen, ist für den Abschluss dieser APA dieselbe Behörde zuständig wie für den Abschluss von bi- und multilateralen APA.

---

<sup>43</sup> Dazu ausführlich, oben S. 14 ff.

<sup>44</sup> Dieser Befund wird auch statistisch gestützt, siehe S. 11 dazu oben.

a. Rangverhältnis zwischen bilateralen und unilateralen APA

Dabei ist der erste und signifikanteste Unterschied im Rangverhältnis zwischen unilateralen APA auf der einen und zwischenstaatlichen (bi- oder multilateralen) APA auf der anderen Seite zu sehen. Hierbei sind zwei grundsätzliche Regelungsmuster zu beobachten.

- Ein großer Teil der Staaten (China, Indien, Italien, die Niederlande, Polen und die Vereinigten Staaten) geht von einer grundsätzlichen Gleichrangigkeit von unilateralen APA auf der einen und bi- und multilateralen APA auf der anderen Seite aus.
- Im Gegensatz zu der Möglichkeit einer gleichrangigen Beantragung unilateraler APA, verfolgen Japan, das Vereinigte Königreich und Frankreich die Politik, unilaterale APA nur nachrangig zu einer bilateralen Lösung zu gewähren. Dabei gibt es allerdings graduelle Unterschiede in der Ausformung dieses Rangverhältnisses.

b. Gesetzlich geregelte Zeitvorgaben für den Abschluss eines APA

Die meisten Staaten sehen keinen zwingenden Entscheidungszeitraum für den Antrag auf Erteilung eines APA vor. Einzig in Polen<sup>45</sup> ist die Verwaltung gesetzlich verpflichtet, die Entscheidung über ein unilaterales APA innerhalb von sechs Monaten nach Eingang aller entscheidungsrelevanten Informationen dem Steuerpflichtigen mitzuteilen.

c. Gebühr

Die untersuchten Staaten zeigen dabei ein inhomogenes Bild. Auf der einen Seite stehen Staaten, die gänzlich auf die Erhebung einer Gebühr für APA verzichten. Dies sind namentlich Großbritannien, Frankreich, die Niederlande, Italien und China, die dem Beispiel Japans folgen, das als erster Staat keine Gebühren für APA erhoben hat. In all diesen Staaten liegt die Kostentragung für die Durchführung eines APA beim Staat. Der Steuerpflichtige hat nur die Kosten aus dem bei ihm entstehenden Mehraufwand (Vorbereitungs- und Beratungskosten) zu tragen. Auf der anderen Seite gibt es Staaten, die ähnlich wie Deutschland eine Gebühr für die Durchführung des APA-Verfahrens verlangen.

Vor allem in den Niederlanden wird zur frühzeitigen Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten das sog. Horizontal Monitoring eingesetzt.<sup>46</sup>

---

45 Das polnische APA Verfahren richtet sich nach Abschnitt II a der polnischen Abgabenordnung (Artt. 20a-20q).

46 Zum Überblick, oben S. 18 ff.

## II. Zwischenstaatlich

### 1. APA

#### a. Regelungsebene

Die Regelungen zu der Vergabe von APA unterscheiden sich insbesondere auch durch die in den einzelnen Staaten sehr unterschiedliche innerstaatliche Verankerung im Rechtssystem der Staaten. Polen<sup>47</sup> und das Vereinigte Königreich<sup>48</sup> haben detaillierte gesetzliche Regelungen zur Vergabe von APA erlassen, die nur noch marginal durch Umsetzungsanweisungen der Finanzverwaltung ausgestaltet werden mussten. In anderen Staaten, namentlich in China<sup>49</sup>, Frankreich<sup>50</sup>, Indien<sup>51</sup> und Italien<sup>52</sup>, ist lediglich die Möglichkeit des Abschlusses von APA gesetzlich niedergelegt. Die nähere Ausgestaltung des konkreten APA Prozesses ist dann aber der Exekutive des jeweiligen Staates überlassen.<sup>53</sup> Wieder andere Staaten, namentlich Japan<sup>54</sup>, die Niederlande<sup>55</sup> und die Vereinigten Staaten<sup>56</sup> sehen neben den einschlägigen DBA keine weiteren gesetzliche Grundlage für den Abschluss von APA vor, sondern haben wie Deutschland lediglich eine exekutive Regelung erlassen.

#### b. Antragsvoraussetzungen

Ein auf den ersten Blick marginaler, in der Praxis aber durchaus wesentlicher Unterschied entsteht durch die unterschiedlichen Antragsvoraussetzungen in den untersuchten Staaten. Zwar sehen alle Staaten die Möglichkeit eines Antrags für denselben Kreis von Personen und in einem sehr ähnlichen Verfahren vor, jedoch sind die dem Antrag zugrunde zu legenden Anträge und Dokumente nicht deckungsgleich.

---

47 Abschnitt IIA der Abgabenordnung Polens (Art. 20a-20r).

48 §§ 218-230 Taxation (International and Other Provisions) Act 2010.

49 Art. 42 des Körperschaftssteuergesetzes.

50 § 57 Code Général des Impôts.

51 §§ 92CC und 92CD Einkommensteuergesetz.

52 Art. 8 des Gesetzes Nr. 269/2003.

53 Siehe dabei nur für Frankreich: Le Bulletin Officiel des Impôts Nr. 4 A-8-99 vom 17.09.1999, der detailliert die französische APA-Praxis regelt; Für Italien wurden die Implementierungsregelungen von der Agenzia delle entrate am 23.07.2004 erlassen, für China: Art.113 der Anwendungsvorschriften des Körperschaftssteuergesetzes und Abschnitt 6 der Anwendungsvorschriften zu besonderen Steuerfestsetzungen (Guo Shui Fa Nr.2), für Indien: Schreiben des Finanzministeriums Nr. 36/2012 in Kraft getreten am 30.08.2012.

54 Abschnitt 5 Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing.

55 Hierzu aber: Dekret des Finanzministeriums vom 29.09.2008, No. IFZ2008/ 248M.

56 Rev. Proc. 2006-9, 2006-9 I.R.B. 278, Rev. Proc. 2008-31, 2008-23 I.R.B. 1133.

c. Bindungszeiträume

Regelmäßig werden APA innerhalb der von der OECD vorgeschlagenen Fünf-Jahreszeiträume geschlossen. Jedoch sind auch hier Abweichungen nach oben und unten in einzelnen Staaten zu beobachten.

d. Verfahrensdauer

In Polen ist die Verwaltung gesetzlich verpflichtet die Entscheidung über ein bilaterales APA innerhalb von zwölf Monaten und innerhalb von 18 Monaten bei einem multilateralen APA nach Eingang aller entscheidungsrelevanten Informationen dem Steuerpflichtigen mitzuteilen. In den anderen untersuchten Staaten finden sich hingegen keine Regelungen zu einer Entscheidungsfrist der Finanzbehörden.

## **C. Phase Festsetzungsverfahren einschließlich Außenprüfung und Nachprüfung**

### **I. Innerstaatlich**

#### **1. Spezialprüfung für Verrechnungspreise**

Einige Staaten haben zur Prüfung von Verrechnungspreisen spezielle Verrechnungspreisprüfungen geschaffen, die aber regelmäßig in die reguläre Betriebsprüfung integriert sind.<sup>57</sup>

### **II. Zwischenstaatlich**

#### **1. Zwischenstaatlicher Informationsaustausch**

Der zwischenstaatliche Informationsaustausch zwischen den untersuchten Staaten folgt in aller Regel, sofern es sich um in der letzten Zeit abgeschlossene DBA handelt, den aktuellen Vorgaben der OECD. Einzig Brasilien, das ohnehin nur wenige aktuell gültige DBA besitzt, folgt soweit ersichtlich nur einem stark eingeschränkten Austausch von Informationen und damit nicht Art. 26 OECD-MA.

#### **2. joint audit**

Die Idee des joint audits ist auf internationaler Ebene immer wieder diskutiert und von den Vertretern der Staaten trotz einiger innerstaatlicher Bedenken grundsätzlich befürwortet worden.<sup>58</sup> Im Gegensatz

---

57 Zu Details, oben S. 11 ff.

58 Siehe dazu den OECD Forum on Tax Administration (2010): Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 15 - 16 September 2010, Joint Audit Report, Online verfügbar unter <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>, zuletzt abgerufen am 14.08.2015, und OECD, OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examination. OECD (1992), online verfügbar unter <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf>, zuletzt abgerufen am: 25.08.2015; Xavier Oberson, General Report, in: Xavier Oberson/Ricardo Gómez-Barreda (Hrsg.), Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Subject 2 ; Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b (2013), S. 43.

zu dieser grundsätzlich positiven Grundhaltung haben bis jetzt nur einige wenige Staaten innerhalb der EU Regelungen zur Implementierung des joint audit erlassen und noch weniger Staaten diesen auch tatsächlich angewandt.

a. Vorstufen des joint audit

Unter diesen Vorstufen des joint audit sind zum einen gewisse Verfahren unter Art. 26 OECD-MA, zum anderen Verfahren unter bestimmten Verträgen zur Verwaltungszusammenarbeit zu verstehen. Schon im Jahr 1992 veröffentlichte die OECD ein Musterabkommen zur Durchführung von gleichzeitigen, aber voneinander unabhängigen Betriebsprüfungen. Die Prüfungen nach diesem Abkommen führt jeder der beiden Vertragsstaaten auf dem jeweils eigenen Staatsgebiet aus.<sup>59</sup> Durch die gleichzeitige und koordinierte Durchführung der Prüfungen ist es aber möglich, den Informationsfluss zwischen den beiden Staaten zu verbessern und in enger Abstimmung Informationen über das jeweilige DBA oder einen anderen völkerrechtlichen Vertrag auszutauschen. Gleichwohl bleibt es dabei, dass es sich um unabhängige Prüfungen handelt, die jeder Staat auf dem ihm eigenen Staatsgebiet durchführt.

Einige Staaten haben sich in einem internationalen Arbeitskreis zusammengeschlossen und zur Koordinierung der Arbeit ein permanentes Büro in London geschaffen. Dieses unter dem Namen JITSIC firmierende Büro soll dem Austausch und der Information der Steuerbehörden der Signatarstaaten dienen.<sup>60</sup> Als eine der Möglichkeiten, dieses Ziel zu erreichen, wurde auch die simultane Betriebsprüfung identifiziert.<sup>61</sup> Gleichwohl kann JITSIC dabei nicht mehr als eine Koordinierungs- und Informationsfunktion übernehmen und den Erfahrungsaustausch der Signatarstaaten sicherstellen.

aa. Verfahren unter Art. 26 OECD-MA

Das Verfahren nach Art. 26 OECD-MA sieht grundsätzlich nur den Austausch von Informationen vor. Den beteiligten Vertragsstaaten steht es aber frei, sich über den bloßen Austausch von Informationen hinaus bezüglich der Prüfungszeiträume und der Durchführung von Betriebsprüfungen informell abzustimmen.

---

59 OECD, OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examination. OECD (1992), online verfügbar unter <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2666483.pdf>, zuletzt abgerufen am: 25.08.2015., siehe dazu ausführlich: Xavier Oberson, General Report, in: Xavier Oberson/Ricardo Gómez-Barreda (Hrsg.), Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Subject 2 ; Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b (2013), S. 43 ff.

60 Internet: JOINT INTERNATIONAL TAX SHELTER INFORMATION CENTRE MEMORANDUM OF UNDERSTANDING. Online verfügbar unter <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/jitsic-finalmou.pdf>, zuletzt abgerufen am 15.08.2015.

61 Vgl. Diane Hay/Kay Kimkana, Länderbericht United Kingdom, in: Xavier Oberson/Ricardo Gómez-Barreda (Hrsg.): Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Subject 2, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b (2013), S. 757, 772.

So haben unter anderem Australien<sup>62</sup>, die Vereinigten Staaten<sup>63</sup> und das Vereinigte Königreich<sup>64</sup> an einigen simultanen Betriebsprüfungen mit anderen Staaten teilgenommen.

*bb. Zusammenarbeit nach Art. 8 und 9 der Konvention zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen*

Neben der Zusammenarbeit unter den einschlägigen Artikeln des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens kommt auch eine Zusammenarbeit der Staaten unter Art. 8 der vom Europarat und der OECD gemeinsam vorbereiteten multilateralen Konvention zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen (KAS) in Betracht. Diese von einigen der untersuchten Staaten unterzeichnete Konvention regelt ebenfalls den Informationsaustausch und die Zusammenarbeit der Behörden. Art. 8 KAS regelt dabei die Möglichkeit einer simultanen Betriebsprüfung.

b. Joint audits nach EU-Amtshilfe-RL

Die schon oben für Deutschland beschriebenen Möglichkeiten der EU-AmtshilfeRL ist soweit den Autoren ersichtlich bis heute in den Mitgliedsstaaten der EU nur unzureichend umgesetzt worden. Insbesondere finden noch nicht im großen Ausmaß joint audits unter dem Art. 12 der Richtlinie statt. Gleichwohl existieren einige Pilotprojekte, die soweit bekannt vor allem unter Beteiligung der deutschen und hier insbesondere der bayerischen Finanzverwaltung stattfinden.

## **D. Phase Korrektur- und Rechtsbehelfsverfahren**

### **I. Zwischenstaatlich**

#### **1. Automatische Gegenkorrektur**

Der Möglichkeit einer automatischen Gegenkorrektur stehen einige Staaten zumindest skeptisch gegenüber. Italien und Brasilien widersprechen generell der Möglichkeit der automatischen Gegenkorrektur und haben diese auch soweit ersichtlich in keine ihrer bestehenden DBA aufgenommen.<sup>65</sup> Die italienische Position sieht dabei die Umsetzung einer Gegenkorrektur zwingend im Wege des Verständigungsverfahrens

---

62 Vgl. Piotr Klank/Terry P. Murphy, Länderbericht Australien, in: Xavier Oberson/Ricardo Gómez-Barreda (Hrsg.): Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Subject 2, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b (2013), S. 87, 101.

63 Vgl. Joseph M. Erwin/Fred F. Murray, Länderbericht Vereinigte Staaten in: Xavier Oberson/Ricardo Gómez-Barreda (Hrsg.): Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Subject 2, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b (2013), S. 779 f.

64 Vgl. Diane Hay/Kay Kimkana, Länderbericht United Kingdom, in: Xavier Oberson/Ricardo Gómez-Barreda (Hrsg.): Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities. Subject 2, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b (2013), S. 757, 772.

65 Vgl. Dazu auch: OECD-MA, Ziff. 17.1 Vorbehalt Italiens gegen Art. 9 Abs. 2 und Position Brasiliens zu Art. 9 Abs. 2 (Ziff. 1).

vor.<sup>66</sup> Die anderen untersuchten Staaten scheinen bestrebt zu sein, die Möglichkeit der automatischen Gegenkorrektur in ihre DBA aufzunehmen, auch wenn diese vor allem in älteren DBA häufig noch nicht vorgesehen ist. Probleme können sich aber ergeben, wenn das DBA zwar die Möglichkeit der Gegenkorrektur zulässt, diese aber aufgrund des innerstaatlichen Rechts ausgeschlossen ist.

## 2. Verständigungsverfahren

Im Bereich der Verständigungsverfahren gibt es keine besonders auffälligen Unterschiede zwischen den einzelnen Staaten. Gleichwohl sind graduelle Unterschiede erkennbar. Dabei spielen sowohl abkommensrechtliche Vorschriften der Staaten als auch die innerstaatliche Zuständigkeit einzelner Behörden eine Rolle.

### a. Verweigerung eines Verständigungsverfahrens aufgrund fehlender Mitwirkung

In den Vereinigten Staaten ist ausdrücklich geregelt, dass ein Verständigungsverfahren nicht eingeleitet werden kann, wenn der Steuerpflichtige nicht alle benötigten Informationen liefert oder grundsätzlich nicht ausreichend mit dem IRS kooperiert. Ferner sind Verständigungsverfahren ausgeschlossen, wenn sich ein Steuerpflichtiger an die zuständige Behörde im anderen Staat mit der Bitte um Einleitung eines Verständigungsverfahrens wendet, obwohl eine Korrektur unilateral in den USA möglich gewesen wäre.<sup>67</sup> Diese Gründe sind in keinem der anderen Staaten gesetzlich fixiert. Gleichwohl dürften sie in allen Staaten bei der Ermessensausübung, ob ein Verständigungsverfahren eingeleitet wird, eine Rolle spielen.

### b. Verlängerung der Möglichkeit der Eröffnung eines Verständigungsverfahrens

Einige Staaten haben abweichend von der im OECD-MA die vorgesehene Frist von drei Jahren nach Festsetzung der zur abkommenswidrigen Besteuerung führenden Maßnahme des einen Vertragsstaates verlängert. So sehen diverse Doppelbesteuerungsabkommen verschiedener Länder eine Frist von vier Jahren vor.<sup>68</sup> Eine von den anderen Staaten abweichende Regelung findet sich in vielen DBA des Vereinigten Königreichs.<sup>69</sup> Hier ist die Einleitung eines Verständigungsverfahrens auch nach Ablauf der Dreijahresfrist zulässig, wenn seit der Festsetzung im innerstaatlichen Steuerbescheid nicht mehr als sechs Jahre vergangen sind.

---

66 OECD-MA, Ziff. 17.1 Vorbehalt Italiens gegen Art. 9 Abs. 2.

67 Paul Rooney/Nelson Suit, *Competent Authority*, *The Tax Lawyer* 1996, 675, 680 f.

68 So etwa das DBA-USA.

69 Roland Ismer, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (Hrsg.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 62.

c. Einigungszwang durch anschließendes Schiedsverfahren

Der wichtigste Unterschied zwischen den Regelungen und den Erfolgsaussichten eines Verständigungsverfahrens findet sich nicht in den Regelungen zum Verständigungsverfahren selbst, sondern vielmehr in der Frage, ob im Anschluss an das Verständigungsverfahren ein zwingendes Schiedsgerichtsverfahren vorgesehen ist. Sofern ein solches unter fixen Fristen für die Verhandlungen zwischen den Staaten vorgesehen ist, kann man eine deutlich kürzere Verhandlungsdauer und eine deutlich höhere Abschlussrate beobachten. Schiedsverfahren bleiben die absolute Ausnahme, so dass von einem Abschluss des Verständigungsverfahrens in der vorgegebenen Frist ausgegangen werden kann.

### 3. Schiedsverfahren

Im Bereich der Schiedsverfahren zeigen sich zwischen den Staaten starke Unterschiede in Bezug auf die Umsetzung des OECD-MA. Generell bleibt anzumerken, dass nicht alle Staaten dem OECD-Vorschlag folgen und eine Schiedsklausel in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen. So schließen China, Indien und Brasilien die Möglichkeit einer Schiedslösung kategorisch aus.<sup>70</sup>

a. Fakultative vs. obligatorische Schiedsklausel

Entgegen dem OECD-MA, das seit dem Jahr 2008 eine obligatorische Schiedsklausel vorsieht, folgt ein nicht unwesentlicher Teil der Staaten der Möglichkeit einer fakultativen Schiedsklausel.

b. Ausschluss bei gegenteiliger rechtskräftiger Gerichtsentscheidung

Einige der untersuchten Staaten folgen dem in Art. 25 Abs. 5 Satz 2 OECD-MA bzw. in Ziff. 76 des OECD-MK zu Art. 25 vorgezeichneten Weg und schließen die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens bei Vorliegen einer rechtskräftigen innerstaatlichen Gerichtsentscheidung zu diesem Fall aus.

c. Last Best Offer Approach<sup>71</sup>

Einige Staaten verfolgen die generelle Praxis, entgegen dem eigentlichen Vorschlag der OECD nicht den Independent Opinion Approach, sondern den Last Best Offer Approach (auch: Final Offer Approach) als standardmäßiges Verfahren zur Entscheidungsfindung der Schiedsgerichte in ihre DBA zu implementieren. Diese auch als „amerikanische Lösung“ bezeichnete Entscheidungsfindung des Schiedsgerichts wird vor allem von den USA und Kanada befürwortet und auch – wenn möglich – in die DBA der beiden Staaten aufgenommen.<sup>72</sup>

---

70 Roland Ismer, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 136.

71 Zur Einschätzung der befragten Experten und zu den Erfahrungen im Ausland, vgl. oben S. 28 ff.

72 Jerome Monsenego, Designing arbitration provisions in tax treaties: Reflections based on the US experience, inter-tax 2014, 163 ff.



d. Nachverhandlung mit dem Steuerpflichtigen

Eine Besonderheit findet sich darüber hinaus in einigen schweizerischen DBA. Hier wird die Möglichkeit geschaffen, dass im Anschluss an den Schiedsspruch nicht nur die beiden Finanzverwaltungen, sondern auch die jeweils betroffenen Steuerpflichtigen mit den Verwaltungen innerhalb von sechs Monaten eine von dem Schiedsspruch abweichenden Regelung finden können.<sup>73</sup>

e. Einsetzung eines ständigen Gerichts

Wenige Staaten haben sich entschlossen, in ihren DBA die Entscheidungen über die Schiedsverfahren einem ständigen Gericht zuzuordnen. Dies ist neben Österreich, das die mit Deutschland gefundene Regelung als seine ausdrückliche Verhandlungspraxis betrachtet,<sup>74</sup> soweit ersichtlich nur Schweden, die in ihrer Vertragspraxis eine Zuordnung der Schiedsverfahren zum Internationalen Gerichtshof in Den Haag anstreben.<sup>75</sup>

---

73 Vgl. u.a. DBA Frankreich – Schweiz von 1966/2009. Hierzu auch: Roland Ismer, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 137.

74 Mario Züger, The ECJ as Arbitration Court for the New Austria - Germany Tax Treaty, ET 2000, 101 ff.

75 Vgl. für das DBA mit Deutschland: Roland Ismer, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 137.

## **VI. Sechster Teil: Was tun? Handlungsoptionen für Deutschland**

Die empirischen Analysen haben gezeigt, dass aus Sicht der befragten Unternehmen zahlreiche Defizite und Desiderate im bestehenden Verfahrensrecht der Verrechnungspreise und in der gegenwärtigen Verwaltungspraxis bestehen. Entsprechendes gilt – aus anderer Perspektive – für die in die vorliegende Studie eingeflossenen Erfahrungen von Bundes- und Landesbeamten, die mit Verrechnungspreisfragen befasst sind. Parallel dazu zeigt die Rechtmäßigkeitsanalyse, wo juristische Potenziale bestehen – sei es bereits de lege lata auf Rechtsanwendungsebene, sei es bei der Fortentwicklung und Verbesserung des geltenden Rechts aller Quellen und Ebenen.

### **A. Vereinfachung des materiellen Rechts und Zurücknahme der Prüfungsdichte**

Verwaltungsverfahren haben stets dienende Funktion. Verfassungs- und unionsrechtlich sind verfahrensrechtliche Belastungen nur zulässig, wenn und soweit sie der richtigen Anwendung des materiellen Rechts dienen und damit die tatsächliche Beachtung und Befolgung des materiellen Rechts absichern. Daher hat jeder Verzicht auf strenge materiellrechtliche Regelungen, aber auch jeder Verzicht auf Differenzierungen im materiellen Recht automatisch verfahrensentlastenden Charakter. Die empirischen Untersuchungen haben mit großer Deutlichkeit gezeigt, dass aus Unternehmenssicht Toleranzmargen als besonders wirkungsvoller Beitrag zu einer Vereinfachung des Rechts der Verrechnungspreise und zu einer signifikanten Entlastung von compliance-Pflichten angesehen werden. Voraussetzung ist aber erstens, dass die Einführung von Toleranzmargen auf der Nachweisebene durch korrespondierende Entlastungen im Rahmen der Dokumentation von Verrechnungspreisen flankiert werden. Daneben wäre darauf zu achten, dass sich das Risiko einer Doppelbesteuerung nicht erhöht, wenn Safe-Harbour-Regelungen zur Anwendung kommen. Damit setzt eine effektive Entlastung zweitens voraus, dass die wechselseitige Anerkennung definierter Safe-Harbour-Regelungen garantiert ist.

Wenn Staaten sich entschließen, Safe-Harbour-Regelungen auf Ebene des materiellen Rechts zur Verfahrensvereinfachung und -straffung einzusetzen, sind stets auch die Auswirkungen derartiger Regelungen auf das bilaterale Verhältnis zu bedenken. Ceteris paribus gilt: Je offener ein Staat sein materielles Recht oder die materielle Prüfungsdichte in dessen Anwendung ausgestaltet, desto höher ist im bilateralen Verhältnis die Gefahr von Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung. Daraus folgt, dass materiellrechtliche Vereinfachungen entweder ihrem Inhalt nach bi- oder auch multilateral abgestimmt sein müssen, oder dass es durch dynamische Verweisungen eines Staates auf das („tolerante“) Recht des anderen Staates zu Verkettungen des Sachrechts kommen muss, die ihrerseits die Gefahr von Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung bannt.

## **B. Querschnittsfragen und institutionelle Maßnahmen**

Zahlreiche dieser Handlungsoptionen betreffen alle Phasen des Verrechnungspreisverfahrens, weil sie auf Ebene der beteiligten Akteure (v.a. der Finanzbehörden, aber auch der grenzüberschreitend tätigen Unternehmen) ansetzen und insofern Querschnittscharakter haben.

### **I. Staatsseitig**

#### **1. Föderale Zuständigkeitsordnung**

Staatsseitig kommt dabei der föderalen Kompetenzordnung eine Schlüsselstellung zu. Im Vollzugsföderalismus des Grundgesetzes (Art. 83 ff., 108 GG) steht mit dem Institut der Bundesauftragsverwaltung eine – die gegenwärtige Verwaltungspraxis prägende, aber nicht gänzlich konfliktfreie – Kooperationsform zur Verfügung, deren Grundgedanke die Aufspaltung der Wahrnehmungskompetenz (Länder) von der Sachkompetenz (Bund) ist. Auf der Makroebene kommen die Zusammenführung beider Kompetenzarten beim Bund, aber auch eine stärkere Reföderalisierung durch Reduktion der Ingerenzrechte des Bundes in Betracht.

##### **a. Verlagerung weiterer Sachkompetenzen auf den Bund**

Wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird (Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG), erlaubt schon der geltende Verfassungstext eine weitere Konzentration von Wahrnehmungskompetenzen beim Bund auf der Grundlage des Katalogs in § 5 FVG, der nur mit Zustimmung des Bundesrates geändert werden kann. Rechtspolitisch spricht für derartige Zuständigkeitskonzentrationen beim Bund immerhin die Möglichkeit, dass sich auf diese Weise Synergieeffekte heben lassen, der Rechtsvollzug im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinheitlicht und insofern auch verbessert werden könnte, und dass sich ferner die Möglichkeit besonderer Spezialisierung eröffnete, wie sie nur große Behörden (hier namentlich das BZSt) bieten.

Gegen die Verlagerung von Wahrnehmungskompetenzen auf den Bund im Bereich der Verrechnungspreisverfahren spricht praktisch die bekannte und gravierende Überlastung, der das BZSt seit langem mit steigender Tendenz ausgesetzt ist. Aber auch unabhängig hiervon erhöht jede Erweiterung des Katalogs von Bundeskompetenzen in § 5 FVG die Gefahr eines Auseinanderklaffens der regulären Prüfungs- und Veranlagungszuständigkeit (die nach Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG zwingend Sache der Länder bleibt) und der Sonderkompetenzen (des Bundes) für die Sachverhalte mit Auslandsberührung, namentlich für die Verrechnungspreise. Informationen, vor allem aber auch Prüfersachverstand müssten dann doppelt vorgehalten werden; zugleich wüchse die Gefahr divergierender oder sogar widersprüchlicher Entscheidungen durch das BZSt einerseits und die örtlichen Betriebsprüfungsstellen andererseits.

## b. Ländernetzwerk

Umgekehrt kann ein erheblicher Teil der Vorteile, die sich durch eine Zuständigkeitskonzentration beim Bund ergeben, auch dadurch realisiert werden, dass die Länder untereinander vereinbaren, inwiefern einzelne Länder Schwerpunktkompetenzen in der grenzüberschreitenden Kooperation mit bestimmten ausländischen Staaten aufbauen und vorhalten, an denen sodann der Bund und die anderen Länder partizipieren können. Derartige Regelungen lassen sich staatsvertraglich treffen. Sobald ein Staatsvertrag abgeschlossen ist oder auch nur als realistische Handlungsoption greifbar wird, entfallen die Voraussetzungen des Art. 108 Abs. 4 S. 1 letzter Halbsatz GG (Verbesserung oder Erleichterung durch Zuständigkeitsverlagerung auf den Bund). Darin liegt ein starkes verfassungsrechtliches Argument für eine Ertüchtigung der Länder im Bereich der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit in Verrechnungspreisfragen.

Alternativ steht es dem Bund frei, durch Anpassung der Zuständigkeitsnormen der AO, des FVG, der Einzelsteuergesetze, des AStG oder auch eines künftigen DBA-Anwendungsgesetzes aktiv-gestaltend darüber zu entscheiden, welche Bundesländer mit Wirkung für und gegen den Gesamtstaat Verbindungsstellen für die steuerverfahrensrechtliche Kooperation mit welchen auswärtigen Staaten errichten. Eine in diesem Sinne einheitliche, aber doch der föderalen Vielfalt und den spezifischen, auch grenznachbarschaftlichen Wirtschaftsbeziehungen Rechnung tragende Konzeption hätte den Vorteil, dass Synergieeffekte im jeweiligen bilateralen Verhältnis nahezu ebenso gut erzielt werden könnten wie bei einer Zuständigkeitskonzentration beim Bund; zugleich würden aber die Wege kürzer, die Möglichkeiten sprachlicher Verständigung nähmen zu und die Länder blieben gehalten, Kompetenz auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts vorzuhalten, die ihnen auch bei regulären Veranlagungen und örtlichen Betriebsprüfungen in hohem Maße zugute käme.

Wegen der stets überproportional hohen regionalen/grenznachbarschaftlichen unternehmerischen Verflechtungen ließe sich zudem in vielen Fällen ein Auseinanderklaffen der Zuständigkeit für die örtliche Betriebsprüfung einerseits und die grenzüberschreitende informationelle Zusammenarbeit andererseits vermeiden.

## c. Künftige Beteiligung des Bundes am Verwaltungsvollzug

Auch die netzwerkartige Bündelung von Außenkompetenzen bei jeweils einem Bundesland kann nur gelingen, wenn es bei einer effizienten Rückbindung der jeweiligen Landesfinanzverwaltung an die anderen Landesfinanzverwaltungen und – mindestens koordinierend, de constitutione ferenda aber auch steuernd und kontrollierend (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 85 GG) – an den Bund bleibt. Nur durch derartige innerdeutsche Vernetzungen mit bundesseitiger Steuerung lässt sich verhindern, dass sich die Einheitlichkeit des innerstaatlichen Rechts (Art. 105 Abs. 2, 72 Abs. 2 GG) auch in den Gesetzesvollzug hinein durchsetzt und dass ein und dieselben Regeln nicht im Verhältnis zu Italien anders angewandt werden als im Verhältnis zu Polen, den Niederlanden oder den USA.

## 2. Spezialisierungen innerhalb der Landesfinanzverwaltungen

Beschreiten Bund und Länder den Weg einer netzwerkartigen Bündelung von Außenkompetenzen bei jeweils einem Bundesland, empfehlen sich Spezialisierungen innerhalb der betroffenen Länder auf Ebene von Behördenstruktur und Verfahren.

### a. Fachprüfungsstellen

Institutionell sind Zuständigkeitskonzentrationen innerhalb des betroffenen Landes eine wertvolle Option. Beispiele dafür gibt es bereits in mehreren Bundesländern. So hat etwa Bayern seine Fachprüfer grundsätzlich auf Ebene der Oberbehörde (des Bayerischen Landesamts für Steuern) zusammen gezogen; allein das Finanzamt München verfügt über ein größeres eigenes Fachprüfer-Team. Kleinere Bundesländern können darüber hinaus staatsvertraglich oder durch Verwaltungsabkommen (§§ 54 ff. LVwVfG) flexible Kooperationsformen zur Bündelung von Ressourcen und Know-how vereinbaren. Diese Kooperationen

- können sich auf die Aus- und Fortbildung der Prüfer beschränken;
- sie können sich – nach dem Vorbild der norddeutschen Länder – auf die gemeinsame Nutzung elektronischer Ressourcen erstrecken; oder sogar
- im Wege einseitiger oder wechselseitiger Organleihe die Erfüllung bestimmter Aufgaben auch im Staat-Bürger-Verhältnis vollständig auf Behörden des jeweils anderen Landes übertragen.<sup>76</sup>

### b. Fachprüfungen

Das Betriebsprüfungswesen ist in Deutschland traditionell von dem Einheitsgedanken, der Präferenz für sog. Vollprüfungen geprägt. Fachprüfungen – hier insbesondere Fachprüfungen für außensteuerliche Fragen – sind die Ausnahme. Gleiches gilt für Bundesbetriebsprüfungen mit ihrem besonderen Fokus. Dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis hat sich im Kern bewährt.

Allerdings wird das Vollprüfungsprinzip schon gegenwärtig durch § 196 AO und das dort niedergelegte Erfordernis einer gegenständlich begrenzten Prüfungsanordnung relativiert. Die fokussierte Betriebsprüfung findet auch vollzugspraktisch ihr Vorbild in der Aussteuerung einzelner Besteuerungsmerkmale im Rahmen der regulären Veranlagungsarbeit; hier verbieten einige Bundesländer – etwa Baden-Württemberg – den Veranlagungsstellen sogar die Prüfung aller Merkmale, die das Risikomanagementsystem (RMS) nicht ausgesteuert hat.

---

76 Ein Vorbild hierfür findet sich in der Staatspraxis in der Zusammenarbeit zwischen Rheinland-Pfalz und dem Saarland auf den Feldern der Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits (Konzentration bei dem Finanzamt Kusel/Rheinland-Pfalz) und der Grunderwerbsteuer andererseits (Konzentration bei dem Finanzamt Merzig/Saarland).

In Verrechnungspreisfragen kann es sinnvoll sein, v.a. bei einer Stärkung des Instituts der joint audits mit Blick auf die zügige und auch sachlich effiziente Zusammenarbeit mit ausländischen Verwaltungen den Bereich der Fachprüfungen behutsam auszubauen. Das gilt insbesondere dort, wo die neuralgischen Punkte weniger im Bereich der Sachverhaltsermittlung als im Bereich der Obersatzbildung (v.a. der Wahl der richtigen Verrechnungspreismethode und ihrem normativen Zuschnitt) liegen. Hier zeigen auch die Interviews mit ausländischen Experten, dass sich die Auseinandersetzungen auf materiell bedeutsame Fragen fokussieren, wenn fachlich auf das Gebiet der Verrechnungspreise spezialisierte Prüfer und Behördenvertreter eingebunden sind.

Die Praktikerbefragungen bestätigen in der empirischen Analyse die positiven Erfahrungen in und mit den Ländern, die spezielle Verrechnungspreisprüfer einsetzen. Nach Aussage der Experten steigt mit dem Einsatz von Verrechnungspreisprüfern die Zufriedenheit mit dem Ablauf und den Ergebnissen der Verrechnungspreisprüfung.

### **3. Zahl, Ausbildung, Spezialisierung und Ausstattung der Verwaltungsbeamten**

#### **a. Stellenpläne und Ressourceneinsatz**

Mit Blick auf die fortdauernde Beteiligung des Bundes an der Wahrnehmungskompetenz und v.a. seine umfassende Sachkompetenz bedarf die mangelnde Leistungsfähigkeit des Bundeszentralamts für Steuern dringender Abhilfe. Im Rahmen dieser Studie, die im Schwerpunkt verfahrensrechtliche Fragen aufgreift, konnten die innerbehördlichen Abläufe und die Effizienz des Einsatzes der bereits heute vorhandenen Ressourcen weder quantitativ noch qualitativ eingehend untersucht werden. In Einzelfällen haben v.a. Zuständigkeitsfragen und Kompetenzkonflikte innerhalb des BZSt für Verfahrensverzögerungen geführt. Vieles spricht aber dafür, dass das BZSt daneben zusätzliches Personal benötigt, dass die Entscheidungsfreude der dort tätigen Beamten gestärkt und auf diese Weise die Probleme einer oft überlangen Verfahrensdauer bewältigt werden können.

#### **b. Sachkenntnis und Karrierewege**

##### *aa. Ausbildung*

Die in den meisten Finanzverwaltungen inzwischen etablierte Zweispurigkeit des Beamtenrechts (nur noch gehobener und höherer Dienst) war ein richtiger Schritt. Er lenkt die Aufmerksamkeit auf die zentrale Ressource exzellenter Ausbildung. So wichtig steuerrechtliches Generalwissen ist, wie es in den Studiengängen der Verwaltungsfachhochschulen und den Angeboten der Bundesfinanzakademie vermittelt wird, so unabdingbar erscheint aber auch die spätere, d.h. berufsbegleitende Spezialisierung. Diese Erkenntnis zieht sich als roter Faden durch die Ergebnisse der empirischen Analyse. Enges Vorschriftenwissen und fehlende Kenntnisse auf dem Gebiet der internationalen Unternehmensführung erschweren nicht nur aus Sicht der Unternehmen die Anerkennung oder eine fundierte Kritik festgelegter Verrechnungspreise. Für die befragten Experten liegt hierin eine zentrale Ursache für die Häufigkeit von Verrechnungspreiskonflikten. Die angestrebte Spezialisierung muss sich einerseits innerhalb des

Rechtswissens vollziehen – gerade im Bereich des Internationalen Steuerrechts. Andererseits gehört zu gelungener Spezialisierung aber auch die Vermittlung der jeweils relevanten betrieblichen und betriebswirtschaftlichen Kenntnisse und Methoden.

Offener ist die Frage, inwieweit die Kenntnis des ausländischen Steuerrechts, des ausländischen Verfahrensrechts und der ausländischen Verwaltungsorganisation und Verfahrenspraxis zum Ausbildungsstoff der mit Verrechnungspreisfragen betrauten Steuerbeamten gehören muss. In den bisherigen joint audits hat sie keine zentrale Rolle gespielt; prägend war vielmehr ein ad-hoc-Austausch der deutschen Teams mit den ausländischen Teams; im Rahmen dieser Gespräche ist das Verständnis für Besonderheiten und Kontingenzen der jeweils anderen Rechtsordnung und Verwaltungskultur gewachsen. Eine Kenntnis des ausländischen Rechts und der realen ausländischen Bedingungen auf Ebene der sog. competent authority i.S.d. Art. 3 Abs. 1 lit. f OECD-MA bzw. Art. 3 Abs. 1 Nr. 8 dVG (Deutschland: BMF, zeitlich beginnend ab der Einleitung und Durchführung von DBA-Verhandlungen), der Zentralen Verbindungsstelle (Deutschland: BZSt) und der mit grenzüberschreitenden Fällen befassten Landesfinanzbehörden kann aber in hohem Maße effizienzsteigernd wirken.

Perspektivisch kommt insbesondere für den Fall, dass sich die Länder untereinander oder mit dem Bund auf eine arbeitsteilige Kooperation dergestalt verständigen, dass einzelne Bundesländer bei sich die joint audits für bestimmte Staatenrelationen monopolisieren, die Schulung und der Einsatz deutscher Beamter im ausländischen Steuerrecht in Betracht. Ein Schwerpunkt dieser besonderen Qualifikation müsste auf dem Außensteuerrecht, nationalen Besonderheiten bei Abfassung und Auslegung von DBA sowie schließlich im Prüfungsrecht liegen.

#### *bb. Karrierewege*

Augenmerk verdient aber auch der Verlauf typischer und möglicher Karrierewege in der und in die Finanzverwaltungen. Typischerweise rekrutieren die Betriebsprüfungsstellen ihren Nachwuchs aus den Reihen der Inspektoren, also aus eigenem, in den Finanz- bzw. Verwaltungsfachhochschulen der Länder ausgebildetem Nachwuchs. Wegen des hohen Niveaus dieser Ausbildung und der nachgeschalteten zusätzlichen Bestenauswahl ist der Kreis der Betriebsprüfer steuerfachlich insgesamt gut, teils exzellent qualifiziert.

Gleichwohl ließe sich durch ein höheres Maß an Durchlässigkeit der Berufsgruppen zusätzliches Potenzial heben. Das gilt einerseits mit Blick auf die Nachwuchseingänge, die der Altersstruktur v.a. der Landesfinanzverwaltungen geschuldet sind, andererseits mit Blick auf betriebliches und betriebswirtschaftliches Wissen. Die Erleichterung des Wechsels aus und v.a. in die Finanzverwaltung bietet nicht nur qualifizierten Mitarbeitern von Unternehmen, Beratern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften persönliche Perspektiven, insbesondere durch die traditionell sehr gute Vereinbarkeit von Familie und Beruf. Sie würde v.a. auch die Finanzverwaltungen an dem praktischen, außerhalb der Verwaltung erworbenen Erfahrungsschatz dieser „Quereinsteiger“ partizipieren lassen .

*cc. Fortbildung*

Daher empfiehlt sich für die Fachprüfer die weitere Stärkung spezifischer Ausbildungsangebote. Kompetenziell treten Bund und Länder hier gegenwärtig in einen gesunden Angebotswettbewerb. Durch den Kontakt mit Fachbeamten des Bundes und anderer Länder können Fachprüfer eines Bundeslandes ihren Ausbildungsstand verbessern und den Erfahrungshorizont erweitern; umgekehrt erlauben derartige Kontakte den veranlagungsfernen Bundesbetriebsprüfern den notwendigen praktischen Einblick in den landesfinanzbehördlichen Alltag, aber auch die regionale Wirtschaftsstruktur und regionale Besonderheiten.

Ein weiterer Vorteil gemeinsamer Fortbildungen tritt hinzu: Gerade hochspezialisierte Experten (z.B. namentlich bei einer Ausrichtung auf einzelne Branchen oder Branchengruppen) sind im eigenen Bundesland oder in der eigenen Behörde oft allein; durch ein gemeinsames Aus- und Fortbildungssystem lassen sich wichtige Synergieeffekte nutzen.

In quantitativ ausgedünnter Weise, der Sache nach aber umso wichtiger sind entsprechende Fortbildungsnetzwerke über Staatsgrenzen hinweg. Sowohl innerbundesstaatlich als auch im innerunionalen oder internationalen Rahmen können Fortbildungsangebote dabei nach dem Subsidiaritätsprinzip durchaus von einzelnen (Glieder-)Staaten ausgehen; die horizontale Kooperation und Koordination kann wegen ihrer Vielfalt und Beweglichkeit einem zentral organisierten Ausbildungssystem überlegen sein.

*dd. Fazit*

Insgesamt zeigen sich damit erhebliche Potenziale für die Verbesserung der Sachkenntnis der einzelnen Betriebsprüfer, für die Erleichterung von Berufs- und Laufbahnwechseln und die innerbundesstaatliche Kooperation auf dem Gebiet der Beamtenfortbildung. Weitere Impulse ergeben sich aus einem genaueren Blick in das Verwaltungspersonenrecht und die Fortbildungsmöglichkeiten in Theorie und Praxis des Internationalen Steuerrechts, die insbesondere die Niederlande und das Vereinigte Königreich ihren Behördenmitarbeitern anbieten.

*c. Soft skills*

*aa. Sprachkenntnisse*

Kaum weniger wichtig sind praktische Fähigkeiten und Fertigkeiten außerhalb des i.e.S. steuerfachlichen Bereichs. An erster Stelle sind dabei Sprachkenntnisse zu nennen. Auch innerhalb des kontinentaleuropäischen Raumes ist die englische Sprache zur einzigen Fremdsprache geworden, deren Verwendung in der zwischenbehördlichen Kommunikation keiner gesonderten Vereinbarung oder Absprache bedarf.

Im Gespräch mit Vertretern einer Landesfinanzverwaltung hat sich aber gezeigt, dass gute englische Sprachkenntnisse zwar notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung für effiziente Kommunikation sind. Sie genügen vor allem dann nicht, wenn die Vertreter des Steuerpflichtigen oder (häufiger) einer



ausländischen Finanzverwaltung ihrerseits des Englischen nicht so mächtig sind, dass eine ermüdungsfreie und den hohen Bestimmtheitsanforderungen des zwischenstaatlichen Dialogs angemessene Kommunikation möglich ist.

Für diese Fälle kommen – wenn auch nur einfachen oder mittleren – Kenntnissen der Sprache des jeweiligen Partnerstaats große Bedeutung zu. Sie helfen, Missverständnisse aufzudecken, und erlaubt namentlich in joint audits die rasche Reaktion auf Gespräche innerhalb ausländischer Betriebsprüfungsteams.

#### *bb. Kommunikative Kompetenz*

An zweiter Stelle ist innerhalb der Verwaltungen, im zwischenbehördlichen und v.a. zwischenstaatlichen Austausch, aber auch im Umgang zwischen einer Behörde einerseits und dem Steuerpflichtigen und seinen Beratern andererseits, die Bedeutung kommunikativer Kompetenzen hervorzuheben. So wichtig Aktenstudium und die sorgfältige Auswertung aller relevanten Unterlagen des Steuerpflichtigen sind, so unabdingbar sind der mündliche Austausch, wohldefinierte Erklärungen des eigenen Tuns, ein Sensorium für die Klärung von Missverständnissen und erforderlichenfalls der Einsatz von Deeskalationsstrategien im Laufe der Betriebsprüfung.

#### *d. Entscheidungsspielräume*

Neben der Stärkung der Entscheidungsfreude einzelner Beamter kommt auch der Einräumung oder Belassung ausreichender Entscheidungsspielräume hoher Wert zu. Ein zu enges Verantwortlichkeitskorsett, zu häufige Sachgebiets- oder Behördenleitervorbehalte oder gar drohende Disziplinarmaßnahmen beeinträchtigen die Motivation, das Engagement und damit auch die Effizienz der unmittelbar zuständigen Beamten. Korruptionsrisiken, aber auch ein zu laxer Gesetzesvollzug aus Gründen der Bequemlichkeit lassen sich durch ein Vier- oder Sechsaugenprinzip in der konkreten Prüfungssituation und rollierende Veränderungen in der Zusammensetzung und den Einsatzgebieten der Prüfungsteams signifikant reduzieren.

#### *e. Besoldung*

Als dauerndes Desiderat ist daneben auf eine ausreichend hohe Besoldung der Finanzbeamten (und hier namentlich der Betriebsprüfer) und der Finanzrichter hinzuweisen. Sie garantiert zwar für sich genommen weder hohe Arbeitseffizienz noch Unbestechlichkeit oder Entscheidungsfreude, stärkt diese drei Faktoren aber tendenziell. Sie hat daneben große Bedeutung für die Rekrutierung neuen Verwaltungspersonals, speziell mit Blick auf Quereinsteiger mit fachnaher beruflicher Erfahrung, Kenntnissen einer ausländischen Rechtsordnung oder besonderen Sprachkenntnissen.

#### 4. Einsatz von Datenbankstudien

Datenbanken spielen bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen eine zentrale Rolle. Da der Marktpreis auf dieser Basis vor allem dann nicht widerspruchsfrei zu belegen ist, wenn Unternehmensdatenbanken zur Anwendung kommen, birgt die Datenbankanalyse in den Augen der Unternehmen und Verrechnungspreisexperten reichlich Konfliktpotenzial. Die Höhe der Verrechnungspreise bietet in mehr als 50 Prozent der Fälle, in denen Datenbankstudien eingesetzt worden sind, Anlass zu Beanstandungen. Dieses Ergebnis ist schon deshalb fatal, weil Datenbanken bei Transaktionen, in denen ein direkter Markttest nicht möglich ist, das häufig einzige Instrument einer effektiven Angemessenheitsanalyse darstellt. Entsprechend groß ist hier der Bedarf an verfahrensrechtlichen Regelungen.

Gegenwärtig wird in größeren Betriebsprüfungen nicht selten „Datenbankstudie gegen Datenbankstudie“ gestellt, wenn die prüfende Behörde – was inzwischen in einigen Bundesländern üblich ist – ihrerseits über einen AMADEUS-Zugang verfügt und sich durch eigenhändige Erstellung einer Datenbankstudie auf die jeweilige Prüfung vorbereitet. Soweit es zu einem Ausbau kooperativer Verfahren kommt, lassen sich beidseits Ressourcen schonen, wenn sich Steuerpflichtiger (Berater) und Finanzbeamter vorab über die für die Erstellung einer Datenbankstudie erforderlichen Daten verständigen. Zu betonen ist aber von Rechts wegen, dass Datenbankstudien selbst in diesen Fällen keine rechtliche Bindungswirkung zukommt. Sie haben stets nur den Charakter eines ökonomischen (ökonomischen) Hilfsmittels und eines Methodenspeichers, können aber die höchstpersönliche Rechtskonkretisierung und Subsumtion nicht ersetzen.

Anders lägen die Dinge erst dann, wenn sich der Betrieb der Datenbank von einem – nicht oder nicht vollständig kontrollierbaren, zudem i.d.R. im Ausland ansässigen – privaten Dienstleister auf den Staat oder eine überstaatliche Einrichtung (EU, OECD) verlagerte. In diesem Fall käme dem Design der verwendeten Algorithmen der Charakter einer Quasi-Rechtsetzung zu. Zugleich eröffneten sich Spielräume für die – hinreichend anonymisierte – Fütterung der Datenbank mit Unternehmens- und Steuerdaten auf gesetzlicher Grundlage. Zu erwägen wäre insbesondere eine Verwendung von E-Bilanz-Daten als erste Grundlage für eine datenbankbasierte Verrechnungspreisprüfung.

#### 5. Publizität

##### a. Verfahrensstatistiken

Veröffentlichungen können sich auf die Leistungsdaten der Verwaltung, zum Beispiel Art und Anzahl der Verwaltungsverfahren einschließlich der zentralen Ergebnisse (Anzahl Verrechnungspreisprüfungen, Prüfungsschwerpunkte, Art der Feststellungen und Mehrergebnisse) beziehen.

##### b. Verfahrensergebnisse

Von hoher praktischer Relevanz, aber auch grundrechtlicher Brisanz ist die Frage, inwieweit darüber hinaus die inhaltlichen Ergebnisse des Verwaltungshandelns zu veröffentlichen sind. Letzteres hat vor

allem für Auskünfte, Verständigungsvereinbarungen und Schiedssprüche Relevanz, die in den rechtsförmigen Verfahren zur Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten gefunden wurden. Wenn es auch die ungeteilte Auffassung der Praxis ist, dass eine Publikation dieser Daten wertvolle Hinweise für das eigene Handeln liefern kann, wird ebenso klar der Befürchtung Ausdruck verliehen, dass diese Publizität die Flexibilität und Entscheidungsfreiheit der Finanzbehörden v.a. in internationalen Streitbeilegungsverfahren reduzieren dürfte. Daneben werden regelmäßig Zweifel an der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Anonymisierung wettbewerbs- oder privatsphärenrelevanter Daten laut.

Erforderlich, aber auch ausreichend sind deshalb Verfahren, die einen schonenden Ausgleich des öffentlichen Publizitätsinteresses einerseits und der vorgenannten gegenläufigen Geheimhaltungsinteressen andererseits sichern. In diesem Rahmen kommt aber sowohl für alle nicht-einzelfallbezogenen Verfahren (etwa Verständigungsverfahren in abstrakt-generellen Fragen der Abkommensauslegung und -anwendung) als auch für Anlassfälle (konkret-individuelle Verwaltungsentscheidungen) Veröffentlichungen der zu verallgemeinernden Ergebnisse behördlicher Entscheidungsverfahren in Betracht.

Zu erwägen ist namentlich die Veröffentlichung von Vorabauskünften über Verrechnungspreise einschließlich der bilateralen Vorab-Verständigungen (APA), ferner die Veröffentlichung verbindlicher Auskünfte und verbindlicher Zusagen, schließlich die Veröffentlichung von Verständigungsvereinbarungen und Schiedssprüche nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA bzw. Art. 24 Abs. 5 dVG. Diese Publizität trüge in hohem Maße zur Gleichmäßigkeit des Gesetzes- und Abkommensvollzugs bei, wäre ein weiteres wirksames Mittel zur Korruptionsprävention und bietet vor allem der Rechtsgemeinschaft bereits ex ante ein hohes Maß an Rechtssicherheit.

Der schonende Ausgleich mit Geheimhaltungsinteressen des Steuerpflichtigen lässt sich in manchen Fällen durch die Konzentration der Veröffentlichung auf – abstrakt-generell formulierte – Leitsätze herbeiführen; in anderen Fällen bietet sich die Form der österreichischen EAS-Auskünfte an, die in stark gestraffter Form auch den Blick auf den Sachverhalt freigeben.<sup>77</sup> In vielen Fällen – namentlich dann, wenn keine abkommensrechtlichen Besonderheiten bestehen, sondern Deutschland mit diesem Staat durch ein dem OECD-MA oder der dVG entsprechendes DBA verbunden ist – müsste sich aus der Veröffentlichung unilateraler Auskünfte oder APA nicht einmal ergeben, um welchen konkreten Partnerstaat es sich handelt.

Näherer Erörterung bedürfte die Frage, ob der Steuerpflichtigen in Fällen, in denen trotz einer Teilanonymisierung der Auskunft/des APA fremden Dritten (und insbesondere Wettbewerbern) eine Rückverfolgung zu dem konkreten Anlassfall nicht ausgeschlossen ist, vorab zu dem Text der Veröffentlichung anzuhören

---

77 Das österreichische Bundesministerium für Finanzen bietet seit vielen Jahren einen sog. Express-Antwort-Service (EAS) zu Fragen des Internationalen Steuerrechts, der fallbezogen genutzt werden kann. Die Antworten (nicht aber die Fragen/Anträge) werden im Internet veröffentlicht: <https://findok.bmf.gv.at/>, zuletzt abgerufen am 01.09.2015.

ist. Durch ein derartiges Vorschaltverfahren erhalte der Steuerpflichtige die Möglichkeit, Eilrechtsschutz zu erwirken (Art. 19 Abs. 4 GG), über den auf Antrag des Steuerpflichtigen unter Ausschluss der Öffentlichkeit zu verhandeln ist (§ 52 Abs. 2 FGO).

## **II. Seitens des Steuerpflichtigen**

### **1. Personal und Organisation**

Verbesserungen des Verrechnungspreisverfahrens lassen sich indes nicht nur durch Reformen auf Seiten der staatlichen Behörden erreichen; sie lassen sich auch durch geeignete Adaptionsprozesse der Steuerpflichtigen flankieren und stützen. Erwägenswert ist es insbesondere, Dokumentationspflichten nicht in der Steuerabteilung der Unternehmen zu monopolisieren, sondern das Rechnungswesen und/oder das Controlling einbeziehen. Denkbar ist sogar eine Verlagerung der Dokumentationsobliegenheiten in die primäre Verantwortlichkeit dieser Unternehmensbereiche oder auch den für bestimmte innerkonzernliche Leistungsbeziehungen federführenden operativen Einheiten. Die Steuerabteilung übernimmt dann insoweit die Rolle einer unternehmensinternen Prüfungsinstanz. Zentral bleibt aber stets ein hohes Maß an unternehmensinterner Kommunikation. Sie setzt – gerade bei größeren Unternehmen mit einer Vielzahl an Leistungsbeziehungen mit ausländischen Unternehmensteilen – standardisierte und IT-gestützte Verfahren voraus.

Im Unterschied zu staatsseitigen Reformen sind diese Adaptionsprozesse allerdings keiner Regelung durch staatliches Recht zugänglich. Verfassungsrechtlich fallen derartige Maßnahmen in den Bereich grundrechtlich geschützter Selbstorganisation juristischer Personen (Art. 9 Abs. 1, 12 Abs. 1, 2 Abs. 1, 19 Abs. 3 GG). Jeder Träger eines Unternehmens hat die Freiheit, das Unternehmen so zu strukturieren und Verantwortlichkeiten so auf die im Unternehmen tätigen Mitarbeiter zu verteilen, wie es den Bedürfnissen des Unternehmens in der konkreten Situation am besten dient. Der Staat ist nicht der bessere Unternehmer; eine hoheitliche Intervention würde die Anforderungen, die das grundrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip an Eignung, Erforderlichkeit und Angemessenheit stellt, von vornherein verfehlen.

Rechtlich unproblematisch sind dagegen Empfehlungen oder sogar nur informatorische Zusammenstellungen einer „best practice“ durch die Industrie- und Handelskammern, andere Unternehmensverbände oder auch die Steuerberaterkammern oder das DWS-Institut, die Verbreitung derartiger Leitlinien in Schulungen und ihre Verankerung in der betriebswirtschaftlichen Ausbildung an den Hochschulen.

### **2. Qualität laufender Dokumentationen, Mitteilungen und Erklärungen der Steuerpflichtigen**

Im Grundsatz gilt Entsprechendes für unternehmensinterne Maßnahmen zur Stärkung der Qualität laufender Dokumentationen, Mitteilungen und Erklärungen, die die Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung abgeben. Auch sie sind in hohem Maße geeignet, zu effizienter Sachverhaltsaufklärung beizutragen. Je besser die Kommunikationskulturen von Unternehmen und Finanzverwaltung

ineinander greifen, desto geringer sind die Reibungsverluste in der Betriebsprüfung und desto größer die Entlastung der Rechtsschutzinstanzen. Insofern besteht auch hier durchaus Verbesserungspotenzial und damit Reformbedarf. Auch hier lassen sich aber bindende Vorgaben des staatlichen Rechts grundrechtlich kaum rechtfertigen.

Genauerer Untersuchung bedürfte die v.a. in Zusammenhang mit der Diskussion um die „zeitnahe Betriebsprüfung“ ins Gespräch gebrachte Frage, ob die Finanzbehörden und hier v.a. die Betriebsprüfungsstellen denjenigen Steuerpflichtigen, die ihre Pflichten stets fristgerecht und auch im Übrigen formell und materiell beanstandungsfrei erfüllen, in verfahrensrechtlicher Hinsicht bestimmte Wohlverhaltensrabatte einräumen dürfen und sollten, – und ob sich durch derartige Belohnungen (die die in ihnen liegende nicht-materielle Anerkennung vorbildlicher compliance) eine weiche Steuerung verwirklichen lässt. Rechtlich sind derartige (ihrerseits nicht-rechtsförmige) Maßnahmen nicht ohne Relevanz. Selbst wenn sie die Gleichmäßigkeit des materiellen Belastungserfolgs nicht berühren, stehen sie jedenfalls insoweit unter dem Vorbehalt des Gesetzes, als der Wohlverhaltensrabatt in einer Rücknahme gesetzlich vorgegebener Verfahrensanforderungen steht. Dagegen bedürfen die Nutzung der schon de lege lata bestehenden verfahrensrechtlichen Ermessensspielräume und – in diesem Rahmen – die Begründung eines sog. intendierten Ermessens keiner gesetzlichen Grundlage.

## **C. Phase vor Verwirklichung einer Transaktion**

Besonders deutliche Defizite zeigen die empirischen Analysen für die Phase vor Verwirklichung einer Transaktion auf. Das deutsche Recht und v.a. die deutsche Verwaltungspraxis bleibt aus Sicht der Steuerpflichtigen hier deutlich hinter dem Potenzial zurück, das andere Länder jedenfalls partiell bereits realisieren.

### **I. Unilateral**

#### **1. Unilaterale Vorabzusagen**

Obwohl aus völker- und europarechtlicher Sicht nicht unproblematisch, erscheinen unilaterale Maßnahmen im Wege der Vorabzusage als probates Mittel zur Verbesserung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise. Es ist kein Zufall, dass gerade die unilateralen Vorabzusagen in vielen Staaten – nicht Deutschland – große, quantitativ stetig steigende Bedeutung erlangt haben. Sie bieten in einem einfachen und regelmäßig zügigen Verfahren unter Beteiligung der Verwaltung nur eines Staates die Möglichkeit, zukünftige Sachverhalts- und/oder Rechtsfragen für den Steuerpflichtigen und die Verwaltung verbindlich zu beantworten und damit Rechtssicherheit für die Beteiligten herzustellen. Gleichwohl ist den oben dargestellten völker- und europarechtlichen Bedenken bei der Ausgestaltung Rechnung zu tragen.

a. Verbesserung des Instituts der verbindlichen Auskunft

Die Praxis der deutschen Verwaltung lässt gegenwärtig grundsätzlich keine verbindlichen Auskünfte in Verrechnungspreisfragen zu.<sup>78</sup> Mit dieser Praxis verschafft sich Deutschland einen unnötigen Wettbewerbsnachteil. Auch rechtlich ist sie doppelt problematisch: § 89 Abs. 2 AO sieht ausdrücklich eine Ermessensentscheidung der Verwaltung vor. Die Verwaltungsauffassung, dass verbindliche Auskünfte bei Bestehen eines DBA nicht auf internationale Sachverhalte, in denen ein DBA mit dem betreffenden anderen Staat besteht, anzuwenden sind, ist damit nicht vereinbar. Diese abstrakt-generelle Vorgabe begründet – bezogen auf den Einzelfall – einen Ermessensausfall, mithin einen Rechtsfehler i.S.d. § 5 AO. Aber selbst, wenn man mit Blick auf die besonderen Erfordernisse des Massenverfahrens eine Ersetzung des Einzelfallermessens durch die abstrakt-generelle Entscheidung des BMF als eine den Anforderungen des § 5 AO genügende Ermessensausübung ansähe, erweist sich die generelle Versagung verbindlicher Auskünfte in diesen Fällen als unverhältnismäßig. Sie übersieht, dass gegenüber der generellen Versagung der verbindlichen Auskunft mildere Mittel zur Verfügung stehen, die das berechtigte Interesse des Steuerpflichtigen an einer Absicherung zukünftiger Transaktion im Hinblick auf steuerliche Risiken besser verwirklichen und gleichzeitig die mit der Versagung verbundenen Ziele genauso effektiv erreichen.

Als milderer Mittel gegenüber der vollständigen Versagung ist vor allem an eine Erteilung unter dem Vorbehalt des Widerrufs zu denken. Der Widerrufsvorbehalt sollte in Fällen greifen, in denen es im Ausland zu einer abweichenden Steuerfestsetzung kommt und damit entweder Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung entsteht.<sup>79</sup> Die Möglichkeit eines Widerrufsvorbehalts sieht die AO ausdrücklich in § 120 Abs. 2 Nr. 3 vor, sofern ein Verwaltungsakt vorliegt, auf den der Steuerpflichtige keinen Anspruch hat. Die verbindliche Auskunft ist ein Verwaltungsakt<sup>80</sup>, auf den kein Anspruch des Steuerpflichtigen besteht. Der Steuerpflichtige hat lediglich Anspruch auf eine ermessensfehlerfreie Entscheidung der Verwaltung. Damit ist ein Widerrufsvorbehalt nach § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO zulässig. Der vorgeschlagene Vorbehalt läuft auch nicht dem Zweck der verbindlichen Auskunft zuwider.<sup>81</sup> Der Zweck der verbindlichen Auskunft ist es, Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen zu schaffen. Diesem Zweck ist auch durch die Erteilung unter dem Vorbehalt des Widerrufs genüge getan. Insbesondere wenn man bedenkt, dass die Alternative die komplette Versagung einer verbindlichen Auskunft darstellt. Es besteht kein Reformbedarf auf Seiten des Gesetzgebers. Ein so ausgestalteter Widerrufsvorbehalt trägt

---

78 Vgl. oben S. 2.

79 Ähnlich schon: Gerhard Engler/Dirk Elbert, in: Alexander Vögele et al., Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 4. Aufl. (2015), Rn. F 338., ablehnend, aber ohne überzeugende Begründung; Michael Hendricks, in: Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff (Hrsg.): Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.1 ff.

80 Zur Verwaltungsaktqualität der verbindlichen Auskunft, siehe: BFH v. 30.04.2009, – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; BFH v. 29.02.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, Rn. 10.

81 Roman Seer in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (Loseblatt), § 89 AO, Rn. 51.; Julian Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung (2010), S. 95.

auch den berechtigten Interessen sowohl des Steuerpflichtigen, der auf die Zusage der Verwaltung Vertrauen können muss, als auch dem der Verwaltung, sich nicht innerstaatlich vor einem etwaigen Verständigungsverfahren zu binden, Rechnung.

Die in der Literatur vorgeschlagene Möglichkeit einer auflösend bedingten Gewährung der verbindlichen Auskunft<sup>82</sup> ist hierzu keine überzeugende Alternative. Der Bedingungseintritt bliebe verfahrensrechtlich unsichtbar. Ihm fehlt die klare Form, die insbesondere ein Widerrufsbescheid hätte, und die Angriffsfläche, die dieser auch prozessual (beginnend mit dem Einspruchsverfahren) bietet.

b. Verbesserung des Instituts der verbindlichen Zusage

Die Versagung von verbindlichen Zusagen im Bereich der Verrechnungspreise durch die deutsche Verwaltung ist im Vergleich zur Versagung von verbindlichen Auskünften noch einmal problematischer. Die verbindliche Zusage soll nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 204 AO erteilt werden. Eine solche Sollvorschrift lässt nur bei Vorliegen besonderer (atypischer) Umstände ausnahmsweise ein Abweichen von der gesetzlich angeordneten Regelung zu. Solche Umstände sind jedoch nicht schon dadurch gegeben, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. Die Versagung ist damit nicht zu rechtfertigen.

c. Einführung von unilateralen APA

De lege ferenda ist aber auch die Einführung unilateraler APA zu erwägen. Unilaterales APA ist ein öffentlicher-rechtlicher Vertrag, der sich als Ergebnis offener, d.h. gestaltender Verhandlungen zwischen Behörde und Steuerpflichtigem darstellt. Das unilaterale APA geht damit insbesondere über die klassische verbindliche Auskunft und die verbindliche Zusage hinaus. Diese beiden klassischen Formen haben rein binären Charakter: Die verbindliche Auskunft ist die bloße Bestätigung der zuvor einseitig vorgetragenen Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung; die verbindliche Zusage ist die Bestätigung, dass die zuvor – wiederum einseitig – von dem Betriebsprüfer getroffenen rechtliche Würdigung eines in der Vergangenheit abgeschlossenen Sachverhalts auch für spätere Veranlagungszeiträume Bestand hat. Die Rechtfertigung ergibt sich jedoch nicht nur aus den dargestellten, verfahrensrechtlichen Bedenken gegen verbindliche Auskunft und Zusage. Sie zeigt sich überdeutlich in der Tatsache, dass unilaterale APA international verbreitet und eine auch zahlenmäßig ernst zu nehmende Alternative mit stetig wachsender Bedeutung ist.

Ein Vorbild bietet die französische Regelung für unilaterale APA, die in ausgewogener Weise einer zu weit gehenden APA-Praxis begegnet, weil sie unilaterale APA auf bestimmte Fragenkreise und Sachverhaltskonstellationen beschränkt.<sup>83</sup> Alternativ kommt wiederum – wie bei verbindlicher Auskunft und

---

82 Michael Hendricks, in: Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff (Hrsg.): Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.133.

83 Oben S. 47.

verbindlicher Zusage<sup>84</sup> – der Abschluss unilateraler APA unter Einschluss eines behördenseitigen Kündigungsrechts (als Äquivalent zu dem Erlass eines Verwaltungsakts unter Widerrufsvorbehalt) in Betracht.

#### d. Gesetzliche Entscheidungsfristen

Die Regelungen zur Einführung unilateraler APA, aber auch die Regelungen zu verbindlichen Auskünften, sind sinnvollerweise um eine gesetzliche Fristenregelung zu ergänzen. Der Steuerpflichtige hat ein berechtigtes Interesse, innerhalb einer bestimmten Frist, die die Kapazitäten der Finanzverwaltung berücksichtigt, Gewissheit über den Erfolg seines Antrags zu erhalten. Eine solche Frist sollte jedoch nur den längst möglichen Zeitpunkt für eine Entscheidung durch die Finanzverwaltung normieren. Bei nicht zu komplexen Sachverhalten ist die Finanzverwaltung gehalten, schon vor Fristende, zeitnah eine Entscheidung bekannt zu geben. Der Fristbeginn hat sich nach dem Eingang aller für die Entscheidung notwendigen Anträge und Unterlagen des Steuerpflichtigen bei der Finanzverwaltung zu richten. Teilt die Finanzverwaltung die Entscheidung dem Steuerpflichtigen nicht binnen der gesetzlich normierten Pflicht mit, ist daran zu denken, dass die Sachverhalts- und Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung verbindlich wird, mithin eine Sanktionierung der verwaltungsseitig verschuldeten Verspätung eintritt.

## 2. Horizontal monitoring

Einen Beitrag zur Verbesserung des Verwaltungsverfahrens der Verrechnungspreise kann aus Sicht der im Ausland befragten Verrechnungspreisexperten insbesondere auch ein gut austariertes System sog. horizontal monitorings leisten. Gleichwohl sind die Erfahrungen in den betrachteten Staaten, die ein vergleichbares Verfahren anbieten, gemischt, sodass sofern ein System des horizontal monitoring in Deutschland möglich ist, was noch zu prüfen sein wird (sogleich unter a.), bei der Ausgestaltung insbesondere die negativen Erfahrungen im Ausland in den Blick zu nehmen sind und diese soweit möglich vermieden werden sollten (unter b.).

#### a. Vereinbarkeit des horizontal monitoring mit höherrangigem Recht

Das horizontal monitoring wird in einigen Staaten als Element der Vermeidung von Verrechnungspreisstreitigkeiten, aber auch allgemein zur Vermeidung von Konflikten in der Betriebsprüfung eingesetzt. Aus verfassungsrechtlicher und dabei vor allem aus gleichheitsrechtlicher Perspektive stellen sich bei diesem Modell jedoch einige tiefgreifende Probleme, die in Deutschland schon im Rahmen des sog. „Nordrhein-Westfälischen-Modells“ und des „Osnabrücker Modells“ einer zeitnahen Betriebsprüfung eingehend und kontrovers diskutiert worden sind.<sup>85</sup>

---

84 Oben a.

85 Finanzministerium NRW, Erlass vom 11.06.2008 – S 0401 – 10 – V A 5, ausführlich dazu: Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011), S. 20 ff., siehe dazu auch das Osnabrücker Modell, dazu in der Literatur: Klumpe, in: FDP im deutschen Bundestag, Betriebsprüfer willkommen! Zeitnahe Betriebsprüfung – ein Weg in ein vereinfachtes Steuersystem, Tagungsband zur Veranstaltung am 18.02.2010 im Deutschen Bundestag, S. 12 ff.; und Hermenau, Erläuterungen zum Osnabrücker Modell der zeitnahen Betriebsprüfung, in: FDP im Deutschen Bundestag, Betriebsprüfer willkommen! Zeitnahe Betriebsprüfung – ein Weg in ein vereinfachtes Steuersystem, Tagungsband zur Veranstaltung am 18.02.2010 im Deutschen Bundestag, S. 93.



Dabei wirkt der Gleichheitssatz auf alle Stufen des horizontal monitoring ein. Schon die Auswahl der Kooperationspartner (in den Niederlanden nur große Unternehmen) bedarf einer Rechtfertigung, da insoweit eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen eintritt. Zwar stoßen die Finanzbehörden bei der Durchführung eines horizontal monitoring bei allen Steuerpflichtigen schnell an die Grenzen ihrer Kapazität<sup>86</sup>; dies allein kann aber kein Grund sein, dieses Verfahren nur für große Unternehmen zu öffnen. Vielmehr haben die Finanzbehörden nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) eine Auswahl unter den Unternehmen zu treffen<sup>87</sup>, in die alle sachrelevanten Kriterien einzustellen sind; die Unternehmensgröße ist dabei nur eines unter vielen.

Darüber hinaus erweist sich die mit dem horizontal monitoring in Verbindung stehenden Vorteile der Unternehmen als gleichheitsrechtlich problematisch. Es darf insbesondere nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige neben den aus der zeitnahen und frühzeitigen Erkenntnis über problematische Steuerpositionen weitere Vorteile erhält. Insbesondere erweist sich hierbei die niederländische Praxis der Rücknahme des Niveaus und der Intensität der Betriebsprüfung durch die Finanzbehörden und die Akzeptanz von Steuerplanung, als Teil der Steuerstrategie des Unternehmens, als hoch problematisch. Diese Rücknahme der Prüfungsdichte ist gleichheitsrechtlich schlechterdings nicht zu rechtfertigen und damit in Deutschland nicht umsetzbar. Es darf allgemein gesprochen durch die Einführung eines horizontal monitoring nicht zur Einführung von Wohlverhaltensprämien für den Steuerpflichtigen kommen.

Weiterhin erweisen sich auch die mit dem horizontal monitoring verbundenen Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen als problematisch (dazu mehr unten 3.). Hierbei ist insbesondere der nemo-tenetur-Grundsatz im Blick zu behalten, da Verstöße gegen steuerrechtliche Vorschriften nicht selten auch strafrechtliche Konsequenzen zeitigen.

Abschließend muss auch festgehalten werden, dass es durch die Einführung von Systemen des horizontal monitoring nicht zu einer Vermischung der Verantwortungssphären des Steuerpflichtigen auf der einen und der Finanzverwaltung auf der anderen Seite kommen darf. Insbesondere sind jeder Anschein eines Abgehens von dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und jeder Eindruck gleichheitswidriger Vorteile bei einem Teil der Steuerpflichtigen zu vermeiden.

#### b. Ausgestaltung möglicher Systeme des horizontal monitoring

Die unter a. gezeigten Grenzen lassen eine Implementierung des beispielhaft in den Niederlanden verwendeten Systems des horizontal monitoring in Deutschland nicht zu. Es steht dem Gesetzgeber aber offen für eine schon im Vorlauf einer Transaktion durchgeführte Beschleunigung des Dokumentations-, Mitteilungs- und Erklärungsverhalten des Steuerpflichtigen eine parallele Beschleunigung auf Seiten

---

86 So für das Modell der zeitnahen Betriebsprüfung, Finanzministerium NRW, Erlass vom, 11.06.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

87 Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011), S. 44.

der Verwaltung zuzusichern. Die Verwaltung hat sich stärker als in der Vergangenheit um eine signifikante Verkürzung der Zeit zwischen Abgabe der Steuererklärungen und Abschluss der Betriebsprüfung zu bemühen. Insbesondere sind auch im Vorgriff auf eine Transaktion schneller als bisher verbindliche Auskünfte<sup>88</sup> und APA<sup>89</sup> zu erteilen.

### **3. Pflicht des Steuerpflichtigen zur Anzeige potenziell problematischer Gestaltungen**

Während die vorgenannten Maßnahmen tendenziell die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen stärken, kommt symmetrisch eine Stärkung der verfahrensrechtlichen Stellung der Finanzbehörde dadurch in Betracht, dass der Steuerpflichtige nicht (nur) berechtigt, sondern sogar verpflichtet werden könnte, im Vorfeld bestimmter steuerlich sensibler Transaktionen oder noch nicht verwirklichter Sachverhalte i.S.d. § 89 Abs. 2 AO die Abstimmung mit der Behörde zu suchen. Darin läge auf den ersten Blick die Komplettierung der Regeln, die Konflikte, die ansonsten erst in der Betriebsprüfung virulent werden, in die Frühphase vor Verwirklichung der Transaktion ermöglichen: Wenn der Steuerpflichtige vorab eine verbindliche Auskunft beanspruchen kann, müsste dann auch die Verwaltung vorab Kenntnis über alle potenziell problematischen Vorgänge erlangen?

Aus verfassungsrechtlicher Sicht hat der Fiskus (der grundrechtsverpflichtet, nicht grundrechtsberechtigt ist) kein vergleichbares Gewissheitsinteresse wie der Steuerpflichtige. Der Steuerpflichtige verwirklicht einen Sachverhalt und hat ein grundrechtlich und rechtsstaatlich fundiertes Interesse an der Vorhersehbarkeit der Rechtsfolgen, die sich daraus ergeben. Dagegen setzt der Fiskus – bezogen auf den potenziell steuerbaren Sachverhalt – keine Gestaltungen ins Werk, sondern bleibt als bloßer Rechtsanwender in der Rolle des „stillen Teilhabers“. Er partizipiert an einem betrieblichen Erfolg, den er nicht herbeiführt. Schon daher hat er kein vergleichbar schützenswertes Interesse an vorheriger Klärung der Rechtslage. Das spricht gegen die Anwendung des Waffengleichheitsparadigmas im vorliegenden Kontext.

---

88 Zu den Möglichkeiten der Vergabe von verbindlichen Auskünften, oben: S. 67 f.

89 Zur generellen Einführung unilateraler APA, oben S. 68.

Daneben sind verfassungsrechtliche und praktische Nachteile zu nennen. Die in den letzten Jahren vermehrt ins Gespräch gebrachten<sup>90</sup> und in Irland, Israel, Kanada, Portugal, Südafrika, Südkorea, den USA und dem Vereinigten Königreich in Ansätzen bereits anzutreffende Pflicht der Steuerpflichtigen, zivilrechtliche Gestaltungen vorab den Finanzbehörden anzuzeigen, wenn – nach Maßgabe näher festzulegender Formalkriterien – die abstrakte Gefahr einer Steuerumgehung oder eines Gestaltungsmissbrauchs besteht, hat in den empirischen Untersuchungen keinen Widerhall gefunden.

Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die Einführung derartiger Anzeigepflichten in mehrfacher Hinsicht problematisch. Erstens kann sie nur auf der Grundlage eines förmlichen Parlamentsgesetzes erfolgen; dazu müsste der Deutsche Bundestag die hohen Bestimmungsanforderungen erfüllen, die sich – auch für Informationseingriffe – aus Grundrechten, Art.103 Abs. 2 GG und dem Rechtsstaatsprinzip ergeben.

Zweitens steht die Verhältnismäßigkeit derartiger Anzeigepflichten in Zweifel. Entscheidend ist zunächst, welches Ziel der Gesetzgeber mit ihrer Einführung verfolgt. Das „wohlverstandene Eigeninteresse“ des Steuerpflichtigen (etwa: von der Finanzbehörde auf eine derartige Anzeige hin einen frühzeitigen Hinweis auf die Steuerschädlichkeit der geplanten Gestaltung zu erhalten) rechtfertigt jedenfalls die Einführung einer *Anzeigepflicht* nicht; ein *voluntary disclosure* genügt. Aber auch das öffentliche Interesse an einer Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs trägt die Anzeigepflicht nicht in jedem Fall. Als Rechtfertigungsgrund für die Einführung weit reichender Anzeigepflichten hat dieser Gesichtspunkt vielmehr nur insoweit Bestand, als es kein gleich sicheres milderes Mittel zur Durchsetzung des materiellen Rechts gibt. Gerade daran bestehen aber erhebliche Zweifel: Denn was der Gesetzgeber – in sehr breit angelegter Form – der Gesamtheit aller steuerpflichtigen Unternehmen abverlangt, kann der Betriebsprüfer im Einzelfall zielgenauer, d.h. in einem die Verhältnismäßigkeit wahren Umfang erfragen. Soweit die schon heute bestehenden Mitwirkungs-, d.h. Antwortpflichten des Steuerpflichtigen im Festsetzungsverfahren ausreichen, ist die Einführung einer breit angelegten und damit fast immer überschießenden gesetzlichen Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen unverhältnismäßig, weil nicht erforderlich (und im Übrigen auch unangemessen). Die behördliche Verifikationspflicht interagiert zwar mit einer steten, für grenzüberschreitende Sachverhalte nochmals erhöhten (§ 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO) Pflicht des Steuerpflichtigen, seine Verhältnisse aktiv offen zu legen. Diese Pflichten haben ihren Platz aber im Veranlagungsverfahren. Die Begründung von Anzeigepflichten in einer Frühphase kann leicht zu einer nicht erforderlichen, verfassungsrechtlich daher auch nicht zu rechtfertigenden Reduplikation oder Redundanz von Informationseingriffen führen.

Drittens besteht die Gefahr, dass gegen den verfassungsrechtlich geschützten *nemo-tenetur*-Grundsatz verstoßen wird. Zwar beansprucht dieser Grundsatz nur im Strafrecht Geltung. Gleichwohl ist er für die

---

90 So u.a. zum Jahressteuergesetz 2007 diskutiert: BR-Drs. 544/1/07 vom 11.9.2007; s. auch OECD, BEPS Action Plan (2013), Maßnahme Nr. 12; und dies., BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules. Public Discussion Draft v. 11.05.2015, Internet: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>, zuletzt abgerufen am: 11.09.2015.

Einführung von Anzeigepflichten von Steuergestaltungen relevant. Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist nicht auf den ersten Blick klar, ob eine Steuergestaltung eventuell gegen die Steuergesetze verstößt, Steuern verkürzt und damit einen Straftatbestand erfüllt. Durch die Verpflichtung zur Anzeige von Steuergestaltung belastet sich der Steuerpflichtige potentiell selbst, was einen Verstoß gegen den nemo tenetur Grundsatz darstellt.

## **II. Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung über die Grenze**

Im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit und der Vorabverständigung über die Grenze besteht aus Sicht der Steuerpflichtigen ein erheblicher Verbesserungsbedarf. Insbesondere werden hier die Komplexität und der damit verbundenen Verwaltungsaufwand auf der einen Seite und die hohen Kosten der Verfahren auf der anderen Seite moniert. Diese Zustandsbeschreibung lässt für sich aber keine direkten Rückschlüsse auf die Fehler des aktuellen Systems der bi- und multilateralen Vorabzusagen zu. Vielmehr ist nach den Ursachen für die beschriebenen Phänomene zu fragen; dabei sind insbesondere auch die anderen untersuchten Staaten in den Blick zu nehmen. Auch und vor allem darf nicht vergessen werden, dass rein unilaterale Regelungen im Bereich der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit nur bedingt geeignet sind, die Situation zu verbessern, da Fehler, die im zwischenstaatlichen Verhältnis begründet liegen, hierdurch nur sehr eingeschränkt behoben werden können.

### **1. Angleichung der verfahrensrechtlichen Vorgaben in den Vertragsstaaten**

Als eine der wichtigsten und zentralen Maßnahmen, die jedoch nicht auf Deutschland beschränkt bleiben können, ist eine Angleichung des Verfahrensrechts zur Durchführung der APA in allen beteiligten Staaten zu sehen. Zwar zeigt die internationale Bestandsaufnahme, dass das Verfahrensrecht in den einzelnen Staaten keine gravierenden Unterschiede aufweist, jedoch genügen hier schon kleine Divergenzen, um einen erheblichen Mehraufwand beim Steuerpflichtigen zu bewirken. Insbesondere wirken sich hierbei die Anforderung unterschiedlicher Dokumente und die Abgabe dieser Dokumente in unterschiedlichen Sprachen aus. Ein wesentlicher Beitrag kann schon dadurch geleistet werden, wenn alle beteiligten Staaten sich auf dieselben Dokumente, die für die Beantragung eines APA notwendig sind, einigen, und alle Dokumente nur noch in englischer Sprache vorzulegen sind.

Gegenüber diesen kleinen Maßnahmen hätte die Einführung beziehungsweise die Stärkung des Masterfiles eine herausragende Vereinfachungswirkung. In einem solchen Masterfile sind alle wichtigen Informationen des Unternehmens enthalten, die dann zur Grundlage des jeweiligen APA in beiden Staaten gemacht werden können. Abschließend bleibt für die Angleichung des Verfahrensrechts im Bereich der APA festzuhalten, dass je größer die Schnittmenge der von beiden beteiligten Staaten angeforderten Informationen ist, desto leichter und einfacher ist die Verständigung der beteiligten Staaten über den Sachverhalt und die Wahl der richtigen Verrechnungsmethode.

## **2. Regelmäßige Berichtspflichten der Finanzverwaltung**

Neben der Angleichung der Verfahrensrechte der beteiligten Staaten ist aus Sicht der Steuerpflichtigen auch eine bessere Information über den Ablauf und den Stand des Verfahrens ein zentrales Desiderat. Für sie gehören „unklare Verfahrensabläufe“ zu den wichtigsten Gründen gegen die Nutzung von APA zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten. Bisher bestehen weder Informations- noch Beteiligungsrechte des Steuerpflichtigen. Direkte Beteiligungsrechte scheiden jedoch aufgrund der Struktur des APA Verfahrens als zwischenstaatlichem Verfahren von vorneherein aus und sind auch für die Erreichung eines Ergebnisses nicht zweckdienlich. Je mehr Beteiligte an der zwischenstaatlichen Lösungsfindung beteiligt sind, desto unwahrscheinlicher wird ein Ergebnis. Anders stellt sich die Situation aber bei den Informationsrechten des Steuerpflichtigen dar. Die gegen eine direkte Beteiligung zu Recht vorgebrachten Bedenken greifen hier nicht. Der Steuerpflichtige hat auch ein berechtigtes Interesse über den Stand des Verfahrens informiert zu werden, da regelmäßig wirtschaftliche Dispositionen von der Entscheidung der Verwaltung abhängen werden. Zwar informiert das BZSt schon heute auf Grundlage des BMF-Schreibens zur Durchführung von APA-Verfahren regelmäßig den Steuerpflichtigen. Dieser hat jedoch keinen Anspruch auf eine derartige Information und damit auch keine Möglichkeit mit eigenen Maßnahmen auf die Beschleunigung des Verfahrens hinzuwirken. Insgesamt sind deswegen Informationsrechte des Steuerpflichtigen und gegenläufige Berichtspflichten der Finanzverwaltung über den Stand des Verfahrens gesetzlich zu fixieren. Hierbei ist jedoch darauf zu achten, dass die Finanzverwaltung nicht überfordert wird. Die Berichtspflichten sind zeitlich auf regelmäßige, nicht zu kurze Abschnitte und inhaltlich auf das für das Verfahren Wesentliche zu beschränken.

## **3. Einführung von Fristen zum Abschluss eines APA**

Die im Bereich der unilateralen Vorabzusagen befürwortete Einführung von Fristen<sup>91</sup>, ist nicht auf bi- und multilaterale APA zu übertragen. Zwar ist auch hier aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Frist zum Abschluss eines APA wünschenswert, jedoch gestaltet sich die Situation verwaltungsseitig komplizierter. Der Abschluss eines bi- oder multilateralen APA hängt nicht mehr nur von der Verwaltung eines Staates ab. Es wird in der Praxis kaum nachweisbar sein, welche der beteiligten Verwaltungen eine Verzögerung zu verantworten hat. Eine in der Praxis nicht durchführbare Fristenregelung, die eine Regelung zu Ungunsten eines der beteiligten Fiscis bewirkt, ist nicht umsetzbar. Der Vertragsstaat, für dessen Steuersubstrat der Vorschlag des Steuerpflichtigen günstig ist, hätte damit durch Verschleppung des Verfahrens die Möglichkeit, eine für ihn günstige Regelung zu bewirken. So kann es für bi- und multilaterale APA nur bei der Forderung bleiben, von den beteiligten Finanzverwaltungen ein ernsthaftes Bemühen, eine Einigung zu erreichen, zu verlangen.

---

91 Siehe oben S. 69.

#### **4. Bessere Personalausstattung des Verständigungsreferates beim BZSt**

Ein zentraler Punkt neben den originär verfahrensrechtlichen Vorgaben ist aber auch hier wieder<sup>92</sup> die Personalausstattung des Verständigungsreferats des BZSt sein. Trotz hervorragender Arbeit der zuständigen Beamten ist mit dem jetzigen Personalbestand der zuständigen Referate eine deutlich kürzere Verfahrensdauer nicht zu gewährleisten. So zeigen die statistischen Untersuchungen ein stetiges Anwachsen der Fälle, für die das Verständigungsreferat zuständig ist. Um diesem wachsenden Bedarf der Steuerpflichtigen nach APA und vor allem nach Verständigungsverfahren nachzukommen, bedarf es einem erheblichen Personal- und Mittelaufwuchs beim BZSt, das die Verhandlungen mit den anderen Staaten durchführt.<sup>93</sup> Bloße Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb der Verwaltung dürften hier nicht genügend Potenzial entfalten, sodass nur ein echter Aufwuchs an Mitteln dazu beitragen kann, das Problem zu lösen. Die eingesetzten Mittel sind gleichwohl gut angelegt, helfen sie doch im Falle der APA spätere, womöglich noch langwierigere Streitigkeiten zu vermeiden und schaffen Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen.

#### **5. Rückwirkende Anwendung von Vorabverständigungsvereinbarungen**

##### **a. Rein innerstaatliche Rückwirkung eines für spätere Jahre getroffenen APA**

Auf der Schnittstelle zwischen Verfahrensrecht und materiellem Recht liegen Fragen der zeitlichen Wirkung von APA. Diese Fragen sind schon der gegenwärtigen Verwaltungspraxis geläufig.<sup>94</sup> Sie lassen sich weder allein mit Blick auf das Verfahrensrecht noch allein materiellrechtlich angemessen behandelt. Sie stehen jedenfalls unter Vorbehalt des Gesetzes, bedürften also einer gesetzlichen Regelung.

Schon in innerstaatlicher Perspektive kommt eine derartige Rückwirkung jedenfalls nur auf Veranlagungszeiträume in Betracht, die noch nicht festsetzungsverjährt sind. Zu erwägen ist aber darüber hinaus, die Rückwirkung nur auf Jahre zu erstrecken, für die noch kein vorbehaltloser Steuerbescheid wirksam geworden ist; eine Durchbrechung der Bestandskraft bedürfte demgegenüber einer klaren gesetzlichen Regelung.

Tatbestandlich muss die Rückwirkung eines für spätere Jahre getroffenen APA auf vorangegangene Veranlagungszeiträume stets eine hinreichende Ähnlichkeit der Sachverhalte quer durch die Jahre voraussetzen.

---

92 Siehe oben S. 59.

93 Vgl. hierzu auch oben S. 59 ff.

94 Vgl. Tz. 7.3 BMF-Schreiben v. 05.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06 –, BStBl. I 2006, 594; hierzu auch Michael Hendricks, in: Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff (Hrsg.): Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rn. 10.105.

Verfahrensrechtlich und in den praktischen Auswirkungen derartiger Rückwirkungsregeln kommt entscheidende Bedeutung der Frage zu, wer den Impuls für eine derartige Rückwirkung geben kann. Hier sind drei Varianten denkbar:

- Der Gesetzgeber könnte die Rückwirkung zum Regelfall machen. Dann tritt sie grundsätzlich von Amts wegen ein. Soweit der andere Staat eine abweichende Rechtsauffassung vertritt oder Tatsachen abweichend würdigt, besteht aber Gefahr von Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung.
- Die Gefahr der Doppelbesteuerung ließe sich bannen, wenn man die Rückwirkung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen eintreten ließe. Nicht gebannt wäre in dieser Variante allerdings die Gefahr einer Doppelnichtbesteuerung.
- Umgekehrt könnte die Rückwirkung einer unilateralen Zusage, die in das Ermessen der Finanzverwaltung gestellt würde (§ 5 AO), die Doppelbesteuerung nicht in allen Fällen ausschließen.

b. Völkerrechtlich bindender roll back

Den Vorzug verdienen daher bilaterale Lösungen. Zu ihnen zählen insbesondere Konzeptionen, in denen zwei bilaterale APA-Verfahren nach Art. 25 OECD-MA, die sich aber auf unterschiedliche Veranlagungszeiträume beziehen, zu einem bilateralen Verfahren verbunden werden. Dabei sind insbesondere Kopplungen eines ex-ante-Verfahrens mit einem ex-post-Verfahren möglich: Der eigentliche Anlassfall (APA für o<sub>2</sub>) lässt sich mit dem – wegen Sachverhaltsähnlichkeit mitzuentscheidenden – Fall einer ex-post-Verständigung für o<sub>1</sub> verbinden.

Das geltende Abkommensrecht sieht zwar unproblematisch die Durchführung eines (sc. zunächst gesonderten, eigens zu initiiierenden) Verfahrens für o<sub>1</sub> vor. Die Besonderheit des hier unterbreiteten Vorschlags liegt aber darin, dass das Verständigungsverfahren mit Wirkung für o<sub>1</sub> bereits zu einem Zeitpunkt durchgeführt werden kann, der vor der Betriebsprüfung für o<sub>1</sub> liegt. Das bedarf gesonderter und ausdrücklicher abkommensrechtlicher Regelung.

Eine derartige völkerrechtliche, damit beide Vertragsstaaten bindende Regelung ist insbesondere dort sinnvoll, wo das innerstaatliche Recht eines Vertragsstaats – wie dies etwa für Polen mitgeteilt worden ist – kein roll back vorsieht. Es empfiehlt sich, eine abstrakt-generelle abkommensrechtliche Regelung (in Modifikation der bisherigen Art. 25 OECD-MA, Art. 24 dVG) einzuführen oder jedenfalls eine konkret-individuelle Verständigungsvereinbarung abzuschließen, die einen beidseitig verpflichtenden roll back vorsieht.

Dabei wird insbesondere zu klären sein, ob der roll back nur auf Antrag des Steuerpflichtigen oder auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen eintreten soll. Anders gewendet: Verwirkt der Steuerpflichtige mit seinem APA-Antrag für o<sub>2</sub> das Recht, einen der Verständigungsvereinbarung entsprechenden Bescheid für o<sub>1</sub> anzugreifen?

## **6. Erweiterung des OECD-MC zu Art. 25 OECD-MC um Möglichkeit einer völkerrechtlichen Fortschreibung der Verständigungsvereinbarung in die Zukunft**

Neben der Möglichkeit eines roll back für APA ist im Zusammenhang mit noch nicht abgeschlossenen Transaktionen auch an die Möglichkeit einer Fortschreibung (einen roll forward) der in einem Verständigungsverfahren gefundenen Ergebnisse in die Zukunft zu denken.

Die besondere Dignität von Verständigungsvereinbarungen hat schon in der Vergangenheit in der Praxis in vielen Fällen eine derartige Fortschreibung ermöglicht; sie stärkt die Rechtssicherheit und schont allseitig die Ressourcen. Nach dem Vorbild der verbindlichen Zusage<sup>95</sup> lässt sich das Institut des roll forward durch eine gesetzliche oder – alternativ – eine abkommensrechtliche Verankerung wirksam stärken.

## **7. Einführung von Schiedsgerichtsverfahren im Bereich der APA**

Eine Stärkung würden die APA aber auch und vor allem dadurch erfahren, wenn auch an das Ende eines APA-Verfahrens ein obligatorisches Schiedsverfahren zur Beilegung der zwischenstaatlichen Streitigkeit gestellt würde. Ein solches Schiedsverfahren hätte disziplinierende Wirkung auf die beteiligten Staaten und würde vor allem eine Beschleunigung der Verfahren bewirken.<sup>96</sup> Eine solche Erweiterung der Schiedsklausel bedarf aber einer Änderung der deutschen Verhandlungsgrundlage. Hierin ist die Erweiterung der Schiedsklausel auf die APA-Verfahren ausdrücklich aufzunehmen. Gleichlaufend sollte auch das OECD-MA um eine entsprechende Regelung erweitert werden, um eine Durchsetzung in den konkreten DBA-Verhandlungen zu erleichtern.

# **III. Verwaltungskosten**

## **1. Grundsatzfragen**

Grundsätzlich stellt sich bei allen Vorabzusagen, seien sie uni-, bi- oder multilateral, die Frage, ob die aktuell bestehende Gebührenpflicht beibehalten werden soll. Wirtschaftlich wirken Kosten ceteris paribus stets abschreckend. Die Erhebung von Verwaltungsgebühren für die Erteilung verbindlicher Vorabauskünfte und die Einleitung von APA-Verfahren wirkt abschreckend und erschwert den Steuerpflichtigen die Inanspruchnahme der o.g. verfahrensrechtlichen Instrumente, mithin die Ausübung ihrer verfahrensmäßigen Rechte. Sie bedarf daher auch aus Sicht des Rechtsstaatsprinzips stets besonderer Rechtfertigung. Dass die Kosten der Vorabzusagen ein Problem darstellen, wird auch durch die empirische Analyse gestützt, wonach die Steuerpflichtigen und die befragten Experten die Kosten und den Verwaltungsaufwand für verbindliche Vorabzusagen, als eines der Hauptprobleme benannt haben.

---

95 Oben S. 2 und S. 68.

96 Zum Einfluss der Schiedsklausel auf die Verhandlungsführung der Parteien und die Verhandlungsdauer, unten S. 87.



Die Gesetzesbegründung zur Einführung der Gebührenpflicht für APA führt als Argument für die Gebührenpflicht und -höhe vor allem die Abwehr von vornherein aussichtsloser oder schlecht vorbereiteter APA-Anträge an.<sup>97</sup> Auch in ausländischen Staaten – namentlich den USA – seien Gebühren für APA üblich. Ferner bestünde auch kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf die Maßnahme.

Verfassungsrechtlich ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Steuerbelastung und die ihr vorgelagerten compliance-Pflichten Grundrechtseingriffe darstellen. Die Begründungslast für Grundrechtseingriffe liegt von vornherein beim Staat; er darf den Grundrechtseingriff nicht dadurch verschlimmern, dass er die Erfüllung einheitlich-hoheitlich auferlegter Pflichten noch zu einem Geschäftsmodell für sich macht. Gleichwohl besitzt die Gebühr grundsätzlich eine doppelte Rechtfertigung.<sup>98</sup> Zum einen erbringt die Finanzbehörde durch Vorabzusagen eine besondere Dienstleistung, deren zusätzlicher Aufwand die Gebühr abgelten soll<sup>99</sup>; zum anderen soll die Gebühr den dem Steuerpflichtigen aus der erteilten verbindlichen Auskunft erwachsenden Vorteil abschöpfen.<sup>100</sup> Der Vorteil des Steuerpflichtigen besteht vor allem in der nun bestehenden Planungssicherheit.

Jedoch sind APA-Anträge für die Finanzverwaltung keineswegs nur von Nachteil (zusätzlicher behördlicher Aufwand). Vielmehr steht dem Verwaltungsaufwand auch ein Zuwachs an Informationen über die Verhältnisse des Steuerpflichtigen gegenüber. Dieser Informationszuwachs der Behörde und die nun vorweggenommene rechtliche Würdigung erleichtern und beschleunigen die spätere Prüfung des betroffenen Veranlagungszeitraums. Veranlagung und Betriebsprüfung beschränken sich dann auf die Nachprüfung der Gültigkeitsbedingungen (der *critical assumptions*). Zugleich erlangt die Behörde durch jeden APA-Antrag wertvolle Anhaltspunkte für zurückliegende Veranlagungszeiträume und gewinnt damit Aufmerksamkeitsfelder für anderweitige Betriebsprüfungen. Ferner steht eine Ersparnis aller Kosten des – nun entbehrlich werdenden – Rechtsschutzverfahrens einschließlich nachträglicher Verständigungsverfahren zu Buche. In der Literatur wird aus den bestehenden Vorteilen der Finanzverwaltung ein Abstandsgebot der Gebühr zu den bestehenden Vollkosten der Verwaltung hergeleitet.<sup>101</sup> Diesem Gebot wird die aktuelle Regelung des § 178a AO in den meisten Fällen genügen, jedoch scheint das Abstandsgebot allein die Vorteile der Verwaltung nicht auszugleichen. Diese Vorteile auf Seiten der Finanzverwaltung sprechen daher dafür, die Gebührenpflicht für APA kritisch zu überdenken.

---

97 BT-Drucksache 16/2712, S. 80.

98 Roman Seer in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (Loseblatt), § 89 AO, Rn. 65 m.w.N.

99 Sog. Kostenausgleichsfunktion, siehe dazu auch: BFH, v. 30.03.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 ff.

100 Sog. Vorteilsausgleichsfunktion, siehe dazu auch: BFH, v. 30.03.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 ff.

101 Michael Hendricks, in: Albert Beermann et al. (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Mit Nebengesetze, EuGH-Verfahrensrecht; Kommentar (Loseblatt), § 178 AO, Rn. 5.; Roman Seer in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (Loseblatt), § 178a AO, Rn. 5.

Dabei stellt jedoch die Einführung einer erfolgsabhängigen Gebühr keine gangbare Alternative dar. Einerseits setzt die Erfolgsabhängigkeit einen falschen Anreiz für die Behörden, Anträge abzulehnen, andererseits liegt der Erfolg eines Antrags auf verbindliche Vorabzusage nicht allein in den Händen des Steuerpflichtigen. Das Risiko einer Ablehnung, das regelmäßig aus einer unklaren Rechtslage entsteht, allein dem Steuerpflichtigen aufzubürden, erscheint daher unverhältnismäßig und nicht sachgerecht.

## **2. Bemessung der Gebühr**

Soweit – in Aufrechterhaltung des bisherigen § 178a AO – auch künftig Verwaltungsgebühren für die Erteilung verbindlicher Auskünfte und die Einleitung des APA-Verfahrens erhoben werden, ist jedenfalls nach Reformbedarf bei den heute geltenden deutschen Regeln über die Bemessung der Verwaltungsgebühren zu fragen. Die Gebühren werden heute grundsätzlich unabhängig vom tatsächlichen Aufwand der Verwaltung erhoben. Zwar besteht die Möglichkeit einer Ermäßigung der Gebühren auf die Hälfte (§ 78a AO Abs. 3 AO), jedoch steht auch diese Ermäßigungsvorschrift nicht in direktem Zusammenhang mit dem tatsächlichen behördlichen Aufwand. Wünschenswert wäre daher eine Gebührenregelung, die einen direkten Zusammenhang zum behördlichen Aufwand (etwa Personalaufwand für Pre-Filing, Verständigungsverhandlungen etc.) steht. Gleichwohl bestehen jedoch an der heutigen Regelung in Bezug auf die Ausgestaltung der Gebührenregelung keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da diese vom Typisierungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt ist.

## **D. Phase Festsetzungsverfahren**

### **I. Unilateral**

#### **1. Nochmals: Reform der Kompetenzordnungen?**

Für Fragen der Betriebsprüfung grenzüberschreitender Sachverhalte stellt sich mit besonderer Deutlichkeit die oben<sup>102</sup> bereits behandelte Frage, wie die persönliche Fachkompetenz der beteiligten Betriebsprüfer gestärkt werden kann. Vieles spricht hier – wie oben erörtert<sup>103</sup> – für kompetenzielle Spezialisierungen.

#### **2. Zeitnahe Betriebsprüfung**

Immer wieder ins Gespräch gebracht<sup>104</sup> wird die Stärkung und Fortentwicklung der in § 4a BpO geregelten zeitnahen Betriebsprüfung als Mittel zur Verbesserung und zur Vereinfachung des Verfahrensrechts im Allgemeinen und damit auch des Verfahrensrechts im Bereich der Verrechnungspreise. Ziel der zeitnahen Betriebsprüfung ist es, die Durchführung der Betriebsprüfung in einem Ein-Jahres- oder

---

102 Oben S. 58 ff.

103 Oben S. 58 ff.

104 Siehe z.B. Jahn, Wo Firmen und Fiskus ein Herz und eine Seele sind, FAZ vom 01.12.2010, Recht und Steuern, S. 21.

Zwei-Jahres-Rhythmus anzustreben und damit eine Verkürzung der Prüfungsdauer zu erreichen. Eine zeitnahe Betriebsprüfung setzt dabei die Bereitschaft der Unternehmen, an der beschleunigten Betriebsprüfung teilzunehmen, und eine verstärkte Kooperation zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung voraus. Der besondere Vorteil einer zeitnahen Betriebsprüfung im Bereich der Verrechnungspreise liegt in den annähernd gleichen Betrachtungszeitpunkten eines Sachverhalts durch die Finanzverwaltung und das Unternehmen.

Für die zeitnahe Betriebsprüfung gilt das schon oben für das horizontal monitoring gesagte:<sup>105</sup> Das Verfassungsrecht setzt der Einführung dieser Form klare Grenzen, insbesondere im Hinblick auf Wohlverhaltensrabatte für den Steuerpflichtigen. Weiterhin ist aber unabhängig von der Einführung einer zeitnahen Betriebsprüfung darauf zu achten, dass die Außenprüfung nicht gezielt zur Hemmung der Festsetzungsverjährung genutzt wird (§ 171 Abs. 4 AO). Zu erwägen ist sogar, das Regel-Ausnahme-Verhältnis aus § 171 Abs. 4 AO umzukehren, und die Fälle, in denen der Fortführung der Außenprüfung und/oder dem Erlass des aufgrund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheids verjährungshemmende Wirkung zukommt, künftig enumerativ im Gesetz zu bezeichnen. Für alle anderen Fälle wäre – unbeschadet der Hemmungswirkung von Rechtsbehelfsverfahren – damit gesichert, dass die Außenprüfung vor Eintritt der Festsetzungsverjährung abgeschlossen und umgesetzt ist.

### **3. Ablauf der Betriebsprüfung**

Vergleichsweise wenig Impulse haben die empirischen Analysen für den Ablauf der einzelnen Betriebsprüfung ergeben. Aus allgemeiner rechtsstaatlicher Sicht gilt für sie, was für jedes Verwaltungsverfahren gilt: Betriebsprüfungen müssen angekündigt sein, möglichst hohe Transparenzanforderungen erfüllen und zu einem zügigen Abschluss gebracht werden. In diesem Rahmen hat das Prinzip der Waffengleichheit<sup>106</sup> seine bleibende Berechtigung. Ergänzend treten heute die – exemplarisch in Art. 41 der Grundrechtecharta kodifizierten – Garantien guter Regierungsführung hinzu.

Speziell für Betriebsprüfungen in Verrechnungspreisfragen ist aber vor allem die strikte Beachtung der gesetzlichen Vorschriften der AO anzumahnen. Danach muss der Gegenstand einer Betriebsprüfung in der Betriebsprüfungsanordnung bereits bezeichnet werden. Zwar sind nachträgliche Erweiterungen des Gegenstands von Betriebsprüfungen nicht schlechthin ausgeschlossen; sie dürfen aber nicht der Regelfall werden. Genau diese Gefahr besteht aber mit Blick auf die gegenwärtige Verwaltungspraxis: Wenn sich die anfängliche Prüfungsanordnung nicht auf die Existenz und Brauchbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation bezieht, kann der Betriebsprüfer deren Inhalt grundsätzlich nicht prüfen. Soweit es in diesen Fällen zu einer – den formalen Anforderungen der Betriebsprüfungsanordnung entsprechenden – Erweiterung der Prüfungsanordnung im Laufe der Betriebsprüfung kommt (gestuftes Verfahren), sind Überraschungen des Steuerpflichtigen zu vermeiden.

---

105 Vgl. oben: S. 69 f.

106 Albert Hensel, Steuerrecht, 1. Aufl. (1924).

Derartige Erweiterungen dürfen seine verfahrensrechtlichen Garantien nicht beeinträchtigen oder verletzen, daher verbieten sich Phishing Expedition (im untechnischen Sinne) ; von Verfassung wegen sind aber auch mehrfache Anforderungen derselben Informationen – einmal im Vorfeld der eigentlichen Betriebsprüfung, dann erneut im Laufe der Betriebsprüfung – unzulässig. An der Erforderlichkeit der Anforderung von Unterlagen oder Informationen fehlt es aber auch in allen Fällen, in denen die Betriebsprüfer Fragen „ins Blaue hinein“ stellen, ohne dass eine hinreichende Relevanz für die materielle Verrechnungspreiskorrektur besteht. Vergleichbares gilt für nicht ausreichend klare Informationsanforderungen selbst dann, wenn sich die Rechtfertigung für den Prüfer aus den (internen) Verwaltungsgrundsätzen ergibt. Besondere Beispiele, die nach den Ergebnissen der Expertenbefragung ein internationales Problem beschreiben, sind die Anforderung der „Wertschöpfungsanalyse“, die „Funktionsanalyse“ und die „Beschreibung der immaterielles Wirtschaftsgüter“. Die Folge sind zahlreiche Prüfungsfeststellungen im Zusammenhang mit der Dokumentation der Verrechnungspreisen, Nacharbeiten und Strafzuschläge. Die empirischen Analysen zeigen deutlich, dass der Einsatz oder jedenfalls die Beteiligung von Verrechnungspreisexperten auf Seiten der Finanzbehörden Redundanzen in der Datenerhebung sehr wirksam minimieren.

#### **4. Tatsächliche Verständigung**

Die tatsächliche Verständigung stellt innerhalb der Betriebsprüfung ein probates Mittel zur Lösung von Verrechnungspreistreitigkeiten dar. Hier besteht kein grundsätzlicher Reformbedarf. Auch steht die Finanzverwaltung diesem Mittel deutlich offener gegenüber als etwa der verbindlichen Auskunft und der verbindlichen Zusage. Es bleibt daher nur, an die Beteiligten – Finanzverwaltung und Steuerpflichtige – zu appellieren, von dem Mittel der tatsächlichen Verständigung auch im Bereich der Verrechnungspreise stärker Gebrauch zu machen. Insbesondere sind die Fortschreibungsmöglichkeiten für gefundene Sachverhaltsfeststellungen in die Zukunft zur langfristigen Beseitigung von Verrechnungspreiskonflikten bei Dauersachverhalten zu nutzen.

## **II. Verwaltungszusammenarbeit und Verständigung über die Grenze**

### **1. Zwischenstaatlicher Informationsaustausch**

Auch unterhalb der Schwelle zum joint audit mit gleichzeitiger Anwesenheit von Betriebsprüfern mehrerer Staaten am selben Ort<sup>107</sup> kann es sich empfehlen, dass die Staaten ihre Betriebsprüfungszeiträume und die Zeiten der Betriebsprüfungen aufeinander abstimmen. Im Rechtsvergleich ist diese Synchronisierung bereits deutlich sichtbar<sup>108</sup>; für Deutschland besteht Nachholbedarf.

---

107 Unten S. 82 (unter 3.).

108 Vgl. OECD Forum on Tax Administration, Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Istanbul, 15 - 16 September 2010, Joint Audit Report (2010), online verfügbar unter <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf>, zuletzt abgerufen am 14.08.2015.

## 2. Zwischenbehördliche Verhandlungen und Entscheidungen

Das gilt auch für Koordinationsformen, die auf kohärente Entscheidungen abzielen und damit über die Sachverhaltsermittlung hinaus auch die Konkretisierung der rechtlichen (v.a. abkommensrechtlichen) Obersätze betreffen. Für diese normative Dimension der Verwaltungszusammenarbeit bedürfen die Verständigungsverfahren nach wie vor einer Verbesserung und Effektivierung.<sup>109</sup> Hier liegt ein Desiderat für künftige Abkommensverhandlungen, aber auch die Fortentwicklung der Art. 25 OECD-MA, Art. 24 dVG.

Daneben ist aber auch das Bewusstsein für die völkerrechtliche Bedeutung der tatsächlichen Abkommens(anwendungs)praxis zu stärken. Nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV kommt der tatsächlichen Übung der beiden Vertragsstaaten der Charakter einer Auslegungshilfe für das DBA zu; die tatsächliche Verwaltungspraxis prägt damit den Inhalt des völkerrechtlich Vereinbarten in einer dynamischen, für alle Behörden und Gerichte bindenden Weise.

## 3. Stärkung von joint audit-Verfahren

Die Bestandsaufnahme des geltenden Rechts und die bisherigen Erfahrungen mit joint audits zeigen, dass erheblicher Aufhol- und Reformbedarf besteht. Die enge Verwaltungskooperation muss primär auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung und ein Höchstmaß an Rechtssicherheit über den Prüfungszeitraum hinaus – d.h. auch für künftige Veranlagungszeiträume – abzielen. Sie stärkt aber auch die Gleichmäßigkeit des Vollzugs und kann den beteiligten Finanzbehörden helfen, Fälle einer Doppelnichtbesteuerung zu identifizieren und zu bewältigen. Mit Blick auf diese Ziele bieten sich auf unterschiedlichen Ebenen Reformoptionen.

So sind auf Ebene der Adressaten notwendiger Reformen alle Akteure des Internationalen Steuerrechts zu Handlungen aufgefordert: auf der einen Seite der nationale Gesetzgeber und die Verwaltung, die von ihren Spielräumen zur Umsetzung der Richtlinie stärker Gebrauch machen und gleichzeitig klare Vorgaben für den Ablauf der joint audits schaffen sollten, auf der anderen Seite aber auch EU-Kommission und ECOFIN-Rat als Richtliniengeber, die die EU-AmtshilfeRL erneut einer kritischen Prüfung unterziehen sollten. Neben diesen auf der Hand liegenden Akteuren des internationalen Steuerrechts sind schließlich die OECD und die Staatengemeinschaft als ganze gehalten, Möglichkeiten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen zu nutzen und zu stärken, die auf einen joint audit nicht nur zwischen Mitgliedsstaaten der EU, sondern auch zwischen den Vertragsstaaten eines DBA abzielen könnten. Dieser weit gefächert Adressatenkreis zeigt, dass an vielen Stellen zur Lösung des Problems beigetragen werden kann und muss, aber auch gleichzeitig wie vielschichtig und langwierig Lösungen sein dürften.

---

109 Vgl. bereits Moris Lehner, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages. Dargestellt anhand eines Richtlinienvorschlages der EWG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (1982), Internet: <https://epub.ub.uni-muenchen.de/4713/>, zuletzt abgerufen am: 01.09.2015.

a. Zuständigkeit, Personal, Organisation

Für die joint audits gilt in besonderer Weise die oben<sup>110</sup> angemahnte Klärung der föderalen Zuständigkeitsordnung. Geboten sind eine rechtssichere Zuständigkeitsabgrenzung zwischen Bund und Ländern und die Entflechtung der bisherigen „Ping-Pong-Zuständigkeiten“ durch klare Zuordnung der einzelnen Verfahrensschritte zu einem Verband mit voller, der Bundestreue entsprechender Transparenz seines Handelns für die Behörde(n) des jeweils anderen Verbandes.

Von zentraler Bedeutung dürfte die Frage werden, wie das Anliegen einer überdurchschnittlich guten Ausbildung der Prüfer<sup>111</sup> mit den Gegebenheiten einer sehr knappen Personaldecke<sup>112</sup> und einer z.T. extrem ungesunden Altersstruktur in den Landesfinanzbehörden in praktische Konkordanz zu bringen ist. Mit Blick auf die besondere Intensität und Aufmerksamkeit, mit der Prüfungen verbunden sind, die in fremden Sprachen durchgeführt werden, empfehlen sich beidseits der Einsatz von Prüfungsteams, nicht nur eines einzelnen Beamten.

Dagegen ist die Beteiligung des örtlichen Betriebsprüfers nicht in allen Fällen zwingend. Zwar kennt sie/er den Steuerpflichtigen und sein Geschäftsmodell am besten, so dass in vielen Fällen eine rasche und zuverlässige Sachverhaltsaufklärung unter seiner Beteiligung leicht möglich ist. Je stärker sich aber spezifisch außensteuerrechtliche Fragen stellen, die einen Schwerpunkt bei der Obersatzbildung haben, und je besser die vorgeschaltete unilaterale Sachverhaltsaufklärung ist, desto eher ist die Beziehung des örtlichen Prüfers zu dem joint audit entbehrlich.

b. Einleitung von joint audits

Die Initiative zu joint audits ging bisher – soweit ersichtlich – stets von einer der beteiligten Finanzverwaltungen aus; in einem zweiten Schritt wurde das Einvernehmen des anderen Staates und der betroffenen Steuerpflichtigen eingeholt. Dieses Erfordernis eines i.d.R. vierfachen Einvernehmens entspricht dem experimentellen Charakter, den joint audits bislang hatten. Es machte alle Beteiligten zu Vetospielern.

Dabei darf es nicht bleiben. Zu empfehlen ist insbesondere ein Verzicht auf das bisherige (bislang noch in der EU-AHiRL verankerte) Erfordernis einer Zustimmung des Steuerpflichtigen zu der Einleitung eines joint audit.

Umgekehrt muss ein joint audit aber auch ohne Initiative der Finanzverwaltung möglich sein; es empfiehlt sich die Einführung eines Antragsrechts des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines joint audit-Verfahrens.

---

<sup>110</sup> S. 56 ff.

<sup>111</sup> Oben S. 59 ff.

<sup>112</sup> Speziell im Bundeszentralamt für Steuern: oben S. 59.

c. Weiteres Verfahren

aa. *Untergesetzliche Maßnahmen*

Als effizienzsteigernd kann sich daneben die Einführung innerbehördlicher Fristen zur Entscheidung über die Einleitung des joint audit erweisen. Damit kann insbesondere das BZSt einen wirksamen Beitrag zum Ausbau dieser Verfahrensart leisten.

bb. *Soft skills*

Neben den in Gesetzen zu fassenden Anforderungen an eine Weiterentwicklung im Bereich der joint audits spielen auch weiche Faktoren eine nicht zu unterschätzende Rolle. Was hilft ein gut austariertes Rechtssystem und ein theoretisch gut funktionierendes Zusammenspiel der Verwaltungen von Bund und Land auf der einen Seite und den ausländischen Behörden auf der anderen Seite, wenn die direkten Teilnehmer an den joint audits, die Betriebsprüfer, nicht miteinander kommunizieren können. Ein zentrales Element der Forcierung der joint audits muss daher neben der Ertüchtigung des Rechtsrahmens auch die Fortbildung der Prüfer sein. So sind insbesondere die sprachlichen Kompetenzen der Prüfer, aber auch die sachlichen Kenntnisse des Außensteuerrechts und des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen zu verbessern. Im Bereich der Sprachkenntnisse bietet sich aufgrund der rein faktischen Grenzen die Schulung in Englisch und einer weiteren Sprache eines der Partnerstaaten der joint audits an. Zur effektiven Allokation von Ressourcen in der Verwaltung ist es sinnvoll, Spezialzuständigkeiten einzelner Prüfer für bestimmte Länder zu bilden, die dann alle joint audits mit dem betreffenden Partnerstaat betreut. Allein die bessere Sprachschulung und die weitere Verbesserung der Kenntnisse des Internationalen Steuerrechts (speziell auch mit Ausstrahlungswirkung in das Ausland und in den Ausbildungsstand ausländischer Finanzbehörden hinein) werden aber nicht ausreichen. Bei einem zu erhoffenden, starken Anwachsen der Fälle, die in joint-audit-Verfahren gelöst werden, ist kurz- und mittelfristig auch ein Ausbau der personellen Kapazität der für Fragen mit Auslandsbezug zuständigen Betriebsprüfer bei den Oberbehörden des Bundes (BZSt) und der Länder (v.a. den Landesämtern für Steuern) nachzudenken.

d. Umsetzung dieser Reformen

Die hier vorgeschlagenen Weiterentwicklungen des Rechtsinstituts der gemeinsamen Betriebsprüfungen setzen Reformen unterschiedlicher Rechtsquellen voraus.

aa. *Unionsrecht*

(1.) Notwendige Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie

Unabdingbar ist die volle Vereinbarkeit jeder künftigen Praxis mit dem Unionsrecht. Soweit die hier skizzierten Reformen gegen Vorgaben verstoßen, die die EU-Amtshilferichtlinie gegenwärtig enthält, ist die Richtlinie anzupassen.

## (2.) Optionale Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie

Soweit die EU-Amtshilferichtlinie die oben skizzierten Reformen zwar nicht vorsieht, aber i.R.d. allgemeinen Ausgestaltungsautonomie der Mitgliedstaaten (Art. 288 UAbs. 3 AEUV) zulässt, ist eine Veränderung der Richtlinie von Rechts wegen nicht zwingend; mit Blick auf einheitliche Zuständigkeits- und Verfahrensstandards in allen 28 Mitgliedstaaten kann es sich aber empfehlen, die Bestimmungen der Richtlinie entsprechend nachzuführen.

Das liegt insbesondere dort nahe, wo ohne eine Harmonisierung aufgrund des unterschiedlichen Verfahrensrechts der Mitgliedsstaaten Probleme bei Einleitung oder Durchführung der joint audits entstehen. Bei einer starken Ausweitung der joint audits mit einem hohen Fallaufkommen sind vermeidbare Friktionen im Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip<sup>113</sup> zu minimieren.

Die unionale Rechtsetzung setzt voraus, dass die Mitgliedsstaaten nicht in der Lage sind, selbstständig – etwa durch bi- oder multilaterale horizontale Koordination – eine Angleichung des Verfahrens für internationale Sachverhalte zu erreichen. Für diesen (Versagens-)Fall wäre die Ergänzung der Amtshilfe-Richtlinie von der Binnenmarktkompetenz gedeckt. Die Kompetenz zur Harmonisierung des Rechts (einschließlich des Verfahrensrechts) der indirekten Steuern aus Art. 113 AEUV bzw. die Binnenmarktkompetenz nach Art. 114 Abs. 1, 115 AEUV ist taugliche Ermächtigungsgrundlage für eine Harmonisierung, wenn Unterschiede zwischen den nationalen Rechtsordnungen bestehen, die geeignet sind, die Grundfreiheiten zu beeinträchtigen oder Wettbewerbsverzerrungen zu verursachen und sich auf diese Weise unmittelbar auf das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.<sup>114</sup> Eine nicht funktionierende grenzüberschreitende Steuerverwaltung, die zu Nachteilen für den Steuerpflichtigen durch den Grenzübertritt aufgrund von verfahrensrechtlichen Problemen zwischen den Mitgliedsstaaten führt, ist geeignet, den Wettbewerb im Binnenmarkt zu verzerren und wirkt sich unmittelbar auf den Binnenmarkt aus. Dem steht auch nicht die Bereichsausnahme des Art. 114 Abs. 2 AEUV entgegen. Dieser bezieht sich explizit nur auf Vorschriften des materiellen Steuerrechts<sup>115</sup>, die im Rahmen einer Verfahrens-Richtlinie für internationale Steuerfälle nicht betroffen wären. Gleichwohl scheint unter Berücksichtigung der Befindlichkeiten der Mitgliedsstaaten und der immer wieder behaupteten Hoheit der Mitgliedsstaaten über das Verfahrensrecht eine solche sehr weitgehende Richtlinie mehr als unwahrscheinlich.

---

113 Art. 5 Abs. 3 EUV; entstehungsgeschichtlich auch EP, Entschl. v. 18. 11. 1993, ABl. 1993 C 329/279 Ziff. 5 und 6; CdR 302/98; Hermann Josef Blanke, in: Martin Nettesheim et al. (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, (Loseblatt), Art. 300 AEUV, Rn. 63.

114 EuGH, Urteil v. 10.02.2009 ,Irland gegen Europäisches Parlament und Rat' Rs. C-301/06, Slg. 2009 I-00593.

115 Christian Tietje, in: Martin Nettesheim et al. (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (Loseblatt), Art. 114 AEUV, Rn. 90 m.w.N.



### (3.) Einführung sog. Tertiärrechts?

Das Unionsrecht gestattet dabei auch in Bereichen, die nur eine Harmonisierung durch Richtlinien vorsehen, eine normative Nachverdichtung durch sog. Tertiärrecht, namentlich durch Ausführungsverordnungen. Diese Stufung ist im Mehrwertsteuerrecht üblich, wäre für das Recht der direkten Steuern ebenfalls verwendbar und kann auch für das Verfahrensrecht der joint audits nutzbar gemacht werden. Die Ausführungsverordnung bietet sich insbesondere deshalb als Handlungsform an, weil der ECOFIN-Rat sekundärrechtliche Regelungen nur einstimmig verabschieden und ändern kann. Hier bietet die Ausführungsverordnung ein höheres Maß an Flexibilität.

#### *bb. DBA-Recht*

Zu denken ist aber auch an eine Integration des Instituts der joint audits in die künftigen DBA. An Stelle paralleler Ergänzungen der beiden betroffenen Abkommensartikel (Art. 25 OECD-MA bzw. Art. 24 dVG für Verhandlungskompetenzen und -verfahren, Art. 26 OECD-MA bzw. Art. 25 dVG für die Tatsachenermittlung und den Informationsaustausch) empfiehlt sich dazu die Einführung eines neuen Art. 25a OECD-MA (Art. 24a dVG). Inhaltlich kann er sich an Art. 12 EU-AHiRL anlehnen und die dort bereits heute vorgegebenen Strukturen aufgreifen. Zu erörtern wäre, ob er die Verfügbarkeit des joint audit zugleich auf Transaktionen mit gewichtigem Umfang beschränkt. Dieser neue Artikel ist durch eine Kommentierung im Musterkommentar der OECD zu flankieren, die das Vorgehen des zwischenstaatlichen Verfahrens detailliert vorzeichnet.

## **E. Phase Rechtsbehelfsverfahren**

Auch für Recht und Praxis der Rechtsbehelfe besteht Reformbedarf. Er muss von der Vielfalt der Rechtsbehelfe (behördliche und gerichtliche Rechtsmittel, Anträge auf völker- oder unionsrechtlich geregelte Verständigungs- und Schiedsverfahren) und ihren Funktionen ausgehen. Querschnittsartig lässt sich für alle Rechtsbehelfe deren Doppelfunktion stärken: Sie haben einerseits die Legalität des Verwaltungshandelns im Anlassfall zu schützen; insofern zielen sie auf die Beseitigung bereits vollzogener behördlicher Fehler ab. Andererseits dienen die Existenz und Verfügbarkeit von Rechtsbehelfen der Konfliktprävention: Die Beteiligten eines Verwaltungsverfahrens (vertikal im Staat-Bürger-Verhältnis, horizontal im Staat-Staaten-Verhältnis) agieren schon aus Gründen des Reputationsverlusts anders, wenn sie um die nachgeschalteten Möglichkeiten einer gerichtlichen oder gerichtsähnlichen Klärung wissen.

### **1. Rechtsmittelverzicht bei der Durchführung von Verständigungsverfahren**

Keine rechtsstaatliche Zukunft hat die bisherige deutsche Praxis, nach der Verständigungsverfahren nur eingeleitet werden, wenn der Steuerpflichtige zuvor den Verzicht auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Steuerbescheid erklärt. Mit Blick auf die – im Gesetzesrange – bestehende Garantie von Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA, Art. 24 dVG) ist diese Praxis – die über die auf das Schiedsverfahren begrenzte Sperrklausel in Art. 25 Abs. 5 Satz 2 OECD-MA bzw. Art. 24 Abs. 5 Satz 2 dVG

hinausgeht – mit den Vorgaben des Art. 19 Abs. 4 GG und dem allgemeinen Justizgewährungsanspruch nicht in Einklang zu bringen.

Auch die o.g. Sperrklausel selbst und die darauf bezogene Nr. 76 des OECD-MK zu Art. 25 OECD-MA sollten künftig entfallen. Regelungen wie der deutsche § 175a AO erlauben schon bisher die Korrektur von Steuerbescheiden auch in Fällen, in denen der Bescheid aufgrund gerichtlicher Entscheidung bestandskräftig geworden ist, solange es nur nicht die im Schiedsverfahren geklärten DBA-Fragen waren, die Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens waren.<sup>116</sup> Künftig sollte ein Schiedsspruch auch dieselben (abkommensrechtlichen) Fragen wie das Urteil betreffen, d.h. unmittelbar rechtskraftdurchbrechende Wirkung haben können.

## **2. Einführung eines zwingenden Schiedsverfahrens in deutschen DBA**

An der Einführung von Schiedsklauseln (entsprechend Art. 24 Abs. 5 dVG) in künftige deutsche Doppelbesteuerungsabkommen sollte festgehalten werden. Behutsame Weiterentwicklungen dieser Form der Streitbeilegung empfehlen sich in Abhängigkeit von den – bislang sehr geringen – bisherigen Erfahrungen. Daneben können andere neuartige Mediations- und/oder Konsultationsverfahren<sup>117</sup> auf ihre praktische Verwendbarkeit hin getestet werden.

## **3. Einführung des Last Best Offer Approach in den Schiedsklauseln**

In der empirischen Analyse ist deutlich geworden, dass die Steuerpflichtigen in vielen Fällen eine starke Tendenz für die Einführung des Last Best Offer Approach (auch: Final-Offer-Methode) in die Schiedsklauseln der DBA<sup>118</sup> haben. Diese Präferenz beruht vor allem auf den mäßigenden Vorwirkungen, die von dieser verfahrensrechtlichen Regelung auf den vorangegangenen Verwaltungsvollzug, namentlich das Betriebsprüfungsverhalten der beteiligten Fisci ausgeht. Er steht aber im Spannungsverhältnis zu den – rechtsstaatlichen, damit vor allem in den mitgliedstaatlichen Verfassungsordnungen verankerten – Grundsätzen von Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

---

116 Roberto B. A. von Wedelstädt, in: Albert Beermann et al. (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Mit Nebengesetze, EuGH-Verfahrensrecht; Kommentar (Loseblatt), § 175a Rn. 16; Reinhart Rüsken, in: Franz Klein (Hrsg.), Abgabenordnung: AO, einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 12. Aufl. (2014), § 175 Rn. 1 a.E.

117 Zu ihnen J. Dalton, 10 ITR 14, 16 (2013); skeptisch Roland Ismer, in: Roland Ismer, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 25, Rn. 150; ausführlich demnächst Noemi Strotkemper, Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof – Möglichkeiten zur Verbesserung der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht (Diss. jur. Heidelberg 2015; Veröffentlichung in Vorbereitung).

118 Im Unterschied zu den bisherigen Regelungen in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA, Art. 24 Abs. 5 dVG.

Praktische Konkordanz ließe sich aber durch eine duale Lösung herbeiführen:

- Im Rahmen von Vertretbarkeitsschwellen kann das Schiedsgericht/der internationale Richter grundsätzlich an die beiden von den beteiligten Staaten vertretenen Positionen gebunden werden (final-offer-Methode).
- Erst und nur, wenn der zuständige internationale Spruchkörper keinen der beiden Standpunkte, die ihm die Staaten präsentieren, für rechtlich vertretbar hält, darf er sie durch die eigene Rechtsauffassung und/oder Tatsachenwürdigung ersetzen; dann setzt sich die independent opinion durch.

Alternativ ließe sich erwägen, dass die Final-Offer-Methode immer dann Anwendung findet, wenn ex ante alle Beteiligten (die Fiscis und die Steuerpflichtigen) in Kenntnis der jeweiligen behördlichen Ausgangsmeinungen der Final-Offer-Methode zustimmen; sobald eine Seite widerspricht, bleibt es bei dem rechtsstaatlichen Normalfall der Independent Opinion (freie richterliche Entscheidungsgewalt).

#### **4. Nutzung des Potenzials der EU-Schiedskonvention**

Die EU-Schiedskonvention hat inzwischen zahlreiche Anwendungsfälle. Damit gehen von ihr wichtige Impulse auch für die lex ferenda und die künftige Verwaltungspraxis, kurz: die Verbesserung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise in den Signatarstaaten und damit auch in Deutschland aus. Hinter jedem Konventionsfall stehen weitere, partiell ähnlich gelagerte Fälle. Von zentraler Bedeutung ist es daher, dass die deutschen Behörden, die Abkommensverhandler und der Bundesgesetzgeber in die Lage versetzt werden, Konsequenzen aus den Schiedsverfahren zu ziehen, an denen Deutschland beteiligt war. Dies gilt in materieller Hinsicht ebenso wie in verfahrensrechtlicher Hinsicht. Die Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention weisen insofern über sich hinaus.

#### **5. Publizität**

Auch für die vorgenannten Streitbeilegungsmechanismen kommt der Publizität hohe rechtsstaatliche Bedeutung zu. Entsprechend den oben skizzierten allgemeinen Vorgaben<sup>119</sup> empfiehlt sich daher die Veröffentlichung zwischenstaatlicher Verständigungen nach Art. 25 Abs. 1 OECD MA bzw. Art. 24 Abs. 1 dVG, die Veröffentlichung der beidseitig akzeptierten Schiedssprüche nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA bzw. 24 Abs. 5 dVG und ebenso die Veröffentlichung der Schiedssprüche nach der EU-Schiedskonvention.

#### **6. Einführung eines ständigen Gerichtshofs für DBA-Schiedsverfahren**

In der Langzeitperspektive kann die deutsche Abkommenspolitik – auch mit Blick auf die enormen Herausforderungen internationaler Koordination in der Nach-BEPS-Zeit – daneben das Ziel eines permanenten internationalen Spruchkörpers aufgreifen, für den Stimmen in der internationalen Literatur seit

---

119 Oben S. 63 f.

vielen Jahren plädieren. Die Zustimmung Deutschlands zu seiner Gründung und seiner kompetenziellen Ausstattung wirft aus deutscher Sicht die Frage nach Bestimmtheit und inhaltlicher Reichweite der Übertragung von Hoheitsrechten in einem souveränitätssensiblen Bereich auf (Art. 25 Abs. 1 und Abs. 3 GG).

Vorlaufend und gleichsam experimentell ist die Einrichtung internationaler Spruchkörper aber auch den Ländern möglich, wenn diese Spruchkörper als „grenznachbarschaftliche Einrichtungen“ i.S.d. Art. 25 Abs. 1a GG ausgestaltet werden und nur Kompetenzen erhalten, für die nach der bundesstaatlichen Kompetenzordnung (Art. 108, Art. 92 ff.) Behörden und Gerichte der Länder zuständig sind; Kompetenzen des Bundesfinanzhofs lassen sich auf diesem Weg nicht verlagern.

## VII. Siebenter Teil: 25 Desiderate. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

1. Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise hat dienende Funktion. Es wird entlastet, wenn das materielle Recht durch Fehlertoleranzregeln (safe harbour rules) entschärft wird. Diese Regeln bieten sich insbesondere für den Bereich weitgehend risikoloser Routinedienstleistungen an; sie sollten bi- oder multilateral vereinbart werden.
2. Aus der dienenden Funktion des Verfahrensrechts folgt auch, dass Dokumentationspflichten einer strengen Erforderlichkeitsprüfung unterliegen. Insbesondere aus der Perspektive der unionsrechtlichen Grundfreiheiten sind verfahrensrechtliche Belastung deshalb nur zulässig, wenn und soweit sie der richtigen Anwendung des materiellen Rechts dienen und damit die tatsächliche Beachtung des materiellen Rechts absichern.
3. Von zentraler Bedeutung sind sowohl für das materielle Recht als auch für das Verfahrensrecht die verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen. Ebenso, wie der Gesetzgeber die Steuerbelastung transparent und vorhersehbar vorgeben muss, hat er auch die verfahrensrechtlichen Pflichten und hier namentlich die Anforderungen, die an Dokumentations-, Mitteilungs- und Erklärungspflichten gestellt werden, ex ante zu spezifizieren.
4. Aus Sicht der befragten Unternehmen bestehen Zweifel daran, ob Ausbildung und Expertise der Finanzbeamten mit der steigenden Internationalisierung der Unternehmen Schritt gehalten haben. Daraus können sich überzogene Informationsanforderungen in der Betriebsprüfung ergeben. Sie lassen unnötige Konflikte entstehen und tragen zu Verzögerungen bei.
5. Aus Sicht der Befragten bleibt die personelle Ausstattung der Finanzbehörden hinter der wachsenden Bedeutung von Verrechnungspreisen zurück. Die Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder sind in die Lage zu versetzen, den stetig steigenden Anteil internationaler Sachverhalte zu bewältigen. Dazu ist ein Stellen- und Mittelaufwuchs erforderlich.
6. Stärkere Spezialisierungen können einen weiteren Beitrag zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten leisten.
7. Auf Seiten der Steuerpflichtigen bietet sich die Einrichtung eigenständiger konzerninterner Einheiten an, die ausschließlich für die Prüfung von Verrechnungspreisen zuständig sind und vollen Zugriff auf die Informationen des Konzerns haben. Solche Maßnahmen fallen aber in den Bereich der grundrechtlich geschützten Selbstorganisationsfreiheit der Unternehmen und sind daher nicht gesetzlich zu verordnen.
8. Spezialisierungen auf Seiten der Finanzbehörden betreffen bereits die Ebene der einzelnen Prüferinnen und Prüfer. Zu stärken sind insbesondere ihr ökonomisches Verständnis und ihre Sprachkenntnisse, in Einzelfällen ferner Kenntnisse des ausländischen Rechts.

9. Daneben ist eine höhere Durchlässigkeit der Karrierewege sinnvoll. Sie kann mit weiteren Reformen des Laufbahnrechts verbunden sein. Um erfahrene Kräfte für die Finanzverwaltung zu gewinnen, bietet sich eine Öffnung der Finanzverwaltungen für Quer- und Späteinsteiger an, denen erfahrungsgemessene Einstiegsgehälter geboten werden sollten.
10. Spezialisierungen betreffen aber auch die föderale Kompetenzordnung. Dabei kommen nicht allein weitere Verlagerungen von Kompetenzen von den Landesfinanzbehörden auf das Bundeszentralamt für Steuern in Betracht. Zur optimalen Verknüpfung international-steuerrechtlicher Kompetenz mit der Kompetenz der regulären örtlichen Prüfer bietet sich alternativ die Einrichtung polyzentrischer Ländernetzwerke an.
11. Die Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder sollten dazu übergehen, im Einklang mit dem geltenden Recht verbindliche Auskünfte und verbindliche Zusagen auch in Verrechnungspreisfragen zu erteilen. Perspektivisch sollte neben diesen Ex-ante-Klärungen der Rechtslage auch die Möglichkeit einvernehmlicher Klärung von Unsicherheiten bei der Sachverhaltsermittlung ex ante eröffnet werden (Einführung unilateraler APA). Dabei ist den berechtigten Bedenken der Verwaltung durch Erteilung von Zusagen und Auskünften unter dem Vorbehalt des Widerrufs zu begegnen.
12. Derartige Vorabzusagen müssen zügig zu erlangen sein. Dazu sind verbindliche Entscheidungsfristen einzuführen.
13. Den Königsweg zu einer vorgelagerten Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten stellen aber weiterhin zwischenstaatliche (bi- und multilaterale) Vorabverständigungen (Advance Pricing Agreements, APA) dar. Auch APA-Verfahren sind zu erleichtern und zu beschleunigen. Dazu sind die verfahrensrechtlichen Regelungen, v.a. die Anforderungen an die einzureichenden Anträge und Dokumente innerunional und international anzugleichen. Die Finanzverwaltung sollte dem Steuerpflichtigen regelmäßig über Stand und Erfolgsaussichten der ihn betreffenden APA-Verhandlung berichten.
14. Der automatische Informationsaustausch der Finanzbehörden über Staatsgrenzen hinweg entlastet die Steuerpflichtigen. Die Vorschriften der DBA über die grenzüberschreitende Informationszusammenarbeit (Amtshilfe; Art. 25 dVG bzw. Art. 26 OECD-MA) und über das Verständigungs- und Schiedsverfahren (Art. 24 dVG bzw. Art. 25 OECD-MA) lassen Raum für verfahrensrechtliche Verbesserungen, insbesondere für eine Vertiefung zwischenstaatlicher Kooperationsformen praeter conventionem.
15. Zeitnahe Betriebsprüfungen und ein sog. horizontal monitoring bilden zwar aus empirischer Perspektive ein potentiell sinnvolles Verfahren zur Verbesserung des Verfahrens der Verrechnungspreise. Rechtlich stehen den im Ausland (insbesondere in den Niederlanden) umgesetzten Formen aber durchgreifende Bedenken entgegen. Sie dürfen nicht zu Wohlverhaltensrabatten für bestimmte Steuerpflichtige führen.

16. Umgekehrt sind aber auch die dem horizontal monitoring komplementär gegenüber stehenden Pflichten des Steuerpflichtigen zur Anzeige potenziell problematischer Steuergestaltungen aus rechtsstaatlicher und grundrechtlicher Perspektive kritisch zu bewerten.
17. Gemeinsame Betriebsprüfungen (joint audits) bieten großes Potenzial zu früher und effizienter Beilegung von Verrechnungspreisstreitigkeiten. Die bestehenden Regelungen des Europäischen Rechts (für Deutschland: § 12 EU-AHiG) sind bislang noch wenig erprobt und nicht hinreichend ausdifferenziert. Sie bedürfen der Weiterentwicklung, insbesondere mit Blick auf die Massentauglichkeit dieser Verfahren. Für Nicht-EU-Fälle verdient das Verfahren der joint audits eine Verankerung im Recht der DBA. Dazu sind die deutsche Verhandlungsgrundlage und das OECD-Musterabkommen anzupassen und um entsprechende Neuregelungen zu ergänzen (Art. 25a OECD-MA, Art. 24a dVG).
18. Das Erfordernis einer Zustimmung des Steuerpflichtigen zur Einleitung von joint audits ist entbehrlich. Zu erwägen ist die Einführung eines Anspruchs des Steuerpflichtigen auf Einleitung von joint audits.
19. 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/Doppelbelastung dar. Problematisch erscheint aber, dass die Gegenberichtigung kaum angewandt wird und keinen Beitrag zu Streitfällen leisten kann, in denen die beiden Vertragsstaaten nachhaltig unterschiedliche Auffassungen zur Behandlung der betroffenen Verrechnungspreisfrage vertreten.
20. Rechtsstaatlich hochproblematisch ist das Erfordernis eines Rechtsmittelverzichts im Vorfeld des Abschlusses zwischenstaatlicher Verständigungsvereinbarungen. Der Überprüfung bedarf auch die Sperrklausel in Art. 25 Abs. 5 Satz 2 OECD MA bzw. Art. 24 Abs. 5 Satz 2 dVG.
21. Verständigungsvereinbarungen einschließlich der APA sollten – soweit tunlich – mit Rückwirkung für die Vergangenheit (roll back) und Präjudizwirkung für die Zukunft (roll forward) abgeschlossen werden.
22. Eine wichtige Erfolgsbedingung für die Regeln über Verständigungsvereinbarungen (Art. 25 Abs. 1 bis 4 OECD-MA, Art. 24 Abs. 1 bis 4 dVG) ist die Existenz einer Regelung, die bei Scheitern des Verständigungsverfahrens ein bindendes Schiedsgerichtsverfahren vorsieht (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA, Art. 24 Abs. 5 dVG).

23. Streitbeilegungskonzepte nach Art der Final-Offer-Methode können Verfahren beschleunigen, stoßen aber an rechtsstaatliche Grenzen. Die strikte Gesetzesbindung der Verwaltung, verbunden mit der Pflicht der Gerichte, allein die Gesetze zu beachten, verbietet ein Spiel mit dem Recht. Jedenfalls dort, wo weder der Steuerpflichtige noch die Verwaltung die Gesetze – aus richterlicher Sicht – richtig angewandt haben, muss der Richter beide korrigieren, wenn es ohne diese Korrektur zu Belastungsungleichheiten kommt. Jedenfalls in Fällen eklatant falscher Anwendung des materiellen Rechts müssen Gerichte und administrative Spruchkörper von final offers abweichen.
24. Das Schiedsverfahren nach EU-Schiedskonvention trägt im gleichen Umfang wie die Schiedsverfahren nach DBA zur Beseitigung von Verrechnungspreiskonflikten bei. Beide Verfahrensarten stehen nebeneinander. 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; daher ist einem schnelleren Abschluss des Verfahrens zu rechnen. Daneben sind im Rahmen der EU-Schiedskonvention auch multilaterale Verfahren einfacher durchzuführen.
25. Rechtssicherheit und Wettbewerbsneutralität (auch: Konformität mit dem Europäischen Beihilfenrecht) können durch die Veröffentlichung von Ergebnissen internationaler Verfahren (APA, Verständigungsverfahren, Schiedsverfahren) gestärkt werden. Dabei sind das Steuergeheimnis und die Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse durch geeignete Anonymisierungsmaßnahmen zu wahren.



# Abkürzungsverzeichnis

Abb.....	Abbildung
AEUV .....	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO .....	Abgabenordnung
APA.....	Advance Pricing Agreement
ASTG .....	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
BEPS .....	base erosion and profit shifting
BMF .....	Bundesministerium der Finanzen
BZSt.....	Bundeszentralamt für Steuern
DBA .....	Doppelbesteuerungsabkommen
dVG .....	Verhandlungsgrundlage des Bundesministeriums der Finanzen (IV B 2 - S 1301/13/10009) für den Abschluss von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Stand: 22.10.2013)
EAS.....	Express Antwort Service (Bundesministerium für Finanzen, Österreich)
ECOFIN .....	Rat für Wirtschaft und Finanzen
EStG.....	Einkommensteuergesetz
etc. ....	et cetera
EU .....	Europäische Union

EU-AHiG.....	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderungen steuerlicher Vorschriften v. 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809 (EU-Amtshilfe-Gesetz)
EU-AHiRL .....	Richlinie 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 (Amtshilfsrichtlinie)
EuGH .....	Europäischer Gerichtshof
EU-Schiedskonvention .....	90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen
EUV .....	Vertrag über die Europäische Union
FGO .....	Finanzgerichtsordnung
FVG .....	Gesetz über die Finanzverwaltung
GAufzV.....	Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung
GewStG .....	Gewerbsteuergesetz
GG .....	Grundgesetz
GRCh .....	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
i.d.S.....	in diesem Sinne
JITSIC .....	JOINT INTERNATIONAL TAX SHELTER INFORMATION CENTRE
KStG .....	Körperschaftsteuergesetz
LVwVfG .....	Landesverwaltungsverfahrensgesetz

MAP..... Mutual Agreement Procedure

o.g..... oben genannt(e)

OECD ..... Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (englisch: Organisation for Economic Co-operation and Development)

OECD-MA..... OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

OECD-MK..... amtlicher Kommentar der OECD zu den Artikeln des OECD-Musterabkommens

RMS..... Risikomanagementsystem

UN..... siehe VN

VN ..... Vereinte Nationen

z.B. .... zum Beispiel





**Stiftung Familienunternehmen**

Prinzregentenstraße 50

D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail [info@familienunternehmen.de](mailto:info@familienunternehmen.de)

[www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)

ISBN: 978-3-942467-36-0