

Protokoll zum
141. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 29.4.2016^{1*}

Dr. Stefan Greil

Dipl.-Kfm., LL.M., Bundesministerium der Finanzen, Berlin

Prof. Dr. Stephan Rasch

Rechtsanwalt, Partner bei PricewaterhouseCoopers, München

**„Dispute Resolution - Möglichkeiten und Grenzen der Streitbeile-
gung im internationalen Steuerrecht“**

* Lukas Schmidt, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Einleitung	2
2	Einführung durch die Referenten.....	2
3	IFA-Generalbericht 2016.....	3
4	Verständigungs- und Schiedsverfahren.....	4
	4.1 Das Verständigungsverfahren.....	6
	4.2 Das Schiedsverfahren.....	8
	4.3 Das EU-Schiedsverfahren.....	8
	4.4 Statistiken.....	10
	4.5 Das Vorabverständigungsverfahren (APA).....	10
5	Verbesserungspotenzial.....	12
6	Fazit und Danksagung.....	14

1 Einleitung

Prof. Dr. Seer begrüßt die Teilnehmer des 141. Bochumer Steuerseminars und stellt die Referenten *Herrn Dr. Stefan Greil* (Bundesministerium der Finanzen, Berlin) und *Herrn Prof. Dr. Stephan Rasch* (Partner bei PricewaterhouseCoopers, Honorarprofessor an der Universität Augsburg) vor. Zunächst informiert *Prof. Dr. Seer* die Teilnehmer dahingehend, dass *Herr Greil* und *Herr Prof. Dr. Rasch* die Funktion der deutschen National Reporter für den diesjährigen IFA (International Fiscal Association)-Kongress in Madrid inne haben.

Daraufhin erläutert *Prof. Dr. Seer*, dass die verfahrensrechtlichen Instrumentarien zur Konfliktlösung in den Fällen einer Doppelbesteuerung geschärft werden müssen; hier sehe er jedoch noch international großen Nachholbedarf, welcher aus den jeweiligen steuerrechtlichen Hoheiten der einzelnen Staaten resultiert. Anschließend übergibt *Prof. Dr. Seer* das Wort an *Herrn Prof. Dr. Rasch*, der im Wechsel mit *Herrn Greil* durch die Veranstaltung führen wird.

2 Einführung durch die Referenten

Rasch stellt zu Beginn Art und Umfang des Vortrages vor. Entgegen des angekündigten Generalthemas „Streitbeilegung im internationalen Steuerrecht“ werden sich die beiden Referenten mit der Materie in Gänze befassen, d.h. sowohl die internationalen als auch die nationalen Verfahren werden im folgenden Vortrag beleuchtet. Zu Beginn des Vortrages weist er daraufhin, dass sowohl die nationalen als auch die internationalen Schiedsverfahren in der Praxis nicht immer reibungslos funktionieren. Er führt dies vornehmlich auf die begrenzten Ressourcen der Verwaltung zurück, der er allerdings keinen Vorwurf machen möchte, da diese „tue, was Sie

könne.“ *Rasch* erklärt den Teilnehmern, dass er und *Greil* „die Streitbeilegung im internationalen Steuerrecht“ in Kooperation untersucht haben, um diese Thematik aus verschiedenen Blickwinkeln zu betrachten: *Greil* bewertete die Inhalte aus der Sicht der Finanzverwaltung, während *Rasch* die Positionen der Steuerpflichtigen bzw. der Steuerberatung vertrat. Neben der rechtlichen Beurteilung bildeten praktische Aspekte einen Schwerpunkt der Untersuchung. So wurden bspw. Unternehmen und Berater direkt kontaktiert und gebeten, praktische Probleme darzustellen und Verbesserungsvorschläge aufzuzeigen.

3 IFA-Generalbericht 2016

Im Anschluss gibt *Rasch* einen Überblick über die Inhalte des IFA-Generalberichts. Vornehmlich durch die BEPS-Problematik werde es in den nächsten Jahren zu vermehrten Besteuerungskonflikten kommen. Dies liege zum einen an rein praktischen Problemen in der Zusammenarbeit mit den verschiedensten Staaten, da viele Staaten noch keine einheitlichen Besteuerungsstandards besitzen. Auch führen die in Frage stehenden Anpassungsvolumina dazu, dass einvernehmliche Lösungen in der Betriebsprüfung nicht ohne Weiteres gefunden werden können. BEPS wird zukünftig auch zu einer nationalen materiellen Umsetzung führen, in dessen Rahmen die Effizienz der Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung erhöht werden sollte. Im Nachgang zu diesen Ausführungen stellt *Rasch* die bekannten Verfahren vor. Auf die sog. „Rulings“-Verfahren der verbindlichen Auskunft (§ 89 II AO) sowie der verbindlichen Zusage (§ 204 AO) wird an dieser Stelle nicht näher eingegangen, da diese nicht zu einer Lösung für Konflikte im Bereich der Verrechnungspreise herangezogen werden können. Auch die Vorabverständigungsverfahren, die Advance Pricing Agreements (APA), stoßen aufgrund der jeweiligen Verfahrensdauer an ihre praktischen Grenzen. Auf nationaler Ebene verbleibt dem Steuerpflichtigen noch das Einspruchs- bzw. Finanzgerichtsverfahren. Diese nationalen Verfahren seien jedoch nicht in jedem Fall das wirksamste Mittel, um den Interessen des Steuerpflichtigen gerecht zu werden: Obsiegt der Steuerpflichtige nicht vollumfänglich, bleibt es bei einer Doppelbesteuerung. Allerdings stellt *Rasch* den nationalen Verfahren in Zukunft eine größere Bedeutung in Aussicht, sofern die materiellen Änderungen aufgrund von BEPS umgesetzt wurden. Dies werde (sehr wahrscheinlich) zu einer Vielzahl von materiellen Problemen im Bereich der Betriebsstätten und Verrechnungspreise führen, die die Finanzgerichte dann zu klären haben. Nichtsdestotrotz bleibt das Verständigungsverfahren auch auf lange Sicht das wichtigste Instrument für die Lösung von ungelösten Betriebsprüfungen mit internationalem Bezug. Die Verständigungsverfahren werden daher den Schwerpunkt des Vortrages bilden und im Folgenden näher erläutert.

4 Verständigungs- und Schiedsverfahren

Rasch beginnt seine Ausführungen zu dem Verständigungsverfahren mit einer Definition und bekräftigt noch einmal seine vorherige Aussage, dass es sich hierbei um das wichtigste Instrument für die Praxis handle. Dieses Verfahren werde eröffnet, wenn eine Person darlegt, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führen werde und dem durch Maßnahmen des betreffenden Staates nicht abgeholfen werden kann. Ziel dieser Verfahren ist die Beseitigung einer eingetretenen oder drohenden Doppelbesteuerung. Anknüpfungspunkt ist auf internationaler Ebene Art. 25 OECD-MA, welcher die verschiedenen Verfahrensarten enthält. Für die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union gibt es noch die Möglichkeit, sich im Wege eines Schiedsverfahrens nach der EU-Schiedskonvention zu einigen. Die Ergebnisse der o.g. Verfahren werden durch die Korrekturvorschrift des § 175a AO umgesetzt.

Greil ergänzt an dieser Stelle, dass zum Zeitpunkt der Erstellung des Nationalberichtes in neun Doppelbesteuerungsabkommen Schiedsklauseln enthalten waren, welche die Eröffnung eines Schiedsverfahrens ermöglichen. Die Finanzverwaltung ist jedoch bestrebt, derartige Klauseln in den aktuellen und zukünftigen DBA-Verhandlungen einzubringen. Allein die Möglichkeit, sich auf ein im jeweiligen DBA festgeschriebenes Schiedsverfahren zu berufen, könne den „disziplinarischen“ Charakter des Verfahrens und eine höhere Gesprächsbereitschaft in „schwierigen“ Verhandlungen erhöhen. Zudem könne für den Steuerpflichtigen eine Sicherheit dahingehend geschaffen werden, dass für die Schiedsklauseln umfassenden Tatbestände eine abkommenswidrige Besteuerung (zumindest im Nachhinein) vermieden wird.

Rasch wendet sich nun der Rolle des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) zu, welches die Verfahren als zuständige deutsche Behörde (sog. „Competent Authority“, CA) führt. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zieht die Verfahren in der Praxis nicht an sich, obwohl dies möglich sei. Dies bestätigt auch *Greil* - zumindest für seinen Zuständigkeitsbereich und auf Basis aktueller Erfahrungen - auf Nachfrage durch *Rasch*. Lediglich das Konsultationsverfahren nach Art. 25 III OECD-MA ist dem BMF vorbehalten und kann nicht auf das BZSt übertragen werden.

Hiernach erläutert *Rasch* die Stellung des Steuerpflichtigen in den Verfahren. Der Steuerpflichtige ist zwar Antragsteller, nicht jedoch Verfahrensbeteiligter; dies wirke zunächst sehr restriktiv, so *Rasch*. Aufgrund des Interesses des Steuerpflichtigen an dem Stand bzw. Ergebnis des Verfahrens wird der Steuerpflichtige in der Regel in das Verfahren eingebunden, auch wenn dies formell nicht vorgesehen sei. In einigen Verfahren findet zu Beginn des Verfahrens eine

Anhörung des Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung statt. Dies sei bereits aus praktischen Gesichtspunkten sinnvoll, da der Steuerpflichtige meist über den entsprechenden Sachverhalt weitgehend informiert ist und der Finanzverwaltung durch sein Wissen umfangreiche Recherchearbeit abnehmen kann. Auch ist das BZSt in der Praxis durchaus bereit, den Steuerpflichtigen bzw. dessen Steuerberater über den Stand des Verfahrens zu informieren. Für die sehr praxisorientierte Vorgehensweise lobt *Rasch* die Finanzverwaltung ausdrücklich. Dem schließt sich *Greil* an und wirbt dafür, mit dem BZSt offen und direkt zu kommunizieren. Die jeweiligen Informationen werden - soweit dies tatsächlich und auch rechtlich möglich ist - kommuniziert. Den Vorwurf, die Steuerpflichtigen werden durch das BZSt nicht genug eingebunden, entkräftet *Greil* mit dem Argument, dass das BZSt allein schon aus Eigeninteresse an den Informationen der Steuerpflichtigen interessiert sei und daher die Kommunikation mit den Steuerpflichtigen suche. Dies führe auch zu einer schnelleren Abwicklung der Verfahren. Die selbst aufgeworfene Frage, warum die Steuerpflichtigen nicht selbst an den Verfahren teilnehmen können, beantwortet *Greil* mit einem Blick in die Verfahrenspraxis. Im Rahmen der bilateralen Gespräche werden meist eine Vielzahl von Fällen – aber jeder Fall für sich getrennt (!); ein sogenanntes horse-trading findet in keinem Falle statt - verhandelt, so dass hier eine Teilhabe aus praktischen Erwägungen (überlange Verhandlungsdauer, überschreiten der räumlichen Kapazitäten) nicht sinnvoll möglich sei. Andererseits werden auch Verhandlungen mit Staaten geführt, welche bisher noch kaum Kenntnisse und Erfahrungen in derartigen Verfahren besitzen; dies führt bereits zu einer Verkomplizierung der Verfahren.

4.1 Das Verständigungsverfahren

Im Anschluss an die allgemeinen Ausführungen zu den verschiedenen Verfahren befasst sich *Rasch* nun mit dem Verständigungsverfahren nach Art. 25 I, II OECD-MA. Dieses besitzt enorme Bedeutung für alle Nicht-EU-Staaten, setzt jedoch auch ein bestehendes DBA voraus. Dies führt dazu, dass ein Verständigungsverfahren mit Brasilien mangels eines DBA zur Zeit nicht möglich ist. *Prof. Dr. Seer* stellt daraufhin die Frage, warum gerade mit derart vielen mittel- und südamerikanischen Staaten kein DBA bestehe. *Greil* führt hierzu aus, dass ihm zumindest kein offensichtlicher Grund bekannt wäre, warum mit vielen mittel- und südamerikanischen Staaten kein DBA bestehe. Die Besonderheit im nicht mehr vorhandenen DBA mit Brasilien bestehe darin, dass seitens der Bundesregierung die Kündigung am 07.04.2005 erfolgte und zum 1. Januar 2006 wirksam wurde. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien stammte noch aus dem Jahr 1975 und enthielt zahlreiche, einseitig wirkende Regelungen, die mittlerweile nicht mehr der deutschen DBA-Politik und der DBA-Praxis – auch nicht gegenüber Entwicklungsländern - entsprachen. Es bot der deutschen Wirtschaft in der Praxis nicht mehr den im

Abkommen vorgesehenen Rechtsschutz. Deutschland hat Brasilien informiert, dass es jederzeit bereit ist, in Verhandlungen zu einem neuen, modernen und ausgewogenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einzutreten. *Rasch* nennt den inzwischen sehr langen Zeitraum eines fehlenden DBAs mit Brasilien eine „Katastrophe“. Die deutsche Wirtschaft sei in Brasilien stark vertreten, so dass es häufig zu grenzüberschreitenden Konstellationen komme, die durch die jeweiligen Finanzverwaltungen gelöst werden müssten. Es fehle jedoch aufgrund des fehlenden DBA an einem wirkungsvollen Instrument. Dieser Zustand sei für die Praxis nicht haltbar und müsse dringend gelöst werden. Auch wenn die deutsche Betriebsprüfung ein großes Verständnis für die Problematik mit Brasilien habe, hat dieses Verständnis gewisse Grenzen. Werden diese Grenzen aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes überschritten, könne es zu Fällen von Doppelbesteuerung kommen, was für den Steuerpflichtigen unter Umständen eine erhebliche Belastung darstellen könne.

Laut *Rasch* wird empfohlen, den Antrag zur Aufnahme eines Verständigungsverfahrens in beiden Staaten zu stellen, um Transparenz zu erzeugen. *Greil* rät an dieser Stelle dazu, den Antrag mit derselben Darstellung des Sachverhaltes zu versehen, um Verständigungsprobleme der beteiligten Finanzverwaltungen zu vermeiden und das Verfahren zu beschleunigen.

Aus dem *Publikum* kommt die Frage auf, ob der Stand der Veranlagung für die Antragstellung entscheiden sei. *Greil* führt an, dass eine Ermessensreduzierung auf Null vorliegen könne, sobald die Voraussetzungen nach Art. 25 I, II OECD-MA vorliegen. Auch wäre es durch § 175a AO möglich, bereits bestandskräftige Steuerbescheide zu ändern.

Im Folgenden stellt *Rasch* die einzelnen Voraussetzungen des Verständigungsverfahrens nach Art. 25 I, II OECD-MA dar. Hier weist er daraufhin, dass die Antragsfrist in der Regel 3 Jahre beträgt, es aber zu abweichend verhandelten Fristen kommen kann; die individuellen Antragsfristen betragen 2 - 4 Jahre. *Rasch* und *Greil* erklären, dass Indien Verständigungsverfahren über Verrechnungspreise ablehne, obwohl das DBA Art. 25 I, II OECD-MA enthält. Indien beruft sich jedoch auf den fehlenden Art. 9 II OECD-MA. Hierbei handle es sich allerdings um nationale Auffassungen und nicht um Vorgaben seitens der OECD. Das Verständigungsverfahren kann parallel zu nationalen Rechtsbehelfen geführt werden. Am sinnvollsten sei es laut *Rasch*, dass nationale Verfahren während des Verständigungsverfahrens ruhen zu lassen. Sollte das Verständigungsverfahren Erfolg haben, wird das nationale Verfahren schlussendlich aufgehoben. Bezüglich der inhaltlichen Ausgestaltung des Antrags wird empfohlen, den Sachverhalt so detailliert wie möglich auszugestalten. Dieser sei, so *Rasch* mit Zustimmung von *Greil*, „kein Hexenwerk“.

Daraufhin stellt *Greil* die Antragsprüfung seitens der Finanzverwaltung dar. Das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens ist in der Regel eine Verständigungslösung, welche grundsätzlich eine Einzelfallentscheidung sei.

Prof. Dr. Seer stellt die Frage, ob es im Zuge der BEPS-Transparenzinitiative Länder gebe, die die Ergebnisse solcher Verständigungsverfahren veröffentlichen oder etwas intern kenntlich machen. Dies sei vor allem vor dem Hintergrund des Datenschutzes und des Betriebsgeheimnisses relevant. *Greil* weist daraufhin, dass in Deutschland derartige Veröffentlichungen nicht stattfinden. Lediglich dem Steuerpflichtigen werde das Ergebnis bekanntgegeben. Es sei jedoch so, dass zum Beispiel die amerikanische Finanzverwaltung jährlich Berichte über ihr APA-Programm im Allgemeinen zu veröffentlicht. Hierdurch soll das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gestärkt werden.

Hieran schließt *Professor Dr. Seer* die Anschlussfrage an, ob der Weg der USA ein Modell für Deutschland vor dem Hintergrund sei, dass die Unternehmen dadurch eine Orientierung erhalten würden. *Greil* sieht dies grundsätzlich positiv und bejaht einen solchen Orientierungseffekt für die Steuerpflichtigen. Allerdings gibt er zu bedenken, dass ein solcher Jahresbericht durch das BZSt aufgrund der Ressourcen – derzeit etwa 30 Mitarbeiter im Bereich der Verständigungsverfahren- nicht zu stemmen sei. Im Gegensatz dazu bspw. gibt das österreichische Finanzministerium sog. EAS-Auskünfte (Express-Antwort Service). Hierdurch wird die Möglichkeit geboten, zu Rechtsfragen des Internationalen Steuerrechts Anfragen zu stellen. Diese werden beantwortet und zugleich in anonymisierter Form veröffentlicht. Daraufhin erklärt *Rasch* ein Scheitern des Verständigungsverfahrens sei eine absolute Ausnahme. Lediglich rund 3 % der Verfahren scheitern, was häufig aufgrund der fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen geschieht. Er selbst habe ein Scheitern eines Verfahrens erst einmal erlebt.

Die letztendliche Umsetzung der Verständigungsvereinbarung geschieht durch Anwendung der Änderungsnorm §175a AO.

4.2 Das Schiedsverfahren

Im Anschluss an das Verständigungsverfahren erläutert *Rasch* das Schiedsverfahren nach Art. 25 V OECD-MA. Dieses kommt zur Anwendung, falls das vorherige Verständigungsverfahren nach DBA keine Einigung zur Folge hatte. Für das Schiedsverfahren benötigt das jeweilige DBA eine entsprechende Schiedsklausel, um die Eröffnung des Verfahrens voranzutreiben. Eine solche Schiedsklausel habe eine disziplinierende Wirkung, da das Schiedsverfahren einen Einigungszwang besitzt. Dadurch wird bereits in den allermeisten Verständigungsverfahren eine Einigung erzielt. Laut *Rasch* wäre es wünschenswert, wenn alle DBA eine derartige Schieds-

klausel enthalten, um die Durchsetzungswirkung im Verständigungsverfahren noch weiter zu stärken. *Greil* stellt hiernach die Besonderheit der Schiedsklausel im DBA mit Österreich heraus: Nach diesem DBA fungiert der EuGH als Schiedsgericht in einem etwaigen Schiedsverfahren. Dies sei ein rechtliches „Unicum“. Laut *Greil* handle es sich um eine interessante Regelung, da hier unabhängige Richter als Schiedsgericht urteilen. Bisher wurde noch kein solches Verfahren am EuGH entschieden. *Prof. Dr. Seer* fragte an dieser Stelle, ob der EuGH im Vorfeld gefragt wurde, ob ihm diese Schiedsgerichtscompetenz übertragen werden könne. *Greil* könnte sich vorstellen, dass sich der EuGH zuvor äußern konnte.

4.3 Das EU-Schiedsverfahren

Grundlage für das EU-Schiedsverfahren ist die EU-Schiedskonvention vom 23.7.1990, welche laut *Rasch* mittlerweile auch für alle 28 EU-Mitgliedsstaaten gilt. Ergänzt wurde die Schiedskonvention um den Verhaltenskodex vom 28.7.2006, überarbeitet in der Form vom 14.9.2009² in dem bspw. die praktischen Fragen der Kosten, Verhandlungssprache (Englisch) und der Verhandlungsorte geregelt wurden. *Professor Dr. Seer* weist darauf hin, dass es sich hierbei weder um eine Richtlinie der EU noch um einen völkerrechtlichen Vertrag handle, sondern eine Verlautbarung eines Forums der EU-Staaten sei, in dem auch Vertreter des privaten Sektors vertreten sind. Aufgrund der mangelnden Unionsrechtsqualität dieses Kodex besitzt dieser keinen verpflichtenden Charakter. Im Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sind aber entsprechende Ausführungen zum Verständigungs- und Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention enthalten, an die jedenfalls die Finanzverwaltung gebunden ist, so *Greil*.

Im Bereich der Anwendung des EU-Schiedsverfahren hebt *Greil* hervor, dass auch die Gewinnallokation zwischen dem Stammhaus und einer Betriebsstätte Gegenstand des Verfahrens sein kann. Es kann in diesem Verfahren jedoch nicht entschieden werden, ob eine Betriebsstätte begründet wurde oder nicht.

² Vgl. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum März 2007 bis März 2009 und einen Vorschlag für einen überarbeiteten Verhaltenskodex für die wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens (90/436/EWG vom 23. Juli 1990) KOM(2009) 472 endgültig, abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com\(2009\)472_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com(2009)472_de.pdf).

Nachfolgend erläutert *Rasch* die Ziele des EU-Schiedsverfahrens sowie den konkreten Ablauf desselben. Das Verfahren gliedert sich in zwei Phasen, wobei die erste Phase (das Verständigungsverfahren) innerhalb von 2 Jahren abgeschlossen werden soll. Diese Zweijahresfrist beginnt erst, wenn der Antrag vollständig eingereicht wurde. Eine Fristverlängerung ist hier jedoch jederzeit möglich. Die Verhandlungen der Phase I beginnen erst, sofern alle Verhandlungspapiere vorliegen. Wird in Phase I keine Verständigung erzielt, wird ein beratender Ausschuss für Phase II eingesetzt. Der Ausschuss wird von dem Staat organisiert, welcher die Verrechnungspreiskorrektur vorgenommen hat. Er setzt sich aus einem unabhängigen Vorsitzenden sowie aus je 1-2 Vertretern der Finanzverwaltung und 1-2 unabhängigen Vertretern der jeweiligen Staaten zusammen. Die deutschen Vertreter innerhalb des jeweiligen Ausschusses seien neben dem BMF und dem BZSt laut *Greil* auch Unternehmensvertreter und Steuerberater sowie Richter. Der jeweilige Ausschuss trifft in dem konkreten Fall einen verbindlichen Schiedsspruch; die beteiligten Staaten haben aber noch die Möglichkeit, sich innerhalb von 6 Monaten anderweitig zu einigen. Aufgrund dieses Einigungszwanges Sorge alleine die Aussicht auf Phase II während der Verhandlungen von Phase I dafür, dass sich die beteiligten Staaten verstärkt um die Verständigung bereits in Phase I bemühen. *Prof. Dr. Seer* weist in diesem Kontext auf den weiteren Regelungsgehalt der Schiedskonvention im Vergleich zur reinen Schiedsgerichtbarkeit hin. Die Schiedskonvention der EU gebe eine Konfliktlösung vor, welche vergleichbar ist mit der Wirkung von Art. 25 OECD-MA auf bilateraler Ebene. *Greil* stimmt *Prof. Dr. Seer* zu und ergänzt an dieser Stelle zum Verständnis, dass die Schiedsklausel nur für die Lösung von unternehmerischen Gewinnabgrenzungen greife.

4.4 Statistiken zu den einzelnen Verfahren

Nach der Pause beginnt *Greil* mit der Darstellung von Statistiken zu den vorher genannten Verfahren.

Die Verdopplung der offenen (hängenden) Verständigungsverfahren in der Zeit von 2007 - 2014 erklärt *Greil* mit der Tatsache, dass Deutschland eine extrem auslandsorientierte Wirtschaftsnation sei und daher viele grenzüberschreitende Sachverhalte entstehen. Außerdem sei die Möglichkeit der Verfahren bekannter geworden. Etwa der Hälfte dieser Verständigungsverfahren liegen Sachverhalte im Bereich der Verrechnungspreise zugrunde. Ebenfalls ist hervorzuheben, dass die Quote der „gescheiterten“ Verständigungsverfahren von ca. 11 % in 2011 auf nur noch 3 % in 2014 gesunken ist. Das Verständigungsverfahren führe somit häufig zu den gewünschten Ergebnissen (Vermeidung einer abkommenswidrigen Besteuerung).

Auch die Fälle, die durch ein EU-Schiedsverfahren entschieden wurden, haben sich von 60 Fällen in 2013 auf 129 Fällen in 2014 mehr als verdoppelt.

Anschließend stellt *Greil* die Verfahrensdauer dar, die sowohl in Deutschland als auch in vergleichbaren OECD-Mitgliedsstaaten zwischen 2 und 4 Jahren beträgt.

Im Anschluss stellt *Rasch* die Abhängigkeit der Verfahrensdauer von den Ressourcen der einzelnen Finanzverwaltungen in den jeweiligen Ländern da. Als Beispiel für eine kurze Verfahrensdauer von Verfahren mit deutscher Beteiligung führt er die Finanzverwaltung von Großbritannien an; diese sei gut ausgestattet und die Mitarbeiter hervorragend ausgebildet, was die Verhandlungen erleichtere und hierdurch zu kürzeren Verfahrensdauern führen könne

4.5 Das Vorabverständigungsverfahren (APA)

Als letztes Verfahren stellt *Rasch* das Vorabverständigungsverfahren - Advance Pricing Agreements (APA) - vor. Das deutsche Verständnis (der Finanzverwaltung) des sog. APA ist die Erteilung einer verbindlichen Vorabzusage über Verrechnungspreise im Vorfeld auf Basis einer Vorabverständigungsvereinbarung mit mindestens einem anderen Staat. Es lässt sich folglich - untechnisch - als vorweggenommenes Verständigungsverfahren bezeichnen; die Finanzverwaltung sieht die Rechtsgrundlage entsprechend dem BMF-Schreiben in den dem Art. 25 Abs. 1 und 3 OECD-MA nachgebildeten Artikeln im jeweiligen DBA. Aufgrund der „langen“ Verfahrensdauer von 2-3 Jahren kommt es zu dem Ergebnis, dass eine Vorabverständigungsvereinbarung für die Zukunft (im Zeitpunkt der Antragstellung) im Nachhinein gelöst wird. Dies eröffne nach *Greil* jedoch die Möglichkeit, in der Zukunft vergleichbare Fälle desselben Steuerpflichtigen mit dem Ergebnis des abgeschlossenen Verfahrens zu verbinden, um so eine rasche Problemlösung in der Zukunft zu erzielen. Ähnlich wie beim o.g. Verständigungsverfahren wird der

Steuerpflichtige in das Verfahren mit einbezogen, ohne offiziell Verfahrensbeteiligter zu sein. Die Kooperationsbereitschaft des BZSt, auf Anfragen des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters zu reagieren, ist auch hier vorhanden. Auch die Option eines sog. *roll-back*, einer Verbindung eines APA mit einem Verständigungsverfahren, funktioniere in Deutschland einwandfrei. Einige Staaten seien in dieser Vorgehensweise eher etwas konservativ eingestellt, so dass es hier in der Praxis häufiger zu Problemen komme.

Detailliert erläutert *Rasch* die Unterschiede zwischen dem APA und den nationalen Regelungsinstrumenten. Während das APA ein bilaterales Verfahren mit Wirkung für die Zukunft sei, werden die nationalen Instrumente der Verbindlichen Zusage (§§ 204 ff. AO) und der Verbindlichen Auskunft (§ 89 II AO) einseitig durch die Finanzverwaltung angewendet. Dies sei in sofern für die Praxis relevant, da die unterschiedliche Wirkweise der Instrumente für ausländische Vertreter häufig nur schwer verständlich sei.

Prof. Dr. Seer kritisiert an dieser Stelle die mangelnde Abstimmung der nationalen und internationalen Regelungsinstrumente. Er plädiere dafür, in der Abgabenordnung einen eigenen Abschnitt einzuführen, welcher bspw. „kooperatives Verwaltungsverfahren“ genannt werden könne. Die einzelnen Normen seien besser aufeinander abzustimmen. Die Herstellung eines solchen Gesamtkonzeptes werde aber durch die zuständigen Behörden jedoch nicht forciert. Auch die Finanzverwaltung flankiere dieses Unterfangen nicht, da es aus ihrer Sicht in der Praxis keinen Bedarf an einer derartigen Neuregelung gebe. Der mangelnde Impetus zu einer Aufbereitung dieses Bereiches der Abgabenordnung habe laut *Prof. Dr. Seer* seinen Ursprung in der mangelnden Referatszuständigkeit im BMF.

Anschließend stellt *Greil* den Ablauf des APA vor. Vor dem eigentlichen Antrag komme es häufig zu sog. Pre-filing conferences, in deren Rahmen (anonyme) Vorgespräche bspw. über die Erfolgsaussichten des APA geführt werden. Es handle sich hierbei jedoch lediglich um unverbindliche Einschätzungen. In diesem Kontext fragt *Prof. Dr. Seer*, wie das BZSt mit Anfragen für unilaterale APA umgehe, soweit es diese überhaupt noch gebe. *Greil* entgegnet, dass man bei unilateralen APA-Anträgen nach der Art des Sachverhaltes unterscheiden müsste. Handle es sich beispielsweise um einen DBA-Sachverhalt, so seien unilaterale APA grundsätzlich abzulehnen. Im Falle eines Nicht-DBA-Sachverhaltes sei ein unilaterales APA möglich; trotzdem werde der andere Staat in Kenntnis gesetzt. Hierdurch wird versucht, „weiße Einkünfte“ zu vermeiden.

Rasch weist im Folgenden auf die Gebühren hin, die für ein APA erforderlich sind. Allerdings zeigen die vermehrten APA-Anträge, dass diese Gebühren die Antragsteller nicht abschrecken. Danach erläuterte *Rasch* den Vorbehalt des APA sowie dessen Umsetzung. Die Finanzverwal-

tung überprüft die APA-Vereinbarung nach der Umsetzung; der Steuerpflichtige hat einen Jahresbericht zu erstellen und die Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen (critical insumptions) nachzuweisen. Sollte es zu erheblichen Abweichungen der Gültigkeitsbedingungen kommen, werde das APA widerrufen. Im Falle von marginalen Abweichungen komme es zu erneuten (Nach-)Verhandlungen.

Im Vergleich zu den anfallenden Gebühren besitzen die langen Verfahrensdauern des APA eine abschreckende Wirkung. Trotz der Kosten und der langen Verfahrensdauer empfiehlt *Rasch*, ein APA zu beantragen, je komplizierter der Sachverhalt sei. *Greil* stellt heraus, dass die Gebühren eines APA in der Praxis nicht abschrecken, denn die Ressourcen werden im Vorfeld investiert, um im Nachhinein Klarheit zu erzielen. Wenn überhaupt schrecke es potenzielle Antragsteller ab, dass (finanzielle und personelle) Ressourcen im Laufe eines APA-Verfahrens aufgrund der langen Verfahrensdauer gebunden werden.³

5 Verbesserungspotenzial

Zum Abschluss stellt *Rasch* die Verbesserungspotenziale der internationalen Streitbeilegungsverfahren vor. Hierzu führten die beiden Referenten im Rahmen des IFA-Abschlussberichtes eine Umfrage durch, die sich an potenziell betroffene Unternehmen richtete. Diese Umfrage sei daher zwar nicht statistisch belastbar, jedoch sei dies ein Versuch aus unterschiedlichsten Sichtweisen Aspekte zur Verbesserung zu generieren.

Als ersten Aspekt hebt *Rasch* den „Betriebsprüfungslebenszyklus“ hervor. Nach nahezu einhelliger Ansicht sei die Schlussbesprechung einer Betriebsprüfung entscheidend. Allerdings könne bereits im jeweiligen Verfahren dafür gesorgt werden, dass dieses durch zielgerichtete Kommunikation zwischen dem Steuerpflichtigen bzw. dem Steuerberater und der Finanzverwaltung effizienter gestaltet und somit verkürzt werde. *Rasch* bestätigt dies aus seiner eigenen beruflichen Praxis; in mehreren Verrechnungspreis-Verfahren konnten Probleme durch schlichtes fragen bei der zuständigen Behörde bereinigt und die Verfahren somit erleichtert und beschleunigt werden. *Prof. Dr. Seer* stimmt diesen Äußerungen zu und verweist in diesem Kontext auf die Niederlande, die derartige Verfahren als „Horizontal Monitoring“ bezeichnen und durchführen. Dies sei praxisorientiertes Modell und auch für die deutsche Sachverhalte geeignet. Damit sich

³ siehe hierzu auch *Schilling/Greil*, Grenzüberschreitende Finanzierungen zwischen nahestehenden Personen im Rahmen von Betriebsprüfungen - Eine empirische Analyse in: DStR 2015, 2342 ff.; sowie Cross-Border Intra-Group Financial Transactions - Evidence from Germany, abrufbar unter: <http://ssrn.com/abstract=2761719>

eine derartige Praxis jedoch auch in Deutschland durchsetze, müsse sich die Kultur der Betriebsprüfung in Deutschland ändern. *Rasch* greift diesen Aspekt von *Prof. Dr. Seer* auf und betont noch einmal, dass die Kommunikation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung entscheidend sei. Nur so ließen sich effizientere Verfahren mit vernünftigen Ergebnissen durchführen. Hierzu müssten allerdings sowohl die Steuerpflichtigen bzw. Steuerberater als auch die Mitarbeiter der Betriebsprüfung ihre jeweiligen Vorurteile der anderen Seite gegenüber aufgeben.

Daraufhin führt *Rasch* in der gebotenen Kürze durch die Probleme, die seitens der Teilnehmer der Umfrage genannt wurden. Dies seien u.a. die Verfahrensdauer (sowohl der Betriebsprüfungen als auch der Verständigungsverfahren), der Aufwand, ein solches Verfahren zu betreiben und die Kommunikations- bzw. Sprachprobleme mit den Vertretern der anderen Staaten.

Prof. Dr. Seer wirft die Frage auf, ob nicht zeitgleiche und gemeinsame Betriebsprüfungen gerade die Kommunikations- und Sprachprobleme beseitigen könnten. *Greil* stimmt *Prof. Dr. Seer* insofern zu, dass ein einvernehmlich festgestellter Sachverhalt zur Vereinfachung der Verständigung führen würde. Die Bundesländer, die dieses Verfahren durchführen (Bayern und Nordrhein-Westfalen), hätten im Rahmen eines Pilotprojektes damit gute Erfahrung gemacht. Allerdings seien die Verfahren sehr personalintensiv, so dass diese zurzeit wohl nicht als Massenverfahren tauglich seien. *Rasch* ergänzt, dass eine Ausdehnung der zeitgleichen und gemeinsamen Betriebsprüfung wünschenswert sei, da diese viele Verfahren deutlich vereinfacht habe.

Nach der Darstellung der in der Praxis häufig aufgetretenen Probleme widmet sich *Rasch* den Anregungen, welche die Umfrageteilnehmer eingebracht haben. Exemplarisch stellt er den Wunsch nach einer Konfliktlösung durch Mediation vor. An sich sei dies eine denkbare Möglichkeit, welche jedoch an den fehlenden Rechtsgrundlagen im In- und Ausland scheitere. *Greil* äußert, dass das nationale Steuerrechtssystem die Mediation nicht als Mittel zur Konfliktlösung kenne; daher sei die Anwendung nicht möglich.

Eine flächendeckende zeitnahe Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung scheitere zumeist an den fehlenden Ressourcen, so *Greil*.

6 Fazit und Danksagung

Abschließend hebt *Prof. Dr. Seer* noch einmal heraus, dass die Kommunikation zwischen allen Beteiligten an derartigen Verfahren entscheidend für die Verfahrensdauer und die erzielten Ergebnisse sei. Eine mangelnde Kommunikation führt zwangsläufig zu einer Belastung der Steuerpflichtigen, in diesen Fällen der Unternehmen.

Im Anschluss dankt *Prof. Dr. Seer* den beiden Referenten für diesen authentischen Bericht der nationalen Lage durch die nationalen IFA-Berichterstatter im globalen Kontext. Damit endet die Veranstaltung.

Anmerkung: Leider konnten die in der Präsentation enthaltenen Fälle nicht mehr diskutiert werden.