

Protokoll zum
127. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 20.6.2014^{1*}

Prof. Dr. Elly van de Velde, Hasselt
Prof. Dr. Adam Nita, Krakau
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

„Agreements in German, Belgian and Polish Tax Procedure Law“
(Vereinbarungen in deutschem, belgischem und polnischem Steuerverfahrensrecht)

* Anna Wilms, M.Sc., Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Begrüßung	2
2	Vereinbarungen im Steuerrecht.....	2
2.1	Ombudsmann.....	3
2.2	Steuermediationsstelle	4
2.3	Verbindliche Auskunft	5
2.4	Informale Steuervereinbarungen	10
2.5	Tatsächliche Verständigung	11
3	Fazit.....	13

1 Begrüßung

Einleitend begrüßt *Herr Prof. Dr. Roman Seer* die Teilnehmer des 127. Bochumer Steuerseminars und stellt die Referenten *Frau Prof. Dr. Elly van de Velde* (Universität Hasselt, Belgien) und *Herrn Prof. Dr. Adam Nita* (Jagiellonische Universität Krakau) vor. *Prof. Dr. van de Velde* und *Prof. Dr. Nita* seien ebenso wie *Prof. Dr. Seer* Mitglieder der European Association of Tax Law Professors (EATLP) durch die der Kontakt und die Zusammenarbeit zustande gekommen sind. Das heutige Seminar sei, so *Prof. Dr. Seer*, Teil der Vorbereitung eines kooperativen Beitrages, der Vereinbarungen im Steuerrecht rechtsvergleichend aus belgischer, polnischer und deutscher Sicht behandeln soll.

2 Vereinbarungen im Steuerrecht

Prof. Dr. van de Velde führt zunächst aus, dass Vereinbarungen im Steuerrecht potentielle Quellen rechtlicher Unsicherheiten darstellen können. In diesem Zusammenhang zeigt sie ein Cartoonbild, auf dem zwei Personen per Armdrücken um einen Steuersatz verhandeln. Die zuvor genannten Unsicherheiten werfen hier vier Fragen auf, die im Rahmen solcher Verhandlungen entstehen können: 1. Auch wenn um Rechtssicherheit verhandelt werden könne, so sei das Ergebnis nicht vorhersehbar: Es stelle sich die Frage, ob das „stärkste“ Gesetz Anwendung finde und ob dies dem Zufall überlassen sei? Gibt es keinen allgemeinen Verhaltenskodex, der dem Steuerpflichtigen erlaube das Ergebnis dieser Verhandlungen zu antizipieren? Hier stellt *Prof. Dr. van de Velde* klar, dass ein solcher Kodex im Sinne von Richtlinien oder Verwaltungserlassen zur Orientierung des Steuerpflichtigen in Belgien nicht existiere. 2. Ist es eigentlich erlaubt den Steuersatz zu verhandeln? 3. Sollte der Steuerpflichtige seinen Steuersatz durchsetzen, könne er sodann sicher sein, dass die Steuerbehörden diesen Prozentsatz anerkennen oder können sie diese Entscheidung für die Vergangenheit oder die Zukunft wiederrufen, wenn sich dieser Steuersatz als *contra legem* herausstelle? 4. Welche Möglichkeiten hat der Steuerzahler, wenn

die Steuerbehörden sich einer Vereinbarung verweigern? Wie sei diese Verweigerung rechtlich zu definieren? Ist die ‚Vereinbarung‘ nur eine Vereinbarung oder vielmehr ein unilateraler juristische Maßnahme?

Im weiteren Verlauf stellt *Prof. Dr. van de Velde* die Gliederung kurz dar und erläutert die Entwicklungen des belgischen Steuerrechts. In Belgien habe es in den vergangenen Jahren eine fundamentale Debatte über das komplexe, umfangreiche, variable, unsichere und vage belgische Einkommensteuerrecht gegeben. Dennoch habe es seit 2001 einen Wandel der Mentalität innerhalb der Steuerverwaltung gegeben. So wurde seitdem ein ‚help desk‘ und ähnliche Hilfestellungen für Steuerpflichtige eingeführt. Der Steuerpflichtige, so *Prof. Dr. van de Velde*, sei stärker als Kunde betrachtet worden, indem ein damals vorherrschendes ‚Konfliktmodell‘ zu einem ‚Dialogmodell‘ mit einem verstärkt gegenseitigem und kooperativem Ansatz gewandelt wurde. Wichtige Schlagwörter seien in diesem Zusammenhang ‚tax compliance‘ (zugunsten der Steuerbehörde) und ‚Rechtssicherheit‘ (zugunsten des Steuerpflichtigen). Im Rahmen dieser erneuerten Beziehung existieren in Belgien, so *Prof. Dr. van de Velde*, gesetzlich organisierte Alternativverfahren zur Streitbeilegung (alternative dispute resolution – ADR) und informelle Vereinbarungen.

2.1 Ombudsmann

Prof. Dr. van de Velde führt aus, dass in Belgien 2 Stellen existieren an die sich der Steuerpflichtige wenden könne, wenn Probleme bzw. Uneinigkeit mit der Steuerbehörde auftreten: Der Ombudsmann und eine Mediationsstelle für Steuersachen. Der belgische Ombudsmann sei ein unabhängiger allgemeiner Regierungsservice und existiere nicht nur speziell für das Steuerrecht, so dass jede Partei, welche ein rechtliches Interesse verfolge davon Gebrauch machen könne. Der Ombudsmann solle zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde vermitteln, wenn eine Behörde eine zu beanstandende Handlung vollzogen habe. Der Ombudsmann könne also angerufen werden sobald eine Uneinigkeit auftrete, jedoch müsse dies *vor* der Einleitung eines administrativen oder juristischen Verfahrens erfolgen. Das in diesem Rahmen verhandelte Ergebnis gelte jedoch nicht nur für den Steuerpflichtigen, der den Ombudsmann angerufen habe, sondern vielmehr für alle Steuerpflichtigen. Des Weiteren sei dieser Service gebührenfrei und ein informales Verfahren (z.B. per Email).

Prof. Dr. Seer fragt wie viele Entscheidungen von Ombudsmännern ergehen würden und was eine zuvor genannte zu beanstandende Handlung darstelle. *Prof. Dr. van de Velde* erläutert, dass hierunter z.B. eine sehr strikte oder aber auch unterschiedliche Interpretation eines Gesetzes fallen. Dies sei bemerkenswert, da der Ombudsmann kein Steuerexperte sei und daher andere Informationsquellen zur Entscheidungsfindung heranziehen müsse. Komme der Ombudsmann

zu einer von der Steuerbehörde abweichenden Ansicht, so werde diese Anwendung des entsprechenden Gesetzes für alle Steuerpflichtigen geändert. *Prof. Dr. Nita* führt aus, dass die Institution des Ombudsmanns in Polen schon seit 1983 oder 1984 existiere und dass dieser die Möglichkeit habe Anregungen zur Änderung der Steuergesetze zu machen, welche Teil von Steuerverfahren sein können. Jedoch würde der polnische Ombudsmann die Mediation zwischen Steuerpflichtigem und Steuerbehörde nicht leiten.

Prof. Dr. van de Velde beantwortet *Prof. Dr. Seers* erste Frage damit, dass in 2013 1318 Anträge für einen Ombudsmann auf Bundesebene hinsichtlich jeglicher Bundessteuern eingegangen seien. Bzgl. flämischer Ombudsmänner seien 3,8 % aller Fälle in 2013, Fälle des flämischen Steuerrechts.

Eine Stimme aus dem Publikum vergleicht die Rolle des Ombudsmanns mit der der Gerichte, da diese die streitenden Parteien auch zu einer Einigung bewegen könnten. *Prof. Dr. Seer* wendet hier ein, dass der Ombudsmann vor dem Beginn eines Gerichtsverfahrens herangezogen werde. *Prof. Dr. Seer* merkt auch an, dass ein Ombudsmann in Deutschland in einigen Fällen vorteilhaft oder gar notwendig sei, um Behörden zu kontrollieren und zu disziplinieren. Er nennt hier beispielhaft Fälle in denen ein Verspätungszuschlag auferlegt werde, da dieser im Ermessen der des einzelnen Finanzamtes liege und somit unterschiedliche Maßstäbe von unterschiedlichen Behörden angewandt werden können.

Prof. Dr. Nita fügt hinzu, dass der polnische Ombudsmann den Steuerpflichtigen in eben diesen Situationen unterstütze und auch an einem dazugehörigen Verfahren des Steuerpflichtigen teilnehmen könne. *Prof. Dr. van de Velde* fügt hinzu, dass der Ombudsmann in Belgien grade im Steuerrecht sehr aktiv sei.

2.2 Steuermediationsstelle

Prof. Dr. van de Velde setzt ihren Vortrag fort und stellt nun den dem neben dem unabhängigen Ombudsmann bestehenden Service der Steuermediation vor (in Kraft seit 1.6.2010). Dieser spezielle steuerliche Service sei nicht vollends unabhängig, da er ein autonomer Service *innerhalb* der Steuerverwaltung sei. Er könne nur für Bundessteuern in Anspruch genommen werden und zwar *nach* dem Eintritt in die administrative Phase, jedoch *vor* einer administrativen oder gerichtlichen Entscheidung. Problematisch sei hier, dass in Belgien immer mehr Steuern von der Bundesebene auf die regionale Ebene verlagert würden. Dies betreffe auch partiell die Einkommensteuer, welche nur zum Teil Bundessteuer sei und zum Teil von Region zu Region unterschiedlich festgesetzt werde. Zudem sei der Service ebenso wie der des Ombudsmannes gebührenfrei und basiere auf einem informalen Verfahren. *Prof. Dr. Seer* fasst zusammen, dass die Steuermediation also ein zentrales Organ auf Bundesebene sei und stellt die Frage, ob Verhand-

lungsergebnisse, welche sich auf nur partielle Bundessteuern beziehen auch nur einen Effekt auf dieser Ebene erzielen. Diese Frage bejaht *Prof. Dr. van de Velde*. *Dr. Peus* wirft die Frage auf, was den Moment des Eintritts in die administrative Phase definiere. Das Einreichen der Steuererklärung? Dies stelle in Deutschland, so *Dr. Peus*, den Eintritt in die administrative Phase dar. Somit sei ein Anrufen der Steuermediation nach Erhalt eines Steuerbescheides wohl zu spät, da dies eine administrative Entscheidung darstelle. *Prof. Dr. Seer* merkt an, dass ein Mediator vor allem im Rahmen von Außenprüfungen von Nöten sein könne und nicht bei der Abgabe von Steuererklärungen. *Prof. Dr. van de Velde* stellt klar, dass die Verwaltungsbehörde nicht auf die Lösung der Mediation warten müsse und das Verfahren daher unabhängig davon vorangehen könne. Dies stelle ein großes Problem dar. *Prof. Dr. Seer* fragt nun was die exakten Kompetenzen des Mediators seien. Seinem Verständnis nach entwickle dieser keine Lösungen sondern bringe lediglich verschiedene Interessengruppen zusammen. Der Ombudsmann hingegen, so *Prof. Dr. Seer*, stehe eher auf der Seite des Steuerpflichtigen (nicht offiziell, aber faktisch). Des Weiteren merkt *Prof. Dr. Seer* an, dass der Mediator, wenn er einen so guten Ruf, wie in Belgien genieße, ein Mittel zur Disziplinierung der Behörde bei Außenprüfungen und zur Kooperation mit dem Steuerpflichtigen sei ("enhanced relationship"). Darüber hinaus äußert *Prof. Dr. Seer* seine Sympathie gegenüber dem Instrument des Ombudsmannes, da der Einfluss auf die Steuergesetzgebung von Bundesbehörden dominiert werde und eine offizielle Stimme, die den Steuerpflichtigen repräsentiere, fehle. *Prof. Dr. Nita* fügt hier hinzu, dass der polnische Ombudsmann fragliche Gesetze dem Verfassungsgericht vorlegen könne.

2.3 Verbindliche Auskunft

Prof. Dr. van de Velde setzt ihren Vortrag fort: Als weiterer Ausdruck der Entwicklung des belgischen Steuerrechts wurde die verbindliche Auskunft eingeführt und zwar im Dezember 2002 mit Inkrafttreten im Januar 2005. Sie habe folgende Attribute:

1. eine verbindliche rechtliche Entscheidung
2. der Bundesstelle für verbindliche Auskünfte
3. konform mit aktuell geltendem Recht
4. beziehe sich auf Bundessteuerrecht
5. bezogen auf spezifische (nicht hypothetische) Transaktionen
6. bevor steuerliche Konsequenzen auftreten
7. erteile keine Ausnahmen oder Minderungen (z.B. keine verbindliche Auskunft für Steuersätze, Verwaltungsstrafen, da diese nur vom Gesetzgeber und nicht von der Steuerbehörde auferlegt werden können).

Im weiteren Verlauf geht *Prof. Dr. van de Velde* auf die unterschiedlichen Merkmale ein. Die verbindliche Auskunft sei eine verbindliche rechtliche Entscheidung für das belgische BMF und nicht für den Steuerzahler. Daher sei eine verbindliche Auskunft unilateraler Natur und der Steuerpflichtige nicht verpflichtet diese Transaktion durchzuführen. Sollte er dies dennoch tun, so müsse er die Transaktion entsprechend den zuvor in der verbindlichen Auskunft festgelegten Bedingungen durchführen. Die rechtliche Qualifikation der verbindlichen Auskunft sei fraglich da sie eine unilaterale Vereinbarung sein solle, jedoch ein Angebot des Steuerpflichtigen und eine Akzeptanz der Steuerbehörde enthalte mit einer lediglichen Verpflichtung der Steuerbehörde die Steuer entsprechend der Auskunft zu erheben. Es sei allgemein akzeptiert, so *Prof. Dr. van de Velde*, das die verbindliche Auskunft keine Vereinbarung, sondern eine unilaterale administrative Entscheidung darstelle.

Prof. Dr. Nita stellt klar, dass es solche Regeln in Polen schon seit 1998 gebe und diese nicht verbindliche Auskunft sondern Interpretation hießen. Diese Regelungen seien in den letzten Jahren geändert worden und nun werden diese Auskünfte in Polen in allgemeine und individuelle Auskünfte unterschieden. Allgemeine Auskünfte werden durch das Finanzministerium erteilt (für alle Steuern, auch bzgl. Gemeindesteuern). Individuelle Auskünfte werden durch den Bürgermeister erteilt. Individuelle Auskünfte bzgl. Bundessteuern werden durch das Finanzministerium erteilt. Da das Ministerium die Aufgabe jedoch auch delegieren könne, werden, so *Prof. Dr. Nita*, diese Auskünfte aktuell von den polnischen Oberfinanzdirektionen erteilt. Des Weiteren stellt *Prof. Dr. Nita* klar, dass die individuellen Auskünfte nicht per Bescheid ergehen, aber dennoch einen Verwaltungsakt darstellen würden. Sie unterliegen der Gerichtskontrolle (keine zweite Instanz). Es müsse jedoch zuvor Berufung eingelegt werden. Dies entspreche dem Einspruch unter deutschem Recht, so *Prof. Dr. Seer*. Des weiteren führt *Prof. Dr. Seer* aus, dass die erste von *Prof. Dr. Nita* genannte Fallgruppe als die der normeninterpretierenden Verwaltungsvorschriften bezeichnet werden könne. Die zweite Fallgruppe, also die der individuellen Interpretation, stelle er der verbindlichen Auskunft gleich. Im Folgenden bezieht sich *Prof. Dr. Seer* auf eine Entscheidung des BFH, welche den Fall einer Negativauskunft behandle (es werde keine Auskunft erteilt oder sie entspreche nicht dem Antrag des Steuerpflichtigen). Diese Frage werde nur auf Plausibilität untersucht. Die Rechtsprechung, so *Prof. Dr. Seer*, verlange also nicht, dass in dem Auskunftverfahren die materielle Rechtslage umfänglich überprüft werde, sondern lediglich *ob* eine Auskunft erteilt werden müsse. Er stellt sodann *Prof. Dr. van de Velde* die Frage, ob in Belgien, ebenso wie in Deutschland, eine Gebühr für die verbindliche Auskunft zu zahlen sei. Diese verneint dies. In Deutschland, so *Prof. Dr. Seer* könne sich der Steuerpflichtige trotz der zu zahlenden Gebühr seinerseits nicht sicher sein, ob er überhaupt eine

Auskunft bekomme. *Prof. Dr. Nita* fügt aus polnischer Sicht hinzu, dass nach dortigem Recht der Vorschlag des Steuerzahlers gelte, wenn innerhalb von drei Monaten keine Auskunft seitens der Verwaltung formuliert worden sei (sog. stillschweigende Auskunft).

Prof. Dr. van de Velde bezieht sich im Folgenden auf das Verfahren und stellt klar, dass im belgischen Steuerrecht für den Antrag auf eine verbindliche Auskunft kein konkretes Problem vorliegen müsse. Lediglich eine konkrete Transaktion müsse vorzuweisen sein. Zuständig sei hierfür in Belgien nur eine Stelle in Brüssel für das gesamte Land. Innerhalb dieser Stelle gebe es sechsköpfige Kommissionen mit jeweiligen Zuständigkeitsbereichen (es gebe unterschiedliche Kommissionen für USt, Verrechnungspreise, usw.). Der Steuerpflichtige wende sich zunächst mit einem informalen Vorantrag an die entsprechende Kommission und kommuniziere spontan oder auf Nachfrage alle relevanten Informationen des relevanten Sachverhalts. Die Kommission gebe einen Hinweis ab, ob eine verbindliche Auskunft eher erteilt oder versagt werde. Der Steuerpflichtige könne hierbei anonym bleiben. Nach dieser Prozedur könne der Steuerpflichtige entscheiden, ob er seinen Antrag nun auch formal einreiche oder davon absehe. Ein eingereicherter Antrag, so *Prof. Dr. van de Velde*, werde der Steuerbehörde mitgeteilt, so dass diese auch im Falle einer Negativauskunft überprüfen könne, ob der Steuerpflichtige die entsprechende Transaktion dennoch durchführe. Im Falle der Erteilung einer Auskunft, werde die belgische Steuerbehörde überprüfen, ob die Transaktion wie abgesprochen durchgeführt werde. *Prof. Dr. van de Velde* führt an, dass sie in ihrer Dissertation 2009 der Frage nachgegangen sei, welche Möglichkeiten der Steuerpflichtige habe positiven oder negativen Entscheidung bzgl. der Erteilung verbindlicher Auskünfte entgegen zu treten. Dies sei auf viel Kritik gestoßen, so *Prof. Dr. van de Velde*, doch 2010 entschied die erste Instanz des belgischen Finanzhofs, dass ein rechtliches Interesse des Steuerpflichtigen daran existiere in diesen Fällen ein Gericht anzurufen. Jedoch nur, insofern der Steuerpflichtige gegen den Inhalt einer erteilten verbindlichen Auskunft vorgehe. Bzgl. einer nicht erteilten Auskunft liegen noch keine entsprechenden Fälle vor und es bestehe Ungewissheit, ob hiergegen vorgegangen werden könne. *Prof. Dr. Seer* stellt fest, dass es erhebliche Unterschiede zwischen belgischem und deutschem Steuerrecht bzgl. verbindlicher Auskünfte gebe. So existiere in Deutschland (ebenso wie in Polen) kein zentrales Organ, was mit dieser Aufgabe betraut sei. Vielmehr entscheiden in Deutschland die jeweils zuständigen Finanzämter über diese Auskünfte. Des Weiteren herrsche in Deutschland das Problem, dass es keine einheitliche und eindeutige Verwaltungspolitik in dieser Hinsicht gebe und auch, dass unzureichend qualifizierte Sachgebietsleiter diese Entscheidungen treffen würden. *Prof. Dr. Seer* bevorzuge die zentralisierte Variante mit entsprechenden fachlichen Kommissionen, wie

sie in Belgien praktiziert werde. § 89 AO (Deutschland) gebe hier keine ausreichenden Hinweise. Zudem stellt *Prof. Dr. Seer* die Vermutung an, dass die Zurückhaltung Rechtsschutz vor Gericht zu gewähren in Belgien eventuell nachvollziehbar sei, da dort entsprechende ausreichende Vorschriften und zudem fachlich kompetente Kommissionen existieren würden. Hier wendet *Prof. Dr. van de Velde* ein, dass die Personen in diesen Kommissionen teilweise auch Teil der Gesetzgebung seien und somit dennoch der Zugang zu einem Gericht gewährt werden müsse. Der Steuerpflichtige könne sich nicht auf die das Verhalten der Kommission verlassen, da diese die allgemeinen Grundsätze der verbindlichen Auskünfte (Voraussetzungen für den Antrag u.s.w.) selbst erstellt und auf ihrer Webseite veröffentlicht hätten. In diesem Zusammenhang verweist *Prof. Dr. van de Velde* auf den in Belgien geltenden Gleichheitsgrundsatz nach dem gleiche Fälle gleich behandelt werden müssen. Diese Vergleichbarkeit werde dadurch gewährleistet, dass jede verbindliche Auskunft in Belgien anonym auf einer Webseite und in einem Jahresbericht veröffentlicht werde. Der Jahresbericht sei jedoch so sehr zusammengefasst, dass Verhaltensweisen schlecht zu erkennen seien und daher Ungewissheit bestehen bleibe. Die individuellen verbindlichen Auskünfte werden auf einer Webseite (www.fisconetplus.be) veröffentlicht und der Jahresbericht auf einer anderen (www.ruling.be), wobei der Jahresbericht die Fälle enthalte, in denen keine Auskunft erteilt wurde und solche, bei denen eine individuelle Veröffentlichung verweigert wurde (dies seien jedoch lediglich 5%). Diese gesteigerte Transparenz habe zur Folge, so *Prof. Dr. van de Velde*, dass einige Steuerpflichtige eher informale Vereinbarungen als verbindliche Auskünfte in Anspruch nehmen. *Prof. Dr. Nita* erläutert, dass in Polen die allgemeinen und individuellen Auskünfte (Interpretationen) veröffentlicht werden (beide im Internet und allgemeine Auskünfte zudem auch im Bundesgesetzblatt). Sogar die Anfragen würden in Polen veröffentlicht werden.

In Belgien könne, so *Prof. van de Velde*, ein Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt werden, bevor steuerliche Konsequenzen vorliegen. Dies bedeute, dass der Antrag nach der Steuererklärung aber auch nach der Transaktion und nach dem entsprechenden Steuerjahr gestellt werden könne. Letzteres sei, so *Prof. Dr. Seer*, in Deutschland aufgrund der vollzogenen Disposition nicht mehr möglich. *Prof. Dr. Nita* stellt klar, dass diesbezüglich in Polen ebenso wie in Belgien verfahren werde. *Prof. Dr. Seer* fasst zusammen, dass nach belgischem, polnischem und deutschem Recht eine unklare Rechtslage die Voraussetzung der verbindlichen Auskunft sei. In diesem Zusammenhang wirft er die Frage auf, was passiere, wenn eine Auskunft bei einer unklaren Rechtslage durch eine der verbindlichen Auskunft nachfolgenden Rechtsprechung nach neuer Rechtslage materiell falsch sei? Nach deutscher Rechtsprechung binde die verbindliche Auskunft, wenn disponiert worden sei. Dieser Vertrauensschutz gelte nur nicht, wenn die verbindli-

che Auskunft evident unrichtig sei. In Polen müsse in diesem Fall die verbindliche Auskunft geändert werden, da die Rechtsprechung keine Bedeutung für die Auskunft habe, so *Prof. Dr. Nita*. *Prof. Dr. van de Velde* führt aus, dass die verbindliche Auskunft nach belgischem Recht gesetzeskonform sein müsse und die verbindliche Auskunft in dem geschilderten Fall daher nicht mehr bindend für die Zukunft sei. Es gebe in Belgien, aber keine offizielle Regelung. Nur im Rahmen neuer Rechtsprechung des EuGH gebe es zurzeit die Handhabe, dass die zuständige Kommission die Steuerpflichtigen bitte betroffene verbindliche Auskünfte einzureichen und sodann versuche die Kommission diese EU-konform anzupassen. Dies sei jedoch nach *Prof. Dr. van de Velde* keine verlässliche Regelung, da die Kommissionen nur für einen Fünfjahreszeitraum bestehe und eine nachfolgende Kommission eine andere Handhabe bevorzugen könne. *Dr. Peus* merkt an, dass in Deutschland im Rahmen der Rechtskraft eine solche Feststellung wirksam bleibe, allerdings unter dem Vorbehalt der Rechtsänderung. *Prof. Dr. Seer* stimmt dem zu und führt aus, dass die verbindliche Auskunft in Deutschland ein begünstigender Verwaltungsakt sei. Wie bereits erwähnt müsse die Behörde diesen Verwaltungsakt ändern, wenn nicht bereits disponiert worden sei. Ohne Disposition sei der Verwaltungsakt nicht schutzbedürftig und die verbindliche Auskunft könne aufgehoben werden. Dies sei Ausdruck der sog. Bestandskraftdoktrin. *Prof. Dr. van de Velde* stellt aus belgischer Sicht klar, dass das Gesetzmäßigkeitsprinzip dort sehr hoch geachtet sei und dass die Erwartungen der Steuerpflichtigen an den Bestand ergangener verbindlicher Auskünfte bei sich ändernder Rechtsprechung keinen ausschlaggebenden Punkt in Belgien darstelle. *Prof. Dr. Seer* stellt fest, dass hiermit die verbindliche Auskunft in Belgien wertlos sei, da der ausschlaggebende Grund der Existenz dieses Instruments die Rechtssicherheit bzw. Vertrauensschutz sei und diese damit nicht gewährleistet sei. *Prof. Dr. van de Velde* stimmt zu, dass dies ein großes Problem in Belgien sei und dass zurzeit die einzige Regelung, um Vertrauensschutz herzustellen die sei, die von Rechtsprechungs- oder Gesetzesänderungen betroffenen Auskünfte durch die jeweilige Kommission (wenn möglich) anpassen zu lassen. *Prof. Dr. van de Velde* führt in diesem Zusammenhang aus, dass es in Belgien den Fall gegeben habe, dass im Jahr 2010 Änderungen steuerrechtlicher Missbrauchsregelungen angekündigt worden seien und die zuständigen Kommissionen von diesem Zeitpunkt an keine verbindlichen Auskünfte mehr erteilt hätten, die diese Sachverhalte betrafen. Erst als der belgische Finanzminister klarstellte, dass Auskünfte im Zusammenhang mit diesen Missbrauchsregeln zulässig seien, änderte sich dies. *Prof. Dr. Nita* stellt klar, dass nach polnischem Recht, wie zuvor beschrieben Rechtsprechungsänderungen keinen direkten Einfluss auf verbindliche Auskünfte haben. Der Finanzminister diese Auskünfte jedoch indirekt ändern könne bzw. solle. Gesetzesänderungen führten jedoch zur Unwirksamkeit der Auskunft. *Prof. Dr. Seer* fügt hier hin-

zu, dass dies genauso in der deutschen Steuerauskunftsverordnung unterschieden werde und die Auskunft bei Gesetzesänderung automatisch außer Kraft trete. Eine explizite Rücknahme der Auskunft sei hier nicht notwendig.

2.4 Informale Steuervereinbarungen

Laut *Prof. Dr. van de Velde* seien Steuervereinbarungen eine blühende und alltägliche Praxis in Belgien, um zur Rechtssicherheit beizutragen. Sie erzeugen jedoch auch Rechtsunsicherheit, da Fragen bezüglich ihrer rechtlichen Grenzen/Möglichkeiten, Qualifikation und Konsequenzen offen seien. Fraglich sei also in welchem Umfang diese Vereinbarungen (und auch verbindliche Auskünfte) Rechtssicherheit herstellen können. Hier existieren auf internationaler Ebene die Vorschriften der OECD (harmful tax competition), auf Europäischer Ebene die Vorschriften der EU und die Rechtsprechung des EuGH und auf nationaler (belgischer) Ebene verfassungsrechtlicher Vorschriften (Gesetzmäßigkeits- und Gleichheitsgrundsatz) und andere Vorschriften. Das stark ausgeprägte Prinzip der Gesetzmäßigkeit sei in Belgien der Grund für die Zurückhaltung im Bezug auf Steuervereinbarungen. Ein weiteres Problem, welches zurzeit in Belgien diskutiert werde sei laut *Prof. Dr. van de Velde*, dass der belgische Kassationshof das gesamte Steuerrecht der öffentlichen Ordnung unterstelle und es daher schwierig sei sich auf bestimmte Sachverhalte hinsichtlich Rechtsfragen oder Fragen der öffentlichen Ordnung zu einigen. Dies werde auf Art. 6 des belgischen bürgerlichen Gesetzbuches zurückgeführt, welcher besage, dass spezielle Vereinbarungen nicht gegen Gesetze verstoßen dürfen, die die öffentliche Ordnung wahren. Eine andere zu diskutierende Frage in diesem Zusammenhang sei, ob das gesamte Gebiet des Steuerrechts tatsächlich der öffentlichen Ordnung unterliege? *Prof. Dr. van de Velde* vertritt hier die Meinung in ihrer Dissertation, dass dem nicht so sei, da nur die Regelungen, welche den zu zahlenden Steuerbetrag beeinflussen (z.B. Steuersubjekt, -objekt, -satz, -bemessungsgrundlage) zur öffentlichen Ordnung gehören und andere nicht. Diese Aussage wurde im Januar 2014 von dem belgischen Berufungsgericht übernommen. *Prof. Dr. van de Velde* sieht hier kein Problem darin gesetzeskonform im Sinne der öffentlichen Ordnung zu handeln, wenn diese Gesetze nicht durch die Steuerverwaltung verletzt werden. Der belgische Kassationshof sehe jedoch hier das Problem, dass aufgrund ihrer Sichtweise das belgische Steuerrecht zur Gänze der öffentlichen Ordnung unterliege, es keine Vereinbarungen über Rechtsfragen geben könne. Hier stelle sich nun die Frage der Definition von Rechts- und Tatsachenfragen. Ein Beispiel sei, dass eine Vereinbarung über den Betrag beruflicher Kosten eine Tatsachenfrage sei. Fragwürdig sei hier, dass der Kassationshof nur über Rechtsfragen entscheiden dürfe und einen Fall, wie den zuvor genannten Beispielsfall jedoch angenommen habe. Daher bestehen hier, so *Prof. Dr. van de Velde*, zu klärende Unklarheiten. *Prof. Dr. Seer* erklärt, dass dieses Problem ebenso in Deutschland

existiert habe, jedoch nicht unter dem Begriff 'öffentliche Ordnung', sondern unter dem der 'gebundenen Verwaltung'. Die Verwaltung habe demnach keine Ermessensspielräume. Es wurde sogar die Aussage gemacht das Steuerrecht sei ein vollständig und umfänglich berechenbares und determiniertes Recht, was sich aus den Gesetzesvorschriften klar ergebe. Dies sei jedoch nicht der Fall, so *Prof. Dr. Roman Seer* und nennt als Beispiel von unklaren und offenen Fragen des Steuerrechts den Bereich der Bewertung. Insofern das jeweilige Steuergesetz keine eindeutige Antwort auf eine Rechtsfrage gebe, so stelle sich zwingend die Frage, wer dann die entsprechende Interpretationskompetenz zugesprochen bekomme. Die Prinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit des Rechts haben natürlich einen hohen bindenden Stellenwert, wenn jedoch das Gesetz keine eindeutige Antwort gebe stelle sich die Frage wie das Gesetzmäßigkeitsprinzip sodann zu interpretieren sei. Nach *Prof. Dr. Seers* Meinung ist diese Frage, wie zuvor bereits erwähnt schlichtweg eine Frage der Kompetenzzuordnung. Ex ante könne die Steuerverwaltung mit dem Instrument des Verwaltungsakts oder aber auch mit dem eines Vertrags/Vereinbarung handeln. Die Frage sei hier lediglich, ob der Inhalt des gewählten Instruments gegen ein Gesetz verstoße. Sei die betreffende Rechtslage jedoch unklar und sei die vorgeschlagene Lösung akzeptabel, so könne man davon ausgehen, dass dies nicht gegen das Gesetz verstoße.

2.5 Tatsächliche Verständigung

Prof. Dr. Seer schließt an seine vorige Ausführung an und erläutert, dass die deutsche Gerichtsbarkeit dies heutzutage akzeptiert habe und diese Vereinbarungen 'tatsächliche Verständigung' nenne und nicht 'Vertrag'. Hier werde noch diskutiert, ob dies ein öffentlich-rechtlicher Vertrag oder schlicht eine einfache tatsächliche Verständigung sei. *Prof. Dr. Seer* wendet jedoch ein, dass der BFH feststelle, dass die tatsächliche Verständigung die Parteien aus sich heraus binde, aber dennoch kein Unterschied zu einem Vertrag bestehe. Die tatsächliche Verständigung werde also vom BFH wie ein Vertrag behandelt, jedoch 'Treu und Glauben' genannt. Des Weiteren seien solche Verständigungen für reine Rechtsfragen nicht zulässig, da dies gegen das Gesetzmäßigkeitsprinzip verstoße. Hier stellt *Prof. Dr. Seer* die Frage, warum es nicht möglich sei, dies über solche Vereinbarungen zu lösen. *Prof. Dr. van de Velde* stimmt hier zu und führt aus, dass Urteile ebenso Vereinbarungen über das Recht in individuellen Fällen seien. Dies sieht *Prof. Dr. Seer* auch so. Er weist jedoch auf die Argumentation des BFH hin, dass Urteile über vergangene Sachverhalte entscheiden und Steuervereinbarungen über die zukünftige Rechtsanwendung und daher nicht auf vergangene Sachverhalte angewendet werden können. Fraglich sei hier wiederum die Unterscheidung zwischen Rechts- und Tatsachenfragen, welche teilweise auch gleichzeitig auftreten können (z.B. bei Bewertungsfragen). Dies sei sehr problematisch im Bezug auf Steuervereinbarungen. § 55 VwVerfG (Deutschland) lasse ihm Rahmen des öffent-

lich-rechtlichen Vertrages beide Arten zu und dies solle somit, so *Prof. Dr. Seer*, auch im Steuerrecht gelten. *Prof. Dr. Nita* fügt aus polnischer Sicht hinzu, dass das Instrument des öffentlich-rechtlichen Vertrags in Polen nicht existiere. In Belgien existiere es ebenso wie in Deutschland nur im Verwaltungsrecht und *Prof. Dr. van de Velde* spricht sich ebenfalls für eine Anwendung im Steuerrecht aus. *Prof. Dr. Seer* stellt nun die Frage an *Prof. Dr. Nita* wie in Polen mit offenen Fragen verfahren werde (z.B. bei oft mit Interpretationsspielräumen behafteten Bewertungsfragen im Rahmen von Außenprüfungen). Dies sei, so *Prof. Dr. Nita*, schlicht nicht offiziell reguliert und dem könne nur mit einer informalen Absprache abgeholfen werden. Dies funktioniere in der Praxis. Die Absprachen werden in Polen nicht schriftlich protokolliert, sondern nur mündlich verhandelt. Es existieren also keine Beweise, wenn sich eine Partei nicht an diese Absprache halte. *Dr. Peus* fügt hinzu, dass in diesem diskutierten Falle Verschiedenes vermischt werde. Nämlich die objektive Wirksamkeit und die objektive Beweisbarkeit in Kopplung mit der Formfrage. In diesem Zusammenhang existiere im Bauordnungsrecht zur Absicherung der Parteien die Vorschrift, dass Zusagen der Schriftform bedürfen und somit eine förmliche Klarstellung gegeben sei. Dieser Fall existiere im Steuerrecht jedoch nicht. Eine mündliche Abrede könne also zunächst wirksam sein. Eine Beweisbarkeit derselben sei eine mögliche sich anschließende Beweisführungsfrage. Das gesprochene Wort, so *Dr. Peus*, gelte also zunächst. *Prof. Dr. Nita* stimmt dem grundsätzlich zu, zweifelt dessen Beweisbarkeit jedoch an. *Prof. Dr. Seer* weist hier auf die objektive Feststellungslast des Steuerpflichtigen hin, wenn der Beweis der begünstigenden Zusage eines Verwaltungsangestellten in Frage stehe. Eine Stimme aus dem Publikum stellt die Frage, ob es in Polen üblich sei Zeugen (Privatpersonen) mit in solche Verhandlungen zu nehmen, um dieser Beweislast gerecht zu werden und sich abzusichern. *Prof. Dr. Nita* weiß dies nicht genau, vermutet aber dass dies eher nicht der Fall sei. *Dr. Peus* betont noch einmal, dass die Formvorschrift eine schützende Wirkung habe und ohne sie keine (beweisbare) Wirksamkeit hergestellt werden könne. *Prof. Dr. Seer* fügt hinzu, dass in Deutschland hinsichtlich der verbindlichen Auskunft Schriftform vorgeschrieben sei. – Wenn auch nur mittelbar über eine Rechtsverordnung. Bei der tatsächlichen Verständigung schreibe die Rechtsprechung die Schriftform zwar nicht explizit vor (sie sei nicht erforderlich), aber wenn die Schriftform nicht eingehalten worden sei, so spreche dies gegen die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung. In Deutschland habe sich daher das Instrument der tatsächlichen Verständigung in der Form entwickelt, als dass es so genutzt werde, als stünde es tatsächlich mit Schriftformerfordernis im Gesetz. Die belgische Regelung gefalle *Prof. Dr. Seer* jedoch besser. *Prof. Dr. Nita* erläutert, dass polnische Finanzbeamte nach den von ihnen "erwirtschafteten" Steuern beurteilt werden und somit solche Beamte, die aufgrund von Absprachen weniger Steuern festsetzen würden schlechte Bewertun-

gen befürchten. Dies erkläre die abwehrende Haltung gegenüber der schriftlichen Protokollierung von Vereinbarungen. *Prof. Dr. Seer* weist darauf hin, dass in Deutschland der Tenor gelte, dass man bestrebt sei Streitfälle abzuschließen, da dies nur weiteres Geld koste. Dies sei, so *Prof. Dr. Nita* kein Argument für Polen, da diese Kosten nicht in die Bewertung einfließen würden. *Prof. Dr. van de Velde* merkt an, dass in Belgien die meisten informalen Steuervereinbarungen in der Phase der Steuerkontrolle abgeschlossen werden und dass die neuen Steuerberechnungen, welche dem Steuerpflichtigen in dieser Phase präsentiert werden, nur von dem Steuerpflichtigen unterzeichnet werden müssen. Er müsse diese neue Berechnung also schriftlich akzeptieren. Ob die Steuerverwaltung an diese Vereinbarung gebunden sei stehe zurzeit zur Diskussion, so *Prof. Dr. van de Velde*. Nach der belgischen Rechtsprechung sei sie zwar gebunden, die Steuerverwaltung selber widerspreche dem jedoch. Durch das Verfassungsprinzip der Jährlichkeit bestehe zudem das Problem, dass argumentiert werde, dass eine Vereinbarung nur für das jeweilige Steuerjahr Geltung besitze. *Prof. Dr. Seer* erklärt, dass diese Diskussion genauso auch in Deutschland existiere. Eine Erweiterung der Wirkung der Vereinbarung auf zukünftige Jahre sei nicht möglich, so *Prof. Dr. van de Velde*. Vereinbarungen können lediglich fünf Jahre rückwirkend vereinbart werden und wirken. Für die Einigung von zukünftig wiederkehrenden Sachverhalten bzw. Dauersachverhalten könne in Belgien nur auf das Instrument der verbindlichen Auskunft zurückgegriffen werden, welche fünf Jahre in die Zukunft binden. Abschließend fasst *Prof. Dr. van de Velde* zusammen, dass in Belgien keine gesetzlichen Regelungen zu Steuerverständigungen existieren.

3 Fazit

Für die Zukunft hofft *Prof. Dr. van de Velde*, dass sich ein umfassendes Einkommensteuergesetz entwickle und sich die rechtmäßigen Erwartungen der Steuerpflichtigen an die zuständigen Dienststellen für Steuermediation und den Ombudsmann erfüllen. Des Weiteren bestehe im Rahmen der Alternativverfahren zur Streitbeilegung Notwendigkeit in Belgien die horizontale Überwachung zu diskutieren und einzuführen. In Belgien existiere bisher nur eine gesetzliche Regelung für verbindliche Auskünfte. *Prof. Dr. van de Velde* halte es für hilfreich, wenn auch die (tatsächlichen) Verständigungen und die jeweiligen Verfahren gesetzlich definiert und geregelt werden. *Prof. Dr. Nita* hält das Instrument des öffentlich-rechtlichen Vertrages auch in Polen für sinnvoll, da so eine Bindung an die getroffenen Vereinbarungen gewährleistet werden könne. In Polen seien zwar Übereinkommen über Verrechnungspreise gesetzlich reguliert, jedoch nicht in der Form eines öffentlich-rechtlichen Vertrages. Diese sei problematisch, so *Prof. Dr. Nita*.

Prof. Dr. Seer bedankt sich bei *Prof. Dr. van de Velde* und *Prof. Dr. Nita* für ihre Vorträge und bei dem Publikum für die Aufmerksamkeit und das große Interesse. Abschließend weist *Prof. Dr. Seer* noch auf ein aktuelles internationales Forschungsprojekt der EATLP hin, in dem er als Generalberichterstatter eine große Forschergruppe aus 16 Staaten koordiniert, die zu dem Thema "Verwaltungszuschläge und Strafen im Steuerrecht" zusammenarbeitet, um die jeweilige nationalen Regelungen und Besonderheiten zusammenzutragen, zu vergleichen und mögliche Verbesserungsvorschläge zu entwickeln. Dieses Ziel werde ebenso mit dem auf dieser heutigen Diskussion aufbauenden Beitrag verfolgt. Nachfolgend schließt *Prof. Dr. Seer* die Veranstaltung mit dem Hinweis auf die nun anstehende Sommerpause und dem Fortsetzen des Seminars im Wintersemester.