

**Protokoll zum**  
**184. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden**  
**vom 10. März 2023<sup>1</sup>**

**Joint Tax Audits**

Wege zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung  
und mögliche Weiterentwicklungen

**Dr. Isabella Zimmerl**

Rechtsanwältin  
Hengeler Mueller München

---

<sup>1</sup> Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

## Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung .....	2
II.	Das Problem: Internationale Doppelbesteuerung .....	3
III.	Vier Wege der Effektivierung .....	4
1.	Modell 1: Verbindung von Joint Audit und MAP .....	5
2.	Modell 2: Erteilung nationaler Zusagen nach einem Joint Audit.....	6
3.	Modell 3: Verschränkung von Joint Audit und bilateralem APA .....	6
4.	Modell 4: Der „internationale Verwaltungsvertrag“ .....	8
IV.	Jüngste Entwicklungen .....	9
1.	DAC 7.....	10
2.	ICAP und ETACA.....	12
3.	Abschließende Strukturierung der Verfahren .....	15
V.	Diskussion .....	15

### I. Einleitung

*Prof. Seer* begrüßt die Teilnehmer des 184. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Sodann stellt er die heutige Referentin, *Frau Dr. Isabella Zimmerl*, vor. Thema ihres Vortrags seien „Joint Tax Audits – Wege zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und mögliche Weiterentwicklungen“. Zu diesem Thema habe Frau Dr. Zimmerl promoviert.<sup>2</sup> Über ihre Dissertation habe sich *Prof. Seer* dabei sehr gefreut. Zum einen habe sein Schüler und mittlerweile Kollege Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen die Arbeit betreut. Zum anderen beleuchte die Arbeit ein aktuelles Thema, das *Prof. Seer* schon lange begeistere. Die Dissertation von Frau Dr. Zimmerl sei dabei mehrfach ausgezeichnet worden. Hervorzuheben sei der Albert-Hensel-Preis sowie die Auszeichnung durch die European Association of Tax Law Professors (EATLP). Frau Dr. Zimmerl sei mittlerweile als Rechtsanwältin bei Hengeler Mueller in München tätig. Damit übergibt *Prof. Seer* das Wort an Frau Dr. Zimmerl.

---

<sup>2</sup> S. *Zimmerl*, Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektivierung des Verständigungsverfahrens – Eine Analyse möglicher dogmatischer Entwicklungen unter besonderer Berücksichtigung der deutsch-italienischen Verwaltungszusammenarbeit, Diss. München 2022.

*Dr. Zimmerl* bedankt sich für die Einladung sowie die herzliche Begrüßung.

Mit ihrer Doktorarbeit habe sie im Wesentlichen zwei Ziele verfolgt. Erstens habe sie die von Deutschland und Italien durchgeführten Joint Audits beschreiben und analysieren wollen. Unter Joint Audits seien koordinierte bi- und multilaterale steuerliche Außenprüfungen zu verstehen. In dem Zeitpunkt, in dem sie mit ihrer Doktorarbeit begonnen habe, habe es nur marginale Erfahrungsberichte zu Joint Audits als Methode zur Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht gegeben. Zweitens habe sie alternative Wege zur Bekämpfung der internationalen Doppelbesteuerung durch den „Einsatz“ von Joint Audits finden wollen – entweder durch eine Verbindung mit traditionellen Methoden wie Mutual Agreement Procedures (MAPs) oder Advance Pricing Agreements (APAs) oder durch völlig neue Methoden auf der Grundlage der Erfahrungen mit Joint Audits.

Mittlerweile haben Joint Audits eine relative hohe Akzeptanz. Teilweise haben manche Staaten schon damit begonnen, modifizierte bzw. neue Verfahrenswege unter Rückgriff auf Joint Audits auszuprobieren. Wegen der Aktualität wolle *Dr. Zimmerl* den Schwerpunkt ihres Vortrags auf diese alternativen Verfahrenswege legen.

## **II. Das Problem: Internationale Doppelbesteuerung**

Sie wendet sich zunächst dem Ausgangsproblem, der internationalen Doppelbesteuerung, zu. Sobald ein Unternehmen in mehreren Staaten tätig sei, stehe das Unternehmen vor der Herausforderung, dass mehrere Staaten auf den erwirtschafteten Gewinn zugreifen (wollen). Nähere man sich dem Problem internationaler Doppelbesteuerung aus verfahrensrechtlicher Sicht, würden sich demnach zwei Szenarien darstellen. Entweder gebe es ein zeitaufwendiges, langwieriges Verfahren, um eine Einigung mit rechtlicher Bindungswirkung zu erlangen. Rechtsgrundlage von Verständigungsverfahren und APA sei dabei Art. 25 OECD-MA. Beide Verfahren würden zwar zu rechtlich bindenden Ergebnissen führen. Allerdings seien sie ineffizient, da sie viel Zeit und Kosten in Anspruch nehmen würden. Das APA beziehe sich auch wegen der langen Verfahrensdauer oftmals auf bereits abgelaufene Zeiträume.

Im Gegensatz dazu seien Joint Audits schnell und kostengünstig. Sie seien allerdings nicht in der Lage, eine ähnlich starke Bindungswirkung zu erzielen, weder für die Steuerpflichtigen noch für die beteiligten Finanzbehörden.

Hinzu trete die Diskussion auf internationaler Ebene, dass es besser sei, Streitigkeiten zu verhindern als sie nachträglich beizulegen. In diese Richtung gingen auch die Weiterentwicklungen von Joint Audits. Joint Audits würden insofern als die innovative Lösung zur Bekämpfung internationaler Doppelbesteuerung diskutiert.

Joint Audits seien gemeinsame Außenprüfungen von Finanzbeamten mehrerer Staaten. Diese würden an den Unternehmensstandorten in beiden Staaten durchgeführt. Der Prüfung im Inland wohne ein ausländischer Finanzbeamter bei, der regelmäßig auch selbst Prüfungshandlungen vornehme. Dabei komme es zu einem engen Austausch zwischen den Behörden sowie dem Steuerpflichtigen.

Es sei diskutiert worden, ob Joint Audits Doppelbesteuerungen mit Wirkung für die Zukunft vermeiden können. Ausgangspunkt der Diskussion sei der Joint Audit Bericht, der das Verfahren abschließe. Der Bericht sei grundsätzlich eine Möglichkeit zur internationalen Streitvermeidung. Allerdings habe dieser Bericht (aktuell) keine rechtliche Bindungswirkung. Er beruhe lediglich auf gegenseitigem Vertrauen.

Dies führe zu Rechtsunsicherheit für grenzüberschreitend tätige Unternehmen. Grenzüberschreitende Rechtsunsicherheit sei eine der größten Herausforderungen für internationale Unternehmen. Auch die OECD erkenne dieses Problem grundsätzlich an. Die OECD verwende den Begriff „grenzüberschreitender *Rechtssicherheit*“ allerdings schon im Zusammenhang mit unverbindlichem „soft law“. *Dr. Zimmerl* verstehe diesen Begriff hingegen im Sinne einer echten rechtlichen Bindungswirkung. Es müsse daher das Ziel sein, mehr Möglichkeiten zu schaffen, um eine echte Bindungswirkung zu erreichen. Nach Ansicht von *Dr. Zimmerl* könne dies am ehesten erreicht werden, indem die bestehenden Verständigungsverfahren verbessert und insbesondere effizienter würden. Die auf europäischer und OECD-Ebene angestoßenen Maßnahmen des International Compliance Assurance Programme (ICAP) und European Trust and Cooperation Approach (ETACA) seien (derzeit) allein nicht ausreichend, um grenzüberschreitende Rechtssicherheit zu schaffen.

### III. Vier Wege der Effektivierung

Sodann wendet sich *Dr. Zimmerl* dem Hauptteil ihres Vortrags zu. Sie wolle nun vier Modelle vorstellen, die die bisherigen Verfahren anpassen bzw. weiterentwickeln würden. Ziel sei es, die bisherigen Verfahren effizienter auszugestalten sowie die Bindungswirkung der Ergebnisse zu erhöhen. *Dr. Zimmerl* habe sich in ihrer Arbeit auf

das deutsche und italienische Recht konzentriert. Sie habe aber auch eine unions- und völkerrechtliche Würdigung vorgenommen.

*Dr. Zimmerl* stellt zunächst die vier Wege der Effektuierung vor (vgl. Folie 4 ihrer Präsentation). Die Modelle 1–3 würden nach geltendem Recht bereits umgesetzt werden können. Für den internationalen Verwaltungsvertrag des Modells 4 müsse zunächst eine Rechtsgrundlage geschaffen werden.

### **1. Modell 1: Verbindung von Joint Audit und MAP**

Zunächst thematisiert *Dr. Zimmerl* das Modell 1. Hierbei gehe es um die zeitliche und inhaltliche Koordinierung von Joint Audits und MAP. Insofern bestünden zwei Wege zur Umsetzung. Einerseits die Durchführung eines Joint Audits verbunden mit der Feststellung, dass man sich nicht einigen könne. Dann würde direkt im Anschluss an das Joint Audit ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden können, indem die Erkenntnisse aus dem Joint Audit einfließen würden. Andererseits wäre es möglich, in einem Verständigungsverfahren, was bereits anhängig sei, den streitigen Sachverhalt durch ein Joint Audit aufzuklären. Dann würden nahezu beide Verfahren zeitgleich abgeschlossen werden können. Beide Varianten seien nach deutschem und italienischem Recht möglich. Zudem seien sie mit Unions- und Völkerrecht vereinbar.

Das Modell 1 habe aber auch Nachteile. Es könne nicht garantieren, dass internationale Doppelbesteuerung vermieden werde. Die Staaten seien im Rahmen eines Joint Audits nicht dazu verpflichtet, sich zu einigen. Auch das Verständigungsverfahren müsse nicht mit einer Einigung enden. Nur wenige DBA sähen bislang Schiedsklauseln vor.

Das Modell könne aber schon durch kleinere Reformen verbessert werden. Bspw. würden nationale Zuständigkeiten in Bezug auf Joint Audits und Verständigungsverfahren konzentriert werden können. Derzeit seien die Zuständigkeiten in den Staaten meistens getrennt. Ebenfalls würden Joint Audits auf Unionsebene stärker kodifiziert werden können.

Modell 1 könne allerdings nicht das Hauptproblem lösen: Beide Verfahren würden durchgeführt werden müssen. Dies sei kostenaufwändig und teuer für die Unternehmen.

## 2. Modell 2: Erteilung nationaler Zusagen nach einem Joint Audit

Damit leitet *Dr. Zimmerl* zu Modell 2 über. Möglich seien daneben nationale Zusagen infolge der Durchführung eines Joint Audits. Dies setze insofern voraus, dass das Joint Audit mit einem Staat durchgeführt werde, der vergleichbare Regelungen über nationale Zusagen wie bspw. die §§ 204 ff. AO vorsehe. Jedenfalls die italienischen Regelungen ähneln den deutschen Vorschriften. Insofern existiere eine gute Grundlage für das Modell 2 im Verhältnis zu Italien.

Allerdings bestünden auch wesentliche Nachteile. Die nationalen Zusagen haben lediglich unilaterale Wirkung. Damit sei jede Zusage nur für den Staat bindend, der sie erteile. Die Staaten seien nicht dazu verpflichtet, widerspruchsfreie Zusagen zu erteilen. Ebenfalls bestünde die Gefahr, dass die Zusagen gegen EU-Beihilferecht verstoßen würden. Deswegen könne das Modell nicht viel Effektivierung bieten.

## 3. Modell 3: Verschränkung von Joint Audit und bilateralem APA

Vielversprechend sei nach Ansicht von *Dr. Zimmerl* allerdings Modell 3 – die Verbindung von Joint Audit und bilateralem APA. Es gebe zwei Alternativen, Modell 3 in die Praxis umzusetzen. Zunächst könne ein Unternehmen, das ein bilaterales APA beantragen wolle, überlegen, ob es die umfangreiche Sachverhaltsbeschreibung für den APA-Antrag durch ein Joint Audit erstellen lasse. Die andere Alternative betreffe die Situationen, in denen ein Unternehmen bereits ein bilaterales APA erhalten habe. Insofern haben sich die Staaten bereits auf die rechtliche Würdigung eines Sachverhalts geeinigt. Regelmäßig würden die Staaten dabei bestimmte Gültigkeitsbedingungen vereinbaren. Die Erfüllung dieser Bedingungen sei Voraussetzung für die zukünftige Geltung des APA und werde regelmäßig durch Betriebsprüfungen kontrolliert. Der Nachweis der Gültigkeitsbedingungen könne insofern mit Hilfe von Joint Audits erfolgen.

Den Ablauf beider Alternativen stellt *Dr. Zimmerl* anhand einer Grafik dar (vgl. Folie 8 ihrer Präsentation). Durch die Verbindung beider Verfahrensarten könne viel Zeit eingespart werden. Inwiefern beide Verfahren miteinander verschränkt werden können, hänge dabei allerdings maßgeblich vom Einzelfall ab.

*Prof. Seer* stellt die Frage, ob den Steuerpflichtigen ein Antragsrecht zur Durchführung eines Joint Audits zustehen sollte. Dies sei aus seiner Sicht ein Knackpunkt dieses Modells.

*Dr. Zimmerl* bejaht dies. Bislang gebe es überwiegend kein Antragsrecht für die Durchführung eines Joint Audits in den EU-Staaten. Der Steuerpflichtige könne ein solches lediglich anregen. Das fehlende Antragsrecht hänge wohl damit zusammen, dass Joint Audits viele Verwaltungsressourcen in Anspruch nähmen. Ein Antragsrecht würde die Finanzverwaltung daher unter Druck setzen können.

*Ein Teilnehmer* meldet sich zu Wort. Mit Blick auf Modell 1 bestünde auch die Möglichkeit, ein Verfahren nach dem DBA-Streitbeilegungsgesetz durchzuführen. Dieses Verfahren sei im Vergleich zu MAP und APA mit Blick auf die Verfahrensdauer wohl besser geeignet. Denn die OECD veranschlage zwischen 36 und 48 Monate für MAP und APA. Zwar seien die Verfahren dem Grunde nach gut. Dennoch würden sie in der Praxis insbesondere aus Zeit- und Kostengründen keine geeigneten Verfahren darstellen, um dem Problem internationaler Doppelbesteuerung zu begegnen.

*Dr. Zimmerl* stimmt dem Teilnehmer zu. Die Verfahrensdauer sei ein großes Problem. Beide Verfahren seien in der Regel sehr komplex. Außerdem hätten die Prüfer auch nicht immer ausreichend Zeit, sich regelmäßig zu treffen. Hinzu würden noch die unterschiedlichen Prüfungszeiträume in den einzelnen EU-Staaten kommen. Innerhalb der EU sei es enorm unterschiedlich, welche Zeiträume Gegenstand einer Betriebsprüfung sein können. Faktoren wie nationale Verjährungsvorschriften und Prüfungszeiträume seien in diesem Zusammenhang maßgeblich.

Das Modell 3 habe trotzdem Vorteile. Zum einen beschleunige es ein APA, da der Joint Audit Bericht zur Sachverhaltsdarlegung genutzt werden könne. Zudem erreiche es eine Bindungswirkung für Vergangenheit und Zukunft. Ferner führe die Kombination dazu, dass die Offenlegung von rechtserheblichen, sensiblen Daten im Rahmen des Joint Audits durch ein rechtsverbindliches Ergebnis kompensiert werde. Ebenfalls übe die Verfahrenskombination wohl einen faktischen Druck auf die beteiligten Finanzbehörden aus, sich zu einigen und mit dem Steuerpflichtigen zu kooperieren.

Auch dieses Modell könne durch einige kleinere Reformen verbessert werden. Hierzu zähle etwa die Abschaffung von Gebühren für die Beantragung eines APA. Deutschland habe zuletzt mit § 89a AO entsprechend reagiert. Danach würden Steuerpflichtige nicht mehr die volle Gebühr von 30.000 EUR für einen APA-Antrag zahlen müssen, wenn der Sachverhalt Gegenstand einer „koordinierten, bilateralen oder multilateralen Steuerprüfung“ gewesen sei (§ 89a Abs. 7 Satz 7 AO) Dies stuft *Dr. Zimmerl* als eine sehr positive Entwicklung ein. Eine weitere Verbesserung würde die Einführung von

Vorschriften darstellen, nach denen die Finanzbehörden bestandskräftige Bescheide infolge eines Joint Audits ändern dürfen. Hierbei könne man sich an einer Regelung aus dem zentralen Verfahrensgesetz in Italien orientieren, konkret Art. 31-quater para. 1 lit. b des D.P.R. 600/1973. Nach dieser könne ein Bescheid geändert werden, wenn und soweit die Staaten zu einem übereinstimmenden Ergebnis hinsichtlich der rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts gekommen seien. Damit werde die Umsetzung des Ergebnisses erleichtert. Zudem werde ein Anreiz für die Staaten geschaffen, sich tatsächlich zu einigen, da nur dann die Bestandskraft durchbrochen werden könne.

*Dr. Zimmerl* führt aus, dass das Modell 3 von einigen EU-Mitgliedstaaten bereits in der Praxis umgesetzt werde. Ihr Vorschlag sei es, Modell 3 als „best practice“ der Zusammenarbeit der Steuerbehörden innerhalb der EU zu empfehlen.

Einen kleinen Nachteil weise aber auch das Modell 3 auf. Die erreichbare Bindungswirkung werde durch die nationalen Regelungen zu bilateralen APAs eingeschränkt. Einige Staaten würden APAs nur für Verrechnungspreise zulassen. Dies schränke die Zahl der Einigungsfälle sowie die Bindungswirkung ein. Zur Lösung könne man einerseits die bestehenden APA-Regelungen erweitern, wie in Deutschland durch § 89a AO jüngst geschehen. Oder man könne ein neues Verfahren entwickeln. Dies bringe *Dr. Zimmerl* zu Modell 4.

#### **4. Modell 4: Der „internationale Verwaltungsvertrag“**

*Dr. Zimmerl* plädiert für neues Verfahren in Form eines „internationalen Verwaltungsvertrags“. Dieser könne auf Grundlage des Joint Audit Berichts geschlossen werden. Dies sei ein neuer Vertragstyp. Dieser enthalte Elemente eines öffentlich-rechtlichen nationalen Vertrags und eines völkerrechtlichen Vertrags (vgl. Folie 10 und 11 ihrer Präsentation). Hierdurch könne eine grenzüberschreitende Rechtssicherheit im engeren Sinne erreicht werden. Die im Rahmen des Joint Audits festgestellten Sachverhalte sowie deren rechtliche Würdigung würden so in einer Vereinbarung festgehalten werden können.

Nach derzeit geltendem Recht könne ein solcher Vertrag nicht abgeschlossen werden. Man müsse dafür zunächst die beschränkte Völkerrechtssubjektivität von grenzüberschreitenden Unternehmen anerkennen. Daneben müsse eine Rechtsgrundlage in den beteiligten Staaten geschaffen werden. Die Analyse dieses Modells habe aber gezeigt, dass eine maßgeschneiderte Bindungswirkung, wie sie der internationale

Verwaltungsvertrag erlaube, auf Grundlage bestehender Instrumente dogmatisch gestaltet und im Einklang mit dem deutschen, italienischen Recht, sowie dem Unions- und Völkerrecht umgesetzt werden könne.

Die Einführung und Umsetzung eines solchen Vertrags böte viele Vorteile. Insbesondere die Bindungswirkung für alle Beteiligten in zeitlicher, inhaltlicher und räumlicher Hinsicht, sowie weitreichende Rechtsschutzmöglichkeiten würden dieses Modell erstrebenswert machen. Modell 4 würde es ermöglichen, den Inhalt des Joint Audit Berichts in einen Vertrag umzuwandeln, der nicht nur die geprüften Sachverhalte, sondern auch deren rechtliche Behandlung aus Sicht beider Staaten zusammenfasse. Durch Ergänzung von Bedingungen, die solchen ähneln, die üblicherweise in bilateralen APAs enthalten seien (critical assumptions), würden die Parteien darüber hinaus auch vereinbaren können, diese rechtliche Behandlung der geprüften Sachverhalte nicht nur in den vergangenen Jahren, sondern auch in der Zukunft anzuwenden. Der pragmatischste Weg wäre es wohl, eine Rechtsgrundlage für einen solchen Vertrag in einem Verwaltungsabkommen nach Art. 59 Abs. 2 GG zwischen zwei Staaten einzuführen. Vorzugswürdig wäre allerdings eine Regelung in der EU-Amtshilfe-RL, da dies zu Einheitlichkeit innerhalb der Union führen würde.

Mit Blick auf alle vier Modelle ist *Dr. Zimmerl* der Auffassung, dass man die bestehenden Verfahren vor allem auf zwei Wegen effektuieren könne. Einerseits durch die Verschränkung von bilateralen APAs und Joint Audits in Form des Modells 3. Andererseits infolge der Einführung einer entsprechenden Rechtsgrundlage durch den Abschluss eines internationalen Verwaltungsvertrags im Anschluss an ein Joint Audit. Beide Modelle seien in der Lage, internationale Doppelbesteuerung (und sogar wirtschaftliche Doppelbesteuerung und Keimnalbesteuerung) zeitnah, kooperativ und rechtsverbindlich zu beseitigen. Bei entsprechender Umsetzung in beiden Staaten (und raschen Abläufen) würden sie diese auch für die Zukunft vermeiden können.

#### **IV. Jüngste Entwicklungen**

Sodann wendet sich *Dr. Zimmerl* den aktuellen Entwicklungen im Zusammenhang mit Joint Audits bzw. Streitvermeidung zu. Die Entwicklungen würden sich insbesondere auf die Schaffung von Rechtsgrundlagen sowie international einheitlichen Verfahrensregeln für gemeinsame Prüfungen konzentrieren. Jüngst sei diesbezüglich Art. 12a EU-Amtshilfe-RL (DAC 7) eingeführt worden. Weitere wichtige Entwicklungen seien

Änderungen nationaler Vorschriften und internationale Programme zur frühzeitigen Streitvermeidung wie das ICAP und ETACA.

## 1. DAC 7

Die Amtshilfe-RL enthalte zunächst drei wesentliche Bereiche: den grenzüberschreitenden Informationsaustausch, die Simultanprüfung sowie die gemeinsame Prüfung. Die Basis sei der Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten (vgl. §§ 117 ff. AO). Einen Schritt weiter gehe die Simultanprüfung. Dies seien letztlich zwei separate Außenprüfungen in zwei Mitgliedstaaten. Hier gehe es lediglich um einen Austausch der Ergebnisse der jeweiligen Prüfungen. Die Prüfungsbeamten bilden dabei kein gemeinsames Team. Beim Joint Audit prüfen die Beamten mehrerer Mitgliedstaaten hingegen zusammen. Insofern nimmt ein fremder Beamter auf dem Staatsgebiet eines anderen Mitgliedstaats Prüfungshandlungen vor. Hierzu sei eine Zustimmung des Staats notwendig, damit keine Verletzung des völkerrechtlichen Territorialitätsprinzips vorliege. Die notwendige Zustimmung könne wohl im Memorandum of Understanding zu sehen sein. Dieses sei als Verwaltungsabkommen einzuordnen.

*Ein Teilnehmer* fragt, wie oft Joint Audits in der Praxis vorkommen würden.

*Dr. Zimmerl* schätzt, dass es bislang ca. 70–140 Joint Audits mit deutscher Beteiligung gegeben habe. Die überwiegende Zahl liege dabei im EU-Bereich.

*Prof. Seer* fragt, ob ein Verwaltungsabkommen ausreiche, um den territorialen Übergriff bei einem Joint Audit, der ggf. auch aus Sicht des Steuerpflichtigen grundrechtsrelevant sei, zu rechtfertigen.

Nach Ansicht von *Dr. Zimmerl* sei die Grundrechtsrelevanz das einzige Einfallstor für einen Steuerpflichtigen, der sich gegen ein Joint Audit wehren wolle. Der Territorialitätsgrundsatz schütze hingegen nur die beteiligten Staaten und nicht die Steuerpflichtigen.

*Ein Teilnehmer* stellt die Frage, ob es im deutschen Recht eine Sanktion gegen völkerrechtswidrige Ermittlungsergebnisse gebe.

*Dr. Zimmerl* antwortet, dass ein Verwertungsverbot bestehe, sofern auf ausländischem Territorium ohne Zustimmung Erkenntnisse gewonnen würden. Hierbei sei aber zu beachten, dass die Zustimmung auch nachträglich erteilt werden könne.

*Dr. Zimmerl* sehe DAC7 als einen ersten und wichtigen Schritt zur Kodifizierung von Joint Audits auf europäischer Ebene. Der neu eingeführte Artikel 12a DAC7 sei wesentlich für eine weitere Harmonisierung des steuerlichen Verfahrensrechts in Europa. Der ursprüngliche Entwurf der EU-Kommission habe hingegen noch bessere Regelungen enthalten. Eine Umsetzung von DAC7 werde aber jedenfalls die Rechtssicherheit für alle an einem Joint Audit beteiligten Parteien erhöhen.

Erstmals werde in Art. 12a Abs. 2 DAC7 festgelegt, dass sich das anwendbare Verfahrensrecht bei einer gemeinsamen Prüfung grundsätzlich nach dem Ort der jeweiligen Prüfungshandlung richte. Mit dieser Bestimmung werde eines der dringendsten praktischen Probleme der frühen Joint Audits adressiert. Andererseits blieben einige Fragen offen: Es scheine nicht möglich zu sein, für jede einzelne Prüfungshandlung einen „Ort“ eindeutig zu bestimmen; man denke z.B. an den „Ort“ einer Datenbankabfrage oder den „Ort“ einer Besprechung zwischen Prüfern und Steuerpflichtigen per Videokonferenz. Darüber hinaus könne es Widersprüche zwischen dem Verfahrens- und/oder Verfassungsrecht der beteiligten Staaten geben. Ihres Erachtens ließen sich diese Widersprüche nicht immer durch die Anwendung der Regeln einer Rechtsordnung lösen, wie das Art. 12a Abs. 2 DAC7 vorschlage. Vor allem unterschiedliche nationale Regelungen zu Prüfungszeiträumen, Verjährung und Bestandskraft von Entscheidungen würden auch unter DAC7 weiterhin ein Hindernis darstellen. Diese Punkte ergäben sich jedoch aus nationalen Vorschriften und würden von der EU kaum gelöst werden können.

Außerdem sei es ein positives Zeichen, dass Art. 12a Abs. 5 DAC7 vorschlage, die gemeinsame Prüfung mit anderen Verfahren zu kombinieren. Die Formulierung „einschlägige Instrumente“ habe den Vorteil, dass sie sich nicht nur auf nationale Steuerbescheide beziehe, sondern auch auf die verschiedenen unilateralen, bilateralen oder sogar multilateralen Verfahren im Bereich des Steuerrechts. Unter diesen hätte ein bilaterales APA erhebliche Vorteile gegenüber nationalen Zusagen – wie gerade der Vergleich der Modelle 2 und 3 zeigen würde. Andererseits besage die neue Bestimmung lediglich, dass eine im Joint Audit erzielte Einigung berücksichtigt werden solle. Dies scheine die derzeit fehlende Bindungswirkung zu verfestigen. Somit könne auch unter DAC7 die internationale Doppelbesteuerung nicht auf zuverlässige und sichere Weise beseitigt oder vermieden werden. Der Appell für mehr grenzüberschreitende Rechtssicherheit, den *Dr. Zimmerl* in ihrer Dissertation formuliert habe, scheine daher ein weiterhin notwendiger Appell zu sein.

Interessant sei weiter, dass im Entwurf der EU-Kommission noch vorgesehen gewesen sei, mit Art. 12a Abs. 7 S. 2 zu regeln, dass der Joint Audit Bericht die Rechtsnatur haben solle, die die beteiligten Rechtsordnungen den Berichten nach einer nationalen Außenprüfung zuschreiben würden. Für die meisten Rechtsordnungen hätte das bedeutet, die fehlende Bindungswirkung des Berichts festzuschreiben. In der verabschiedeten Fassung von DAC7 finde sich dazu gar keine Aussage mehr. Aus Sicht von *Dr. Zimmerl* sei das völlige Fehlen einer Regelung zur Rechtsnatur des Joint Audit Berichts misslich. Künftige Änderungen der Richtlinie sollten ihres Erachtens die Rechtsnatur und vor allem die Bindungswirkung dieses Berichts stärker berücksichtigen. Die Analyse von Modell 3 und 4 zeige zudem, dass der Bericht als für alle Parteien rechtlich verbindliches Dokument gestaltet werden könne – ohne dabei den Handlungsspielraum der Steuerbehörden einzuschränken. Dies würde erreicht, indem der aktuelle Charakter des Joint Audit Berichts beibehalten würde: die verwaltungsaktvorbereitende Wirkung – gleichzeitig aber eine Möglichkeit geschaffen werde, diesen Bericht in ein bindendes Dokument zu verwandeln (als APA oder als „internationaler Verwaltungsvertrag“). Schließlich sei kritisch anzumerken, dass auch unter Art. 12a DAC7 die Steuerpflichtigen nach wie vor kein Joint Audit würden beantragen können.

## 2. ICAP und ETACA

Anschließend wendet sich *Dr. Zimmerl* den Programmen ICAP und ETACA zu.

ICAP biete Lösungen für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, indem diese im Rahmen eines einzigen Verfahrens „Zusicherungsschreiben“ von einer großen Zahl von Steuerbehörden erhalten können. Derzeit nähmen 22 Länder innerhalb und außerhalb der EU an ICAP teil, unter anderem Deutschland, Frankreich, Italien, die Niederlande, die USA, Japan und Großbritannien. Das Verfahren stehe vor allem großen, international tätigen Unternehmen offen, die verpflichtet seien, Country-by-Country Reportings vorzulegen. ICAP biete pragmatische Lösungen, insbesondere für Unternehmen, die (auch) außerhalb der EU tätig seien, und könne viele Steuerbehörden an einen Tisch bringen – auch solche, die prinzipiell weniger kooperativ seien als die europäischen Steuerbehörden. Das Programm biete damit einen wirklich multilateralen Ansatz. In der Hauptphase würden die beteiligten Steuerbehörden prüfen, ob das Unternehmen im Hinblick auf die Einhaltung der Steuervorschriften ein niedriges Risikoprofil aufweise oder nicht. Es handele sich damit um eine Form des „risk assessment“.

Der „assurance letter“, der von jeder beteiligten Jurisdiktion als abschließendes Dokument erteilt werde, enthalte eine solche Aussage zum Risikoprofil. In der Praxis schließe ein „assurance letter“, der ein niedriges Risikoprofil angebe, in der Regel aus, dass dieser Steuerpflichtige geprüft werde – zumindest für einen bestimmten Zeitraum. Die Bindungswirkung eines „assurance letter“ sei allerdings nicht sehr stark, insbesondere sei sie deutlich geringer als die eines APA. Auch das ICAP-Handbuch der OECD von 2021 enthalte keine Erläuterungen zur dogmatischen Konstruktion oder zur Bindungswirkung eines „assurance letter“. Vielmehr stelle die OECD selbst fest, dass Unternehmen, die Rechtssicherheit suchen würden, andere Instrumente (z.B. APAs) in Betracht ziehen sollten. Und schließlich erhalte das Unternehmen nicht ein einziges, konsolidiertes Dokument, sondern jeweils einen „assurance letter“ von jedem beteiligten Staat. Die bisherigen Erfahrungen in Pilotfällen würden unterstreichen, welche Vorteile die internationale Kooperation bieten würde. Sie würden aber auch den Wunsch nach grenzüberschreitenden Lösungen zeigen.

Im Lichte der Erfahrungen mit ICAP und als dessen europäisches Pendant, habe die EU-Kommission im Juli 2020 ETACA vorgestellt. Das Programm solle die Einhaltung der Steuervorschriften auf der Grundlage von mehr Zusammenarbeit, Vertrauen und Transparenz zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltungen sowie zwischen den Finanzbehörden selbst erleichtern und fördern. ETACA ist wie ICAP ein Risikobewertungsprogramm, das „assurance“, d.h. eine vorläufige oder faktische Form der Rechtssicherheit bieten solle. Die EU Kommission habe die Anforderungen und Folgen der Teilnahme an ETACA in den unverbindlichen ETACA-Guidelines zusammengefasst; es sei daher als Soft Law einzustufen. Die ersten Fälle seien von März bis Dezember 2022 bearbeitet worden und die Evaluation des Verfahrens habe zu Anfang März 2023 in Brüssel begonnen. Die ersten Erfahrungen mit dem Programm seien positiv.

Wie ICAP stehe das Programm im Allgemeinen nur größeren Unternehmen offen, die zu CbCR verpflichtet seien und deren „ultimate parent entity“ ihren Sitz innerhalb der EU habe. Wie ICAP sei auch ETACA ein Risikobewertungsverfahren, das auf Verrechnungspreisfragen fokussiert sei. Am Ende des Verfahrens erhalte der Steuerpflichtige von jedem beteiligten Staat ein Schreiben, in dem angegeben sei, ob die betreffende(n) Transaktion(en) als risikoarm einzustufen sei(en) oder nicht. Aufgrund der Einstufung als risikoarm solle es nach den ETACA-Leitlinien „unwahrscheinlich“ sein, dass diese Transaktion Gegenstand einer Prüfung durch die Steuerbehörden werde.

Neben diesen einzelnen „outcome letters“ gebe es auch ein konsolidiertes Dokument mit einer Gesamtbewertung des Risikoprofils durch die beteiligten Staaten.

Bei näherer Befassung mit ETACA gebe es aus Sicht von *Dr. Zimmerl* durchaus noch Raum für Verbesserungen, die eng mit Joint Audits und der Streitvermeidung im internationalen Kontext zusammenhängen würden. Diese würden auch durchaus von der EU und den beteiligten Staaten gesehen werden.

Die ETACA-Guidelines würden den Anwendungsbereich von ETACA auf routinemäßige konzerninterne Transaktionen beschränken, die allgemein als weniger komplex und risikoreich anzusehen seien. Man könnte daher meinen, dass nur Transaktionen, die sich als „risikoarm“ einstufen ließen, überhaupt für ETACA infrage kämen. *Dr. Zimmerl* wirft die Frage auf, ob ein grenzüberschreitend tätiges Unternehmen, wenn es eine solche risikoarme Transaktion, die für ETACA geeignet sei, identifiziert habe, überhaupt noch einen „outcome letter“ dieses Inhalts benötige. Man müsse nämlich auch bedenken, dass die Teilnahme an dem Verfahren zeit- und kostenaufwendig sei. *Dr. Zimmerl* denke, dass der Nutzen des Verfahrens daher vor allem davon abhängen werde, wie viel Zeit und Kosten zu investieren seien, um den „outcome letter“ zu erhalten und wie viele Jurisdiktionen abgedeckt seien. Laut Guidelines solle ETACA für nicht risikoarme Geschäfte nur „auf Einzelfallbasis“ möglich sein – die „interessanten“ Fälle, d.h. diejenigen Fälle, in denen „assurance“ und „guidance“ umso wichtiger seien, würden also zunächst die Ausnahme bilden. Hier wäre die Hoffnung, dass dies Schritt für Schritt ausgebaut werde. Es scheine hier Ähnlichkeiten zu den frühen Joint Audits zu geben, die hauptsächlich für eindeutigere Fälle durchgeführt worden seien. Hier sei es aus ihrer Sicht aber sehr erfreulich, dass Joint Audits mittlerweile diese erste Phase verlassen haben und nun auch für komplexere Fälle geöffnet seien, wenn auch die Steuerzahler noch keinen Antrag für ein Joint Audit stellen können würden.

Die Evaluation der ersten ETACA-Fälle scheine zu zeigen, dass die Unternehmen grds. vom Modell überzeugt seien. Insbesondere biete es den Unternehmen einen Mehrwert, mit mehreren Finanzverwaltungen direkt sprechen zu können und von diesen eine Risikoeinschätzung zu erhalten. Sie würden auch schätzen, dass die Verhandlungen relativ schnell liefen. Gerade aus der Perspektive eher progressiverer Finanzverwaltungen sei zudem geäußert worden, dass die „roll forward“-Periode ggf. verlängert werden könne. Sie sei aktuell auf zwei Jahre begrenzt. Da ETACA auf dem CbCR aufbaut, das in einem Zeitraum von 15 bis 18 Monaten nach dem jeweiligen

Steuerjahr abzugeben sei, bleibe hier nur ein kurzes Zeitfenster für die Verhandlungen und den „roll forward“-Zeitraum. Hier zeige sich wieder einmal, dass die nationalen Unterschiede bei den Prüfungszeiträumen bzw. die mehr oder weniger zeitnahen Prüfungen in der EU erhebliche Auswirkungen haben würden.

### 3. Abschließende Strukturierung der Verfahren

Als letztes strukturiert *Dr. Zimmerl* die verschiedenen behandelten Verfahren nach Verfahrensdauer und Aspekten der Rechtssicherheit (vgl. Folie 14 ihrer Präsentation). In diese Struktur fügt sie anschließend die von ihr thematisierten Weiterentwicklungen ein (vgl. Folie 15 ihrer Präsentation).

Damit beendet sie ihren Vortrag.

## V. Diskussion

*Prof. Seer* bedankt sich für den interessanten Vortrag. Er spricht *Frau Dr. Zimmerl* auf die begleitende Kontrolle an, die insbesondere in Österreich gesetzlich geregelt sei. Diese gewährleiste eine fortlaufende steuerliche Prüfung der Unternehmen „in real time“. Er stellt die Frage, wie man dieses österreichische Regelungskonzept wohl mit der grenzüberschreitenden Streitvermeidung verzahnen könnte.

Nach *Dr. Zimmerl* sei die zeitnahe Betriebsprüfung ein zeitgemäßes Vorgehen. Problematisch könnte es in dem Rahmen einer solchen begleitenden Kontrolle sein, dass grenzüberschreitende Sachverhalte dann ebenfalls „in real time“ mit den ausländischen Beamten zu klären wären. Fraglich sei, inwiefern eine Klärung der Rechtsfragen herbeigeführt werden könne. Es würden sich dann dieselben Fragen stellen wie bei der jetzigen Prüfungsweise.

*Prof. Seer* stimmt ihr zu. Er könne sich zudem vorstellen, dass es den Druck auf die Staaten erhöhe, eine zeitnahe Außenprüfung einzuführen, wenn immer mehr Staaten derart vorgehen. Die zeitnahe Prüfung könne dann Auswirkungen auf die Bereitschaft zu Joint Audits haben, da diese regelmäßig an die Stelle der originären Außenprüfung treten würden. Er gibt ferner zu Bedenken, dass die verfahrensrechtlichen Entwicklungen in diesem Bereich einen gut qualifizierten und breit aufgestellten Verwaltungsapparat voraussetzen würden. Weiter wirft er die Frage auf, wie *Frau Dr. Zimmerl* zu Auskünften über „den kurzen Dienstweg“ stehe, insbesondere im Zusammenhang mit

Joint Audits. Ziehe man die Amtshilfe-RL wörtlich heran, würden sämtliche Auskünfte über die zentralen Verbindungsbüros laufen müssen.

Nach Ansicht von *Dr. Zimmerl* müsse das Verfahren dogmatisch immer über das BZSt laufen. Es würde also entweder ein Beamter des BZSt dabei sein müssen oder man löse das Problem über Delegationen an die lokalen Betriebsprüfer.

Dieser Aspekt sei aus Sicht von *Prof. Seer* interessant. Im Ausgangspunkt sei das BMF das zuständige zentrale Verbindungsbüro. Diese Zuständigkeit werde über verschiedene Verweisungen auf das BZSt verlagert. Nun delegiere das BZSt im Wege einer Art Organleihe diese Zuständigkeit auf das Land. Allgemein finde er die Verteilung der Zuständigkeiten für Betriebsprüfungen zwischen dem Bund und den Ländern im internationalen Bereich nicht vollständig nachvollziehbar. Er fragt Frau *Dr. Zimmerl* insofern, ob es in Italien auch „zwei Stränge“ von Betriebsprüfern gäbe.

*Dr. Zimmerl* führt aus, dass die Verteilung der Zuständigkeiten in Italien ganz ähnlich geregelt sei.

Im Anschluss thematisiert *Prof. Seer* den internationalen Verwaltungsvertrag. Er habe es so verstanden, dass dies ein dreiseitiger völkerrechtlicher Vertrag wäre, in welchen das Unternehmen einbezogen würde.

*Dr. Zimmerl* bejaht dies. Die Hürden hierfür seien allerdings hoch. Zur Annahme einer beschränkten Völkerrechtssubjektivität der Unternehmen müsse gut argumentiert werden. Dennoch sei eine solche ihrer Auffassung nach möglich. Das wesentliche Argument hierfür sei, dass multinationale Unternehmen mittlerweile eine Position inne hätten, in der es kein wesentliches Machtgefälle zwischen Staat und Unternehmen mehr gebe. Weiter sei es so, dass manche internationalen Unternehmen mit Blick auf Arbeitsplätze und anderen sozialen Auswirkungen staatsähnliche Eigenschaften aufweisen würden. Gleichzeitig würde man diesen Unternehmen dann allerdings zuzugestehen, die vertraglichen Verpflichtungen einklagen zu können. Entsprechend gebe es daher nur eine geringe Bereitschaft zur Anerkennung einer beschränkten Völkerrechtssubjektivität. Eine weitere Folgefrage wäre, wie Rechtsschutz gewährleistet werden könne, da es kein internationales Steuergericht gebe. Dennoch glaube *Dr. Zimmerl*, dass ein solcher Weg für Staaten im Bereich der Joint Audits gangbar wäre. Die Eigenschaft der beschränkten Völkerrechtssubjektivität könne nämlich auch wieder

entzogen werden. Ein internationaler Verwaltungsvertrag sei derzeit allerdings noch eine Vision.

*Prof. Seer* merkt an, dass in der Zwischenzeit die Möglichkeit bestünde, ein internationales Verwaltungsabkommen abzuschließen und sich hierin zu verpflichten, inhaltsgleiche nationale öffentlich-rechtliche Verträge mit den beteiligten Unternehmen abzuschließen. Ein Problem wäre nur, dass das Unternehmen in zwei Jurisdiktionen gegen eventuelle Unterschiede vorgehen müsste. Dennoch würde er ein solches Verfahren als einen erheblichen Schritt zu mehr Rechtssicherheit ansehen.

Im Grundsatz stimmt *Dr. Zimmerl* ihm zu. Die Instrumente nationaler Zusagen, wie bspw. der tatsächlichen Verständigung in Deutschland, unterscheiden sich in den einzelnen Staaten stark voneinander. Deutschland sehe für eine tatsächliche Verständigung bspw. hohe Voraussetzungen vor.

*Herr Dr. Dr. Weckerle* fragt, wie damit umzugehen sei, wenn sich ein Unternehmer gegen die einheitlichen Feststellungen der Finanzbehörden wehren möchte.

*Dr. Zimmerl* führt aus, dass dies von dem jeweiligen Modell abhängt. Im Modell 3 könne das Unternehmen das APA dann nicht beantragen. Bezogen auf den internationalen Verwaltungsvertrag müsse in jedem Fall die Dispositionsfreiheit erhalten bleiben. Dieser sei damit erst bindend, wenn alle Parteien den Vertrag unterschrieben hätten.

*Prof. Seer* fragt, ob ein Unternehmen etwas gegen ein nicht gewolltes Ergebnis im Verständigungsverfahren tun könne.

*Dr. Zimmerl* merkt hinsichtlich des klassischen Verständigungsverfahrens an, dass das Unternehmen nicht auf die Rechtsmittel verzichten könne. Der Verzicht sei Voraussetzung für die Verständigungsvereinbarung. Beim APA könne der Antrag zurückgezogen werden.

Damit bedankt sich *Prof. Seer* bei Frau Dr. Zimmerl für den Vortrag sowie bei den Teilnehmern für die rege Diskussion. Das nächste Bochumer Steuerseminar werde am 16. Juni 2023 stattfinden. Referent werde der Wissenschaftliche Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht Herr Maximilian Möller sein. Thema seines Vortrags werde „Der Einkommensbegriff im Steuer- und Sozialrecht“ sein. Damit beendet *Prof. Seer* das heutige Seminar.